

10. Aufl. 2005, 191; Büttner/Mücke in Berger/Steck/Lübbelshausen, InvG/InvStG, 2010, § 8 InvStG Rz. 14; zum InvStG 2018 vgl. Häuselmann, Investmentanteile, 2019, 130; zu weiteren Einzelheiten auch Hagen, Ubg 2008, 337; Kussmaul/Gräbe, Ubg 2008, 331; Wagner, StuB 2007, 801; Wellisch/Quast/Lenz, BB 2008, 490; zu Spezialfonds Hammer, Spezialfonds im Steuerrecht aus Investorensicht, 2007; Neumann, Die Besteuerung von Publikums-Investmentvermögen, 2011).

Einstweilen frei.

1094–1099

VI. Aktivierung und Passivierung bei Leasing-Verträgen

Schrifttum Einzelschriften: Schierloh, Leasing – Steuerrechtliche Behandlung unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsentwicklung, Bonn 1971; Seeger, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen, Diss. Berlin 1972; Borggräfe, Die Zwangsvollstreckung in bewegliches Leasinggut, Köln 1976; Runge/Bremser/Zöller, Leasing, Heidelberg 1978; Büschgen (Hrsg.), Praxishandbuch Leasing, München 1998; Siebert, Leasing oder Kredit – eine steuerliche Vergleichsrechnung, Köln 2001; Feinen, Das Leasinggeschäft, Frankfurt am Main, 4. Aufl. 2002; Spittler, Leasing für die Praxis, Köln, 6. Aufl. 2002; Kroll, Finanzierungsalternative Leasing, Stuttgart-Vaihingen 2007; Lüdicke/Arndt, Geschlossene Fonds, München, 6. Aufl. 2013; Tonner, Leasing im Steuerrecht, Heidelberg, 6. Aufl. 2013; Eilers/Rödding/Schmalenbach, Unternehmensfinanzierung, München, 2. Aufl. 2014; Graf von Westphalen, Der Leasingvertrag, Köln, 7. Aufl. 2015.

Aufsätze: Plathe, Zur rechtlichen Beurteilung des Leasing-Geschäfts, BB 1970, 601; Buchloh, Der Leasing-Erlass im Spiegel des Leasing-Urteils, BB 1971, 776; Döllerer, Leasing – wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht?, BB 1971, 535; Knapp, Problematischer Leasing-Erlass, DB 1971, 685; Runge, Leasing in steuerlicher Sicht, DStZ 1971, 121; Söffing, Mobilien-Leasing, FR 1971, 216; Flume, Das Rechtsverhältnis des Leasing in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, DB 1972, 1; Runge, Immobilien-Leasing in steuerlicher Sicht, DStZ 1972, 161; Groh, Zur Anwendung der Leasing-Erlasse, StBp. 1973, 97; Kennemich, Zur Bewertung von Leasing-Gegenständen und Leasing-Verbindlichkeiten in der Jahresbilanz des Leasing-Nehmers, WPg 1973, 84; Storn, Zur Bewertung von Leasingforderungen beim Leasinggeber, WPg 1973, 525; Rohse, Mobilien-Leasing – Auswirkungen der typisierten Abgrenzungsmerkmale des Leasing-Erlasses in der Praxis, StBp. 1975, 154; Leffson, Die Darstellung von Leasingverträgen im Jahresabschluss, DB 1976, 637; Ebenroth, Der Finanzierungs-Leasing-Vertrag als Rechtsgeschäft zwischen Miete und Kauf, JuS 1978, 588; Büschgen, Finanzierungsleasing als Finanzierungsalternative – eine kritische Würdigung unter betriebswirtschaftlichen Aspekten, ZfB 1980, 1028; Döllerer, Droht eine neue Aktivierungswelle?, BB 1980, 1337; Bossert, Risikostruktur und Risikoverteilung bei Finanzierungsleasingverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, BB 1981, 2038; Mellwig, Erfolgssteuerliche Aktivierungsprobleme bei Mobilien-Leasing-Verträgen, BB 1981, 1808; Pfleger, Sachverhaltsgestaltungen zwischen inländischen verbundenen Unternehmen als Mittel der Bilanzpolitik, DB 1982, 2198; von Wysocki, Zu einigen Fragen der Bilanzpolitik vor dem Abschlussstichtag, StuW 1982, 49; Sonnenberger, Rechtsfragen beim Leasing beweglicher Sachen, NJW 1983, 2217; Figge, Grundlagen der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Behandlung des Leasing, FLF 1984, 109; Groove, Gewinnrealisierung bei Leasing-Gesellschaften, DB 1984, 889; Paulus, Die steuerliche Behandlung des Leasing, BB 1984, Beilage 8, 10; Struntz, Sale-and-lease-back, DStR 1984, 102; Zöller, Big-Ticket-Leasing, BB 1984, Beilage 8; Kaligin, Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers beim Immobilienleasing – unter Einbeziehung des sog. Kommunalleasing und des Spezialleasing, DStZ 1985, 235; Mathiak, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1985, 80; Eckstein, Insolvenzrechtsreform und Leasing, FLF 1986, 149; Tacke, Bearbeitung und Abwicklung eines Leasingvertrags, DB 1988, Beilage 6, 3; Scheiterle, Abschreibungen auf das „Vermietvermögen“ der Leasingunternehmen, DB 1990, 2182; Sobotka, Der neue Teilamortisationserlass im Immobilien-Leasing, BB 1992, 827; Canaris, Grundprobleme des Finanzierungsleasing im Lichte des Verbraucherkreditgesetzes,

ZIP 1993, 401; *Hinterberger*, Kaufen oder Leasen? Der Versuch eines Vorteilhaftigkeitsvergleichs, *NotBZ* 1997, 129; *Leukel*, Die Wiederentdeckung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Steuergesetzänderung, *DB* 2002, 1852; *Zahn*, Der kaufrechtliche Nacherfüllungsanspruch – ein Trojanisches Pferd im Leasingvertrag?, *DB* 2002, 985; *Höpfner*, Die Auswirkungen der Schuldrechtsreform auf das Finanzierungsleasing, *FLF* 2004, 72; *Eisele*, Aktuelle Finanzrechtsprechung zur Frage der Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.6.2005, II R 67/04, *Inf.* 2005, 944; *Tonner*, Sind anerkannte Bilanzierungsregeln des Finanzierungsleasings gefährdet?, *FR* 2007, 946; *Vosseler*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-Lease-back-Geschäften – Zur Reichweite eines BFH-Urteils vom 9.2.2006, *DStR* 2007, 188; *Loritz*, Steuerrechtliche „Überraschung“ durch das Finanzgericht München zu Filmfonds, *ZSteu.* 2008, 74; *Rüber/Angloher*, Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Film- und Fernsehfonds, *FR* 2008, 498; *Findeisen/Sabel*, Definition des Finanzierungsleasing i.S. des KWG nach dem Merkblatt der BaFin, *DB* 2009, 801; *Lüdicke/Kind*, Finanzierungsleasing als Finanzdienstleistung, *DStR* 2009, 709; *Brinkmann/Hübner*, Anmerkung zu OFD Hannover v. 22.10.2009, *IStr* 2010, 69; *Theisen/Lins*, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, *DStR* 2010, 1649; *Wassermeyer*, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, *DB* 2010, 354; *Dornheim*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds – Auswirkungen der Entsch. des FG München vom 8.4.2011, *DStR* 2011, 1793; *Herzig/Briesemeister*, Medienfonds mit Defeasance Struktur – Steuerliche Konsequenzen von Schuldübernahmeverpflichtungen, *Ubg* 2011, 581; *Klein*, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, *DStR* 2011, 1981; *Lüdicke/Fischer*, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, *DStR* 2011, 1935; *Wildner/Krause*, Anwendung des § 19 GewStDV bei Leasing und Factoringunternehmen, *BB* 2011, 1373; *Kohlhaas*, Die finanziellen Belastungen der Filmfonds-Anleger, *FR* 2012, 289; *Meyer*, Einschränkung der off-balance-sheet-Bilanzierung von Leasingtransaktionen nach HGB und IFRS, *PiR* 2014, 1; *Dilßner/Müller*, Leasingbilanzierung auf dem Prüfstand, *BC* 2017, 164 und 220; *Kirsch*, Anschlussanalytische und abschlusspolitische Effekte der Leasingbilanzierung nach IFRS 16 – Teil 1: Auswirkungen bei Leasingnehmern, *IRZ* 2018, 39; *Scheffler/Rapp*, Lohnt sich die Diskussion um die steuerliche Behandlung des Leasings?, *Der Konzern* 2017, 12; *Brühl/Weiss*, Fortentwicklung der Leasing-Rechtsprechung bei „sale-and-lease-back“ und Teilamortisation, *NWB* 2018, 90.

1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings

1100 a) Begriff und Bedeutung des Leasings

Leasingverhältnisse sind besonders gestaltete Besitz- oder Nutzungsüberlassungsverhältnisse. Allen Arten von Leasinggeschäften ist eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung von WG gemeinsam (vgl. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, *BStBl. II* 1970, 264 [266]). Die verschiedenen Varianten des Leasings unterscheiden sich insbes. im Hinblick auf die Verteilung von Rechten und Pflichten zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und die Gestaltung der Zahlungsströme.

[Anschluss S. E 573]

Der Begriff „Leasing“ ist dem angloamerikanischen Rechtsinstitut des *lease* entlehnt. Weder im deutschen Zivil- noch im deutschen StRecht findet sich eine Definition. Unter Leasing werden die unterschiedlichsten Vertragsgestaltungen verstanden, „die vom normalen Mietvertrag bis zum verdeckten Ratenkauf reichen“ (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). Angesichts der Vielzahl seiner Erscheinungsformen ist weder eine allgemeine Begriffsbestimmung, noch eine einheitliche stl. Beurteilung des Leasings möglich. Vielmehr haben sich für verschiedenen Arten der Leasinggeschäfte bestimmte „Grundtypen“ herausgebildet.

Die betriebswirtschaftliche Bedeutung des Leasings liegt in seiner Finanzierungsfunktion für Investitionen (s. SCHOTT/BARTSCH in EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, E I. Rz. 6 ff.). Wichtige Motive für den Abschluss von Leasingverträgen sind dabei:

- die Schonung des Eigenkapitals bei gleichzeitiger Unabhängigkeit von vorhandenen Kreditlinien;
- die Liquiditätentlastung, da die laufenden Leasingraten idR aus mit Hilfe der Leasinggegenstände erzielten Erlösen erwirtschaftet werden, dh. Anpassung des Leasingratenverlaufs an den erwarteten Nutzen aus den geleasteten Gegenständen (*pay-as-you-earn*);
- der Wegfall von Sicherheitsleistungen (allenfalls Prüfung der „Leasing-Würdigkeit“ des Unternehmens bezüglich Ertragskraft und Managementfähigkeiten);
- die Begrenzung des Überalterungsrisikos bei Gegenständen, die einem schnellen technischen Alterungsprozess unterliegen;
- die Verbesserung von Bilanzkennziffern. Zur Frage der Konsolidierung von Zweckgesellschaften s. Anm. 1163.

Zu den betriebswirtschaftlichen Aspekten des Leasing vgl. auch BÜSCHGEN, ZfB 1980, 1028; ECKSTEIN, FLF 1986, 149; FIGGE, FLF 1984, 109; HINTERBERGER, NotBZ 1997, 129; SIEBERT, Leasing oder Kredit – Eine steuerliche Vergleichsrechnung, 2001; FEINEN, Das Leasinggeschäft, 2002; KROLL, Finanzierungsalternative Leasing, 2007. Zu Risikostruktur und Risikoverteilung bei Finanzierungsleasingverträgen s. BOSSERT, BB 1981, 2038.

Die steuerliche Bedeutung des Finanzierungsleasings besteht insbes. darin, dass der Leasingnehmer stl. Abzugsbeträge vorverlagern kann. Den estl. Vorteilen steht jedoch ein betriebswirtschaftlich höherer Aufwand in der Grundmietzeit und eine Reduzierung der Abzugsbeträge nach Ablauf der Grundmietzeit bei Weiternutzung des WG entgegen. Bis zur Unternehmenssteuerreform 2008 bestanden auch erhebliche gewstl. Vorteile, da Leasingraten nicht der Hinzurechnung unterlagen. Seit 2008 unterliegt der (pauschalisierte) Zinsanteil in Leasingraten jedoch der gewstl. Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG, zu Auswirkungen beim Leasinggeber s. Anm. 1108).

Die Interessenlage der Vertragsparteien geht in stl. Hinsicht beim Finanzierungsleasing regelmäßig dahin, dass neben dem bürgerlich-rechtl. auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand beim Leasinggeber liegt, um zu erreichen, dass der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet wird. Die Zurechnungsfrage wird in der StBil. nach den Grundsätzen über die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO entschieden (s. Anm. 1116). Die Praxis orientiert sich an den Leasing-Erlassen der FinVerw. (s. Anm. 1118 ff.).

► *Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber:* Der Leasingvertrag ist stl. wie ein gewöhnlicher Miet- oder Pachtvertrag zu behandeln, dh. als schwebendes Geschäft (s. Anm. 1232; zur Behandlung beim Leasinggeber s. Anm. 1165–1178). Die Leasingraten stellen beim Leasingnehmer abzählbare BA dar (s. im Einzelnen Anm. 1180–1186). Da beim Finanzierungsleasing die Grundmietzeit begriffsnotwendig kürzer als die betriebsgewöhnliche ND des Leasinggegenstands ist (s. Anm. 1138), führen die Leasingraten typischerweise zu höheren BA als die AfA nach § 7 bei Anschaffung oder Herstellung des WG zzgl. der Kreditzinsen.

► *Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer:* Der durch die Vorverlagerung von Abzugsbeträgen mögliche stl. Vorteil entfällt, wenn der Leasinggegenstand aufgrund wirtschaftlichen Eigentums dem Leasingnehmer zugerechnet wird (s. im Einzelnen Anm. 1190–1193).

Leasing-Erlasse: Die FinVerw. hat im Anschluss an die Leasing-Urteile des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133; s. Anm. 1116) in den folgenden vier Leasing-Erlassen Zurechnungsgrundsätze mit typisierenden Zurechnungskriterien aufgestellt:

- Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264), s. Anm. 1125,
- Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188), s. Anm. 1126,
- Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115 = DB 1976, 172 = BB 1976, 72), s. Anm. 1127,
- Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13), s. Anm. 1028.

Zu sonstigen Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen s. Anm. 1130. Zu Einzelheiten und einzelnen Begriffen s. Anm. 1199 (Leasing-ABC).

Die wirtschaftliche Entwicklung des Leasingmarkts hat in Deutschland seit Beginn der 1970er Jahre eine stürmische Entwicklung genommen. Auf dem Höhepunkt im Jahr 2016 erreichten die Leasing-Neuinvestitionen einen Wert von rd. 64,2 Mrd. €. Davon entfielen auf Immobilien-Leasing-Investitionen rund 1,7 Mrd. €. Die zum großen Teil im Pkw- und EDV-Bereich wachsenden Mobilien-Leasing-Investitionen erreichten im gleichen Zeitraum einen Betrag von rund 55,1 Mrd. €. Zusammen lag der Anteil des Immobilien- und Mobilien-Leasing an der gesamten Investitionstätigkeit in Deutschland (= Leasingquote) 2016 bei rund 16,2 %. Beim Mobilien-Leasing lag die Quote mit 24 % deutlich höher als beim Immobilien-Leasing (vgl. BDL, vorläufiger Jahresbericht 2017). Die geringere Leasingquote beim Immobilien-Leasing ist zum einen dadurch bedingt, dass Immobilien-Leasing-Konzeptionen aufwendige rechtl. und stl. Konzeptionen erfordern, die sich häufig erst bei einem Investitionsvolumen von 5 Mio. € oder mehr rechnen, und zum anderen dadurch, dass auch große Infrastrukturprojekte des Staats dem Leasingmarkt bisher verschlossen blieben. Reglementierungen finden sich zB in den Kommunalleasing-Erlassen der Bundesländer (zB Sächs. FinMin. v. 15.2.1993, BB 1993, 696, Anh. 12; s. Anm. 1162). Von den rund 360 Leasinggesellschaften, die bei der BaFin. eingetragen sind (zu den aufsichtsrechtl. Aspekten des Finanzierungsleasing s. Anm. 1106), gehören 156 Gesellschaften mit aktivem Leasinggeschäft dem Bundesverband deutscher Leasing-Unternehmen e.V. (BDL) an (Stand: Mai 2017). Im Jahr 2012 erwirtschafteten die BDL-Mitglieder nach eigenen Angaben (inklusive Mietkauf) ein

Leasingneugeschäft von ca. 47,8 Mrd. € bzw. 90 % des Gesamtleasingmarktes (sonstiges Geschäft durch Nichtmitglieder 7,2 Mrd. €, vgl. BDL, Jahresbericht 2012/2013). Die Kunden des Leasingneugeschäfts im Jahr 2016 teilten sich wie folgt auf die verschiedenen Sektoren auf: 37 % Dienstleistungen (ua. Banken, Versicherungen), 19 % verarbeitendes Gewerbe, 11 % private Haushalte, 11 % Verkehr und Nachrichtenübermittlung, 9 % Handel, 7 % Baugewerbe, 4 % Landwirtschaft/Energie- und Wasserversorgung/Bergbau und 2 % Staat.

b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten

1101

Gegenstand von Leasingfinanzierungen sind insbes. Kfz., Maschinen, Büroausstattungen, gewerbliche Immobilien und industrielle Anlagen sowie Flugzeuge. Das sog. Equipment-Leasing betrifft bewegliche Anlagegüter wie Maschinen und Einrichtungen (regelmäßige Vertragsdauer: drei bis zwölf Jahre). Das sog. Konsumgüter-Leasing bezieht sich auf Gebrauchsgüter wie Kfz. oder EDV-Hardware (Vertragsdauer: einige Monate bis fünf Jahre). Leasingfähig sind alle Objekte, die verkehrsfähig und selbständig bewertbar sind. Damit deckt sich die Leasingfähigkeit mit der handelsrechtl. Qualifizierung als Vermögensgegenstand bzw. mit dem estrechtl. Begriff des (aktiven) WG iSd. §§ 4–6, die nach überwiegender Auffassung praktisch gleichgesetzt werden (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 12; vgl. auch BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; BFH v. 28.7.1994 – II R 47/92, BStBl. II 1994, 873, betr. immaterielle WG). Auch Bruchteilseigentum ist leasingfähig, da es als Sachwert anerkannt ist (vgl. BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; BFH v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009).

Operating-Leasing ist einem klassischen Mietverhältnis vergleichbar. Es besteht keine feste Grundmietzeit, das Vertragsverhältnis ist kurzfristig kündbar und das Risiko der Amortisation bleibt beim Leasinggeber. Das Operating-Leasing findet im Allgemeinen auf Konsumgüter Anwendung (s.o.) und kann in Gestalt des Maintenance-Leasing mit Wartungs- und anderen Nebenleistungspflichten des Leasinggebers verbunden sein (auch Full-Service-Leasing). Da der Leasinggeber beim Operating-Leasing den Restwert des Leasinggegenstands bei Vertragsende nur durch Anschlussvermietung oder -verwertung decken kann, spielt die Instandhaltungspflicht des Leasingnehmers eine größere Rolle als beim Finanzierungsleasing. Zur stl. Behandlung des Operating-Leasing als Mietvertrag s. Anm. 1112.

Finanzierungsleasing ist die langfristige Vermietung von (beweglichen und unbeweglichen) Investitionsgütern. Die Objekte werden dabei vom Leasinggeber oft nach den Bedürfnissen und Vorstellungen des Leasingnehmers angeschafft oder hergestellt. Die feste Grundmietzeit und die Höhe der Mietraten werden so bemessen, dass der Leasinggeber während der Mietdauer seine Investitionskosten aus den Mieten ganz oder doch zum überwiegenden Teil amortisieren kann. Dabei wird auch bei den sog. Teilamortisations-Modellen im Sinne der Leasing-Erlasse der FinVerw. (s. Anm. 1118) typischerweise eine Vollamortisation erreicht, da hier davon ausgegangen wird, dass die nicht von den Leasingraten gedeckten Kosten des Leasinggebers auf andere Weise realisiert werden. Beim Teilamortisationsvertrag mit Andienungsrecht kann der Leasinggeber dem Leasingnehmer den Leasinggegenstand zum kalkulierten Restwert andienen. Unter Umständen steht dem Leasingnehmer auch das Recht zu, den Leasinggegenstand selbst zu erwerben (zu Leasing-Verträgen mit Kaufoption s. Anm. 1143, zu Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption s. Anm. 1151). Bei Teilamortisationsverträgen mit Mehrerlösbeteiligung kann der Leasinggeber den Leasing-

gegenstand zum Ablauf des Vertrags veräußern. Liegt der Veräußerungserlös unter dem kalkulierten Restwert, hat der Leasingnehmer den Fehlbetrag auszugleichen. Liegt der Veräußerungserlös über dem kalkulierten Restwert, so erhält der Leasingnehmer typischerweise neben dem Restwert auch einen Teil des Mehrerlöses.

Die IFRS unterscheiden anders als das deutsche Recht nicht zwischen Operating-Leasing und Finanzierungsleasing, sondern zwischen *Finance* und *Operate Lease*. Die Abgrenzung von *Finance* und *Operate Lease* nach IFRS weicht von der Abgrenzung von Operating-Lease und Finanzierungsleasing im deutschen Recht ab. Die Amortisation der Kosten und eine unkündbare Grundmietzeit, die für das Finanzierungsleasing nach deutschem Recht prägend sind, sind für die Abgrenzung zwischen *Finance* und *Operate Lease* nicht entscheidend. *Finance Leases* liegen vielmehr immer dann vor, wenn alle wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Leasingvertrag auf den Leasingnehmer übergegangen sind (IFRS 16.62, Übernahme geplant durch EU-VO 2017/1986 v. 1.1.2019). Ist dies nicht der Fall, wird von einem *Operating Lease* ausgegangen. Zur Einstufung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 s. Anm. 1117, 1113.

Sale-and-lease-back: Dabei verkauft der Leasingnehmer den von ihm zuvor erworbenen oder hergestellten, häufig bereits genutzten Leasinggegenstand an eine Leasinggesellschaft und schließt mit dieser gleichzeitig einen Leasingvertrag. Wirtschaftlich handelt es sich um ein Darlehen, dessen Rückzahlung mittels Zahlung der Leasingraten erfolgt. Die Übertragung des Leasinggegenstands dient dabei der Sicherung. Ist der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer, hält er diese Stellung ohne Unterbrechung inne (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl. II 2018, 81). Als Gründe für dieses Verfahren kommen in Betracht: Liquiditätsbeschaffung aus eigener Substanz, nämlich Freisetzung investierten Kapitals ohne Verzicht auf weitere Eigennutzung, Ergebnisverbesserungen durch vorzeitige Gewinnrealisierung, Übertragung stiller Reserven auf andere Investitionsobjekte gem. § 6b oder auch der Wunsch, Verlustvorträge zu nutzen (vgl. PFLÉGER, DB 1982, 2199: bei verbundenen Unternehmen auch im Fall selbsterstellter immaterieller WG des AV, zB bei Patenten, anwendbar; POPP, KÖSDI 1982, 4840; VON WYSOCKI, StuW 1982, 49; STRITIG, DStR 1984, 102). Die fehlende ustl. Anerkennung in BFH (BFH v. 9.2.2006 – V R 22/03, BStBl. II 2006, 727) betraf einen Sale and Mietkaufback-Vertrag, bei dem der Leasinggeber nicht entsprechend den Vorgaben des Mobilien-Teilamortisationserlasses (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) an der Wertsteigerungschance partizipierte (vgl. BRINKMANN/HÜBNER, IStR 2010, 69; VOSSELER, DStR 2007, 188). Zum Einbringungsmodell als besonderer Form des *sale-and-lease-back*, bei dem der Leasingnehmer ein Leasingobjekt gegen Gewährung von Gesellschaftsrecht einbringt, s. LEUKEL, DB 2002, 1852.

Fonds-Leasing: Investitionen der Unternehmen oder der öffentlichen Hand werden teilweise über Leasingfonds finanziert. Ein Leasingfonds ist eine Leasing-Objektgesellschaft meist in der Rechtsform einer KG oder GbR, häufig als Publikums-KG, die das Eigenkapital zur Objektfinanzierung bereitstellt (geschlossener Fonds). Die Kommanditisten partizipieren an den liquiditätsmäßigen und stl. Ergebnissen der Objektgesellschaft. Durch den Abbau von Steuervergünstigungen sowie gesetzliche Maßnahmen zur Eindämmung unerwünschter Steuersparmodelle (zB § 15b) haben steuerorientierte Leasingfonds an Bedeutung verloren (s. auch LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 71 ff.).

Cross-Border-Leasing bezeichnet grenzüberschreitende Leasinggestaltungen, bei denen sich Leasinggesellschaft und Leasingnehmer – und ggf. auch der Lie-

ferant – in verschiedenen Ländern befinden. Vorzugsweise eingesetzt wurden derartige Leasinggestaltungen bei Großgeschäften (*big-ticket*-Leasing). Allerdings nimmt das *cross-border*-Leasing durch das Zusammenwachsen der europäischen Märkte auch im niedrigvolumigen Geschäft (Werkzeugmaschinen, Industrieanlagen ua.) deutlich zu.

Bei der Anwendung von Leasingverträgen im internationalen Bereich können sich zusätzliche Gestaltungsalternativen dadurch ergeben, dass die beteiligten Staaten unterschiedliche Regelungen bezüglich der Zurechnung des Leasingobjekts zu Leasinggeber oder Leasingnehmer anwenden. Durch die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten können stl. Vorteile erzielt werden. Während in einigen Ländern wie in Deutschland oder den USA die wirtschaftliche Zurechnung maßgeblich ist, folgen andere Jurisdiktionen dem Prinzip der rein rechtl. Zurechnung, mithin also der Bilanzierung beim Leasinggeber. Praktische Bedeutung hat das sog. *double-dip*-Modell erlangt, bei dem sowohl Leasinggeber als auch Leasingnehmer das jeweilige Leasingobjekt bilanzieren und abschreiben.

Einstweilen frei.

1102–1104

c) Rechtsnatur des Leasings

1105

Die zivilrechtl. Einordnung des Leasingvertrags hat Bedeutung etwa für die Anwendung von Gefahrtragungsregeln, Gewährleistungsrechten oder Verbraucherschutzvorschriften nach dem BGB, die Beachtung zwingender Rechtsnormen, die Auslegung von Allgemeinen Geschäftsbedingungen (§§ 305 ff. BGB) und das Insolvenzrecht. Die zivilrechtl. Einordnung ist auch bei der bilanz- und strechtl. Frage der Zuordnung des Leasinggegenstands relevant, da WG gem. § 39 Abs. 1 AO grds. dem rechtl. Eigentümer zugerechnet werden.

Operating-Leasing (zum Begriff s. Anm. 1101) zeichnet sich nach Auffassung des BGH dadurch aus, dass der Leasinggeber seine AHK nicht bereits durch einmaliges, sondern erst durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstands an (verschiedene) Leasingnehmer amortisiert (BGH v. 30.10.2002 – VIII ZR 119/02, NJW 2003, 505; WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 40). Die mietvertragliche Einordnung ist beim Operating-Leasing, das einem klassischen Mietverhältnis iSd. § 535 ff. BGB entspricht, unbestritten (vgl. BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; BGH v. 28.3.1990 – VIII ZR 17/89, NJW 1990, 1785; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, 450).

Finanzierungsleasing (zum Begriff s. Anm. 1101) ist nach zivilrechtl. Betrachtungsweise ein Leasingvertrag, bei dem der Leasingnehmer für die Vollamortisation der vom Leasinggeber für die Anschaffung des Leasinggegenstands getätigten Aufwendungen und Kosten einzustehen hat (BGH v. 11.1.1995 – VIII ZR 82/94, NJW 1995, 1019; WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 39). Auch der Finanzierungsleasingvertrag wird nach Auffassung der zivilrechtl. Rspr. (zB BGH v. 11.1.1995 – VIII ZR 82/94, NJW 1995, 1019; BFH v. 12.9.2001 – VIII ZR 109/00, NJW 2002, 133) und der hM im Schrifttum (FLUME, DB 1972, 1; SONNENBERGER, NJW 1983, 2217; ZAHN, DB 2002, 985; KÜGEL in BÜSCHGEN, Praxishandbuch Leasing, 1998, § 5 Rz. 60 ff.; EHLERT in BAMBERGER/ROTH, 3. Aufl. 2012, § 535 BGB Rz. 48; DICKERSBACH in ERMAN, 15. Aufl. 2017, Anh. § 535 BGB Rz. 19; HEINTZMANN in SOERGEL, 13. Aufl. 2007, Vor § 535 BGB Rz. 41; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, Rz. 93 ff.) als (atypischer; s.u.) Mietvertrag angesehen. Die gegenteiligen Auffassungen im Schrifttum, die das Leasing mit Blick auf die branchenübliche

Überwälzung der Sach- und Preisgefahr auf den Leasingnehmer als Kaufvertrag einordnen (PLATHE, BB 1970, 601; EBENROTH, JuS 1978, 588) oder aufgrund seiner Finanzierungsfunktion als Darlehens- oder Kreditvertrag qualifizieren (BORGGRÄFE, Die Zwangsvollstreckung in bewegliches Leasinggut – Finanzierungsleasing als Kreditgeschäft, 1976, 72 f.; SCHMIDT-SALZER, AGB, 2. Aufl. 1977, Rz. F 178), finden derzeit kaum noch Unterstützung, da sowohl der Kauf wie das Darlehen den Übergang des Eigentums voraussetzen, den die Leasingparteien schon aus stl. Gründen ausschließen wollen. Die Auffassung, Leasing als gemischttypischen Vertrag einzuordnen, der sich aus Elementen des Kredit- und Geschäftsbesorgungsrechts zusammensetzt (s. CANARIS, ZIP 1993, 402; HÖPFNER, FLF 2004) ist vom BGH ausdrücklich abgelehnt worden (BGH v. 9.10.1985 – VIII ZR 217/84, BGHZ 96, 103), da die Einordnung als atypischer Geschäftsbesorgungsvertrag sich mit der fortbestehenden Eigentümerstellung des Leasinggebers nicht vereinbaren lasse. Aufgrund seines Interesses am Restwert des Leasinggegenstands beansprucht der Leasinggeber nicht nur eine formale, sondern eine materielle Eigentümerposition, die sowohl der Fremdnützigkeit der Geschäftsbesorgung als auch dem Herausgabe- und Übereignungsanspruch des Geschäftsherrn widerspricht. Im Hinblick auf die Eigentümerposition des Leasinggebers und der nur zeitlich begrenzten Gebrauchsberechtigung des Leasingnehmers steht daher auch das Finanzierungsleasing dem gesetzlichen Vertragstyp der Miete am nächsten. Da idR der Leasingnehmer die Investitionsentscheidung trifft und das Risiko einer Fehlinvestition trägt (vgl. zB Argumentation BGH v. 4.7.1990 – VIII ZR 288/89, NJW 1990, 3016), ist der Leasingvertrag als atypischer Mietvertrag anzusehen, der je nach Vertragsgestaltung Elemente von Geschäftsbesorgung und Darlehen bzw. Kauf in sich aufnimmt (vgl. BGH v. 14.12.1989 – IX ZR 283/88, NJW 1990, 1113; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, 7. Aufl. 2015, Rz. 93 ff.). Im Hinblick auf die vom klassischen Mietvertrag abweichende Interessenlage hat die Rspr. für das Finanzierungsleasing praktische Konsequenzen gezogen. So wird zugelassen, dass der Leasinggeber sich formularvertraglich von seiner mietrechtl. Gewährleistungspflicht freizeichnet und dem Leasingnehmer stattdessen die kaufrechtl. Gewährleistungsansprüche gegen den Lieferanten abtritt (vgl. zB BGH v. 27.6.1990 – VIII ZR 72/89, DB 1990, 2016). Ferner wird im Hinblick auf die Finanzierungsfunktion dem Leasinggeber bei vorzeitiger Vertragsbeendigung auch ohne entsprechende vertragliche Regelung ein Vollamortisationsanspruch zugesprochen (BGH v. 16.5.1990 – VIII ZR 108/89, NJW 1990, 2377).

1106 Einstweilen frei.

1107 **d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion**

Mietkauf: Bei einem Mietkaufvertrag handelt es sich um einen sog. Mischvertrag, der sowohl Elemente des Mietvertrags (§§ 535 ff. BGB) als auch des Kaufvertrags (§§ 433 ff. BGB) enthält (vgl. Anm. 1280 ff.). Im Zivilrecht wird unter einem Mietkaufvertrag ein Mietvertrag verstanden, der eine Kaufoption für den Mieter enthält, deren Ausübung zu einem Kauf der Mietsache durch den Mieter führt (s. Anm. 1280). Wird dem Mieter im Rahmen eines BGB-typischen Mietvertrags lediglich zusätzlich die Option eingeräumt, den Mietgegenstand zu erwerben, so wird der Mietkaufvertrag strechtl. als normaler Mietvertrag behandelt; die Anrechnung der Mietraten auf den Optionskaufpreis stehen dem nicht grds. entgegen (s. Anm. 1283). Beabsichtigen die Vertragsparteien allerdings von Anfang an den Kauf, was nach den gesamten Vertragsbedingungen, dem wirt-

schaftlichen Gehalt des Vertrags sowie den sonstigen Umständen des Einzelfalls zu beurteilen ist, so handelt es sich um einen verdeckten Ratenkauf, bei dem das wirtschaftliche Eigentum von vornherein beim Ratenkäufer liegt (vgl. FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176; s. im Einzelnen Anm. 1283).

Darlehen: Mit ihm hat der Leasingvertrag die Finanzierungsfunktion gemeinsam (vgl. LIEB, DB 1988, 946, zur wirtschaftlichen Identität beider Vertragstypen). Nach § 500 BGB wird das Finanzierungsleasing mit den Gelddarlehen und Ratenlieferungsverträgen zu den Finanzierungshilfen gerechnet, die, soweit sie zwischen einem Unternehmer iSv. § 14 BGB und einem Verbraucher iSv. § 13 BGB geschlossen werden, Letzterem besondere Schutzrechte einräumen. Im Gegensatz zu einem Darlehensgeber hat der Leasinggeber aber das zivilrechtl. und typischerweise auch das wirtschaftliche Eigentum am finanzierten Leasingobjekt.

Factoring: Im Gegensatz zum Finanzierungsleasing setzt das Factoring die Eigentumsübertragung voraus. Der Factor erwirbt die gesamten oder einen Teil der Forderungen des Unternehmens, führt dessen Debitorenbuchhaltung einschließlich des Mahnwesens und bevorschusst idR die Forderungen (vgl. SCHOTT/BARTSCH in EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, E II. Rz. 57). Während Leasing auf mittel- oder langfristige Finanzierung von Anlagegütern und damit den Ersatz von gebundenem Betriebskapital abzielt, dient Factoring idR der kurzfristigen Forderungsfinanzierung.

e) Finanzierungsleasing im Sinne des Aufsichtsrechts

1108

Finanzierungsleasing fällt seit Dezember 2008 in den Anwendungsbereich des KWG. Beim Finanzierungsleasing handelt es sich seitdem um eine grds. erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung (§ 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 KWG). Neben dem Abschluss von Finanzierungsleasingverträgen als Leasinggeber steht auch die Verwaltung von Objektgesellschaften iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 17 KWG unter Erlaubnisvorbehalt.

BaFin-Merkblatt: Der Begriff des Finanzierungsleasings im Sinne des Finanzaufsichtsrechts wird von der BaFin. im Merkblatt v. 19.1.2009 erläutert (abgedruckt bei CONSRUCH/FISCHER, KWG, B 53.10 [7/2018]). Das BaFin-Merkblatt beschreibt das Finanzierungsleasing als ein Geschäft, das aus wirtschaftlicher Sicht einen Kredit des Leasinggebers an den Leasingnehmer darstellt, der sich nur deshalb nicht unter das Kreditgeschäft nach § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KWG subsumieren lässt, weil die Finanzierung formal-juristisch in eine Gebrauchsüberlassung gefasst wird (BaFin-Merkblatt, Hinweis zum Tatbestand des Finanzierungsleasing [§ 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 10 KWG] v. 19.1.2009, unter II. Abs. 10). Nach Auffassung der BaFin. wird das Finanzierungsleasing insbes. dadurch geprägt, dass der Leasingnehmer das Investitionsrisiko trägt. Dies könne dadurch erreicht werden, dass der Leasingnehmer das geleaste WG über die Laufzeit des Leasingvertrags finanziert und amortisiert – und sei es über eine Abschlagszahlung bei Rückgabe des Leasinggegenstands (BaFin-Merkblatt v. 19.1.2009, unter II. Abs. 14). Entscheidendes Abgrenzungskriterium für die aufsichtsrechtl. Einordnung des Leasings ist damit die sog. Vollamortisation. Die Vollamortisation kann nach dem BaFin-Merkblatt auch durch eine „Mischkalkulation“ erreicht werden, die eine Verwertung des Leasinggegenstands nach Ablauf der festen Grundmietzeit berücksichtigt (BaFin-Merkblatt v. 19.1.2009, unter II. Abs. 18). Diese Mischkalkulation kann aus Sicht der BaFin. auch ohne formale Restwertgarantie zu einer Vollamortisation führen, wenn die Leasingraten unter Berück-

§ 5 Anm. 1108–1111 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

sichtigung eines kalkulierten Erlöses aus der anschließenden Verwertung die Amortisation von Kosten, Zinsen und Marge des Leasinggebers sicherstellen. Zur Kritik an der extensiven Auslegung des Begriffs des Finanzierungsleasing durch die BaFin. s. LÜDICKE/KIND, DStR 2009, 709. Zur Bereichsausnahme für Leasing-Objektgesellschaften iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 17 KWG s. FINDEISEN/SABEL, DB 2009, 801.

Die steuerliche Bedeutung der aufsichtsrechtlichen Einordnung als Finanzierungsleasing liegt darin, dass das sog. Bankenprivileg des § 19 GewStDV seit 2008 – und damit parallel zur Einf. der gewstl. Hinzurechnung von Leasingraten (s. Anm. 1100) – nach § 19 Abs. 4 GewStDV auch für Finanzdienstleistungsinstitute gilt. Die Finanzierungsform Leasing wäre ohne diese Regelung gegenüber der klassischen Bankfinanzierung benachteiligt, da die Zinsen ansonsten sowohl beim Leasingnehmer als auch beim Leasinggeber der GewSt unterlegen hätten. Die Refinanzierungsaufwendungen der Leasinggesellschaften unterliegen daher nach § 19 Abs. 4 Satz 1 GewStDV nicht der gewstl. Hinzurechnung, soweit die entsprechenden Aufwendungen unmittelbar auf Finanzdienstleistungen iSd. § 1 Abs. 1a Satz 2 KWG entfallen (vgl. WILDNER/KRAUSE, BB 2011, 1373). Die Vorschrift ist allerdings nur anzuwenden, wenn die Umsätze der entsprechenden Unternehmen zu mindestens 50 % auf Finanzdienstleistungen entfallen (§ 19 Abs. 4 Satz 2 GewStDV).

1109–1110 Einstweilen frei.

2. Persönliche Zurechnung von Leasinggegenständen

1111 a) Zurechnung nach Handelsrecht

Das Handelsrecht enthält keine besonderen Rechtsnormen für die Zurechnung von Vermögensgegenständen, die im Wege des Leasings genutzt werden. Die Zurechnungsfrage muss daher nach den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen entschieden werden. Abzustellen ist auf die allgemeine Regel des § 246 Abs. 1 HGB, wonach der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und RAP zu enthalten hat, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (Vollständigkeitsgrundsatz). § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) verlangt für die Aufnahme von Vermögensgegenständen in die Bilanz darüber hinaus, dass sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Ausgangspunkt der handelsbilanziellen Beurteilung ist die jeweilige Zivilrechtssituation (OSTERMANN/HELLEN in HdR, 5. Aufl. 2002, Einzelabschluss, Kap. 6 Rz. 122). Nur wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft über den Leasinggegenstand in einer Weise innehat, dass er den zivilrechtl. Eigentümer dauerhaft von der Einwirkung bzw. Nutzung ausschließen kann, ist ihm der Leasinggegenstand als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (BGH v. 6.11.1995 – II ZR 164/94, BB 1996, 155). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn der zivilrechtl. Eigentümer keinen oder nur einen wirtschaftlich bedeutungslosen Herausgabeanspruch gegenüber dem Nutzungsberechtigten hat. Nach der Gesetzesbegründung zu § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB (BRDrucks. 344/08, 101) soll auch die Neufassung der Vorschrift nur klarstellenden Charakter haben und die von der Rspr. erarbeiteten Beurteilungskriterien ebenso wie die stl. Leasing-Erlasse unberührt lassen. Im Ergebnis wird im handelsrechtl. Jahresabschluss daher üblicherweise nach wie vor der stl. Einordnung gefolgt.

Die handelsrechtl. Leasingbilanzierung orientiert sich dabei an der strechtl. Vorschrift des § 39 Abs. 1 AO sowie den verschiedenen Leasing-Erlassen der Fin-Verw. (s. Anm. 1118 ff.). Den Leasing-Erlassen kommt für die handelsrechtl. Bilanzierung daher weitgehend der Charakter handelsrechtl. GoB zu.

b) Zurechnung nach Steuerrecht

1112

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bestimmt, dass WG dann nicht dem Eigentümer zuzurechnen sind, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG ausschließen kann. Maßgeblich für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ist damit die tatsächliche Sachherrschaft über den Leasinggegenstand. An der Sachherrschaft des Leasinggebers fehlt es, wenn sein zivilrechtl. Herausgabeanspruch gegenüber dem Leasingnehmer keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (s. im Einzelnen auch Anm. 515).

Umstritten ist das Verhältnis von § 39 AO zu der Zurechnung nach § 5 Abs. 1 iVm. den GoB in Gestalt der Regelung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB. Nach Auffassung von HERZIG (in HdR, 5. Aufl. 2002, Kap. 3 Rz. 11) ist § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB *lex specialis* gegenüber der allgemeinen stl. Zurechnungsvorschrift des § 39 AO (s. auch Anm. 516 mwN zum Streitstand). Für einen Vorrang des § 39 AO WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 151; offen gelassen von BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597. Jedenfalls im Bereich des Leasings sind uE bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentums für stl. Zwecke nach wie vor § 39 AO und die von der Rspr. erarbeiteten Beurteilungskriterien ebenso wie die stl. Leasing-Erlasse maßgeblich (s. dazu sogleich und Anm. 1118 ff.).

Operating-Leasing: Zum Begriff s. Anm. 1101. Operating-Leasing zeichnet sich nach Auffassung des BGH dadurch aus, dass der Leasinggeber die Amortisation seines Anschaffungsaufwands nicht bereits durch einmaliges, sondern erst durch mehrfaches Überlassen des Leasinggegenstands an (verschiedene) Leasingnehmer erreicht (BGH v. 30.10.2002 – VIII ZR 119/02, NJW 2003, 505; Anm. 1105). Der Leasinggeber ist rechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. auch das Leasing-Urteil des BFH in Anm. 1116), so dass bilanziell die allgemeinen Grundsätze für Mietverträge gelten (s. Anm. 1225, 1232).

Das sog. Leasingurteil des BFH v. 26.1.1970 (IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) betrifft die ertragstl. Behandlung des Finanzierungsleasings von beweglichen WG. Es betraf einen Vollamortisationsfall. Der BFH hat aufbauend auf den Grundsätzen zur Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums Abgrenzungskriterien für die Zurechnung von Leasingobjekten entwickelt. Nach den Umständen des Einzelfalls könne der im bürgerlich-rechtl. Eigentum des Leasinggebers stehende Leasinggegenstand wirtschaftlich dem Leasingnehmer zuzurechnen sein. Der wirtschaftliche Eigentümer werde „allein dadurch charakterisiert, dass er im Regelfall den rechtl. Eigentümer dauernd von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann, so dass ein Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat“; nicht entscheidend für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums seien „gewisse positive Möglichkeiten (Gebrauchen, Nutzen, Zerstören des Wirtschaftsguts), auch nicht die Möglichkeit, Dritte von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen“. Die Frage der stl. Zurechnung hat der BFH zwar von einer Einzelfallbetrachtung abhängig gemacht, aber folgende Fallgruppen herausgearbeitet, bei denen das Leasingobjekt idR dem Leasingnehmer zuzurechnen sei:

§ 5 Anm. 1112–1113 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

- Die Grundmietzeit deckt sich – annähernd – mit der betriebsgewöhnlichen ND (= stl. Abschreibungsdauer), best. durch BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34.
- Die Grundmietzeit liegt erheblich unter der betriebsgewöhnlichen ND. Der Leasingnehmer hat ein Optionsrecht auf Mietverlängerung oder Kauf, bei dessen Ausübung er nur eine einer Anerkennungsgebühr ähnelnde Zahlung leisten muss (erheblich unter dem Marktpreis liegender Mietzins oder Kaufpreis), best. durch BFH v. 18.11.1970 – 1133/64, BStBl. II 1971, 133.
- Das Leasingobjekt ist auf die Verhältnisse und Bedürfnisse des Leasingnehmers speziell angepasst und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvoll nutzbar (sog. Spezial-Leasing).

In weiteren Leasingurteilen zum Mobilien- und Immobilienleasing nimmt der BFH auf das Urteil zum Mobilien-Leasing v. 26.1.1970 mehrfach ausdrücklich Bezug und lässt für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an Leasinggegenständen im Wesentlichen die gleichen Grundsätze gelten wie bereits im Leasingurteil v. 26.1.1970. Hervorzuheben sind die Entsch. des BFH (BFH v. 18.11.1970 – I R 133/64, BStBl. II 1971, 133, zu einen Mietkaufvertrag über ein Fabrikgrundstück; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825, ebenfalls zum Immobilien-Leasing; BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70; BFH v. 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97, betr. Mobilien-Leasing; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, betr. Immobilien-Leasing; BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BFHE 255, 386 = BStBl. II 2018, 81, betr. Andienungsrecht bei *sale-and-lease-back*-Gestaltungen). Nach den Grundsätzen dieser gefestigten BFH-Rspr. kommt es bei der Frage, wem der Leasinggegenstand zuzurechnen ist, nicht auf die zivilrechtl. Verfügungsbefugnis am Ende der Grundmietzeit, sondern unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums darauf an, ob für die gewöhnliche ND des Leasinggegenstands ein faktischer Ausschluss des Leasinggebers von der tatsächlichen Sachherrschaft gegeben ist.

c) Zurechnung nach IFRS-Grundsätzen

1113 aa) Bisheriges Verfahren nach IAS 17

Bisher ist die Bilanzierung von Leasingverhältnissen in IAS 17 geregelt (übernommen durch VO (EG) Nr. 1126/2008 v. 3.11.2008, ABl. EU 2008 Nr. L 320, 1, 83). IAS 17.8 stellt darauf ab, ob „im wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind“ durch das Leasingverhältnis auf den Leasingnehmer übertragen werden. Dabei wird auf eine Gesamtschau aller Umstände des Einzelfalls abgestellt, wobei vom wirtschaftlichen Gehalt der Gestaltung auszugehen ist. In IAS 17.10 und IAS 17.11 werden die Indizien aufgelistet, die einzeln oder in Kombination zu einer Vermutung für die Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer führen. Dabei handelt es sich in jedem Fall um eine „widerlegliche Vermutung“ (IAS 17.12). Solche Anzeichen können zB eine Kaufoption des Leasingnehmers zum Verkehrswert oder variable Mietzahlungen sein, wodurch die Risiken und Chancen auf den Leasinggeber zurückverlagert werden.

Finanzierungsleasing soll nach IAS 17.10 idR dann vorliegen, wenn (1) am Ende der Laufzeit des Leasingvertrags das Eigentum automatisch auf den Leasingnehmer übergeht (*transfer of ownership*-Test), (2) eine günstige Kaufoption zugunsten des Leasingnehmers vereinbart ist (das ist eine solche, bei der der Kaufpreis unter dem jeweiligen Zeitwert liegt, *bargain purchase option*-Test), (3) die

Laufzeit des Leasingvertrags den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen ND des Leasingobjektes umfasst (*economic life-Test*), (4) der Barwert der Mindestleasingzahlungen (einschließlich solcher Beträge, die der Leasinggeber bei Ausübung von Verlängerungs- oder Verkaufsoptionen erhält) im Wesentlichen dem jeweiligen Zeitwert des Leasingobjektes entspricht (*recovery of investment-Test*) oder (5) die Leasinggegenstände eine so spezielle Beschaffenheit haben, dass nur der Leasingnehmer sie unverändert nutzen kann (*special leasing-Test*).

Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS und Steuerrecht ergeben sich daraus, dass die stl. Leasing-Erlasse immer die Vollamortisation des Leasinggebers voraussetzen (ggf. erst durch eine bestimmte Endchaftsregelung, s. Anm. 1101), so dass typischerweise ein *Recovery of Investment* vorliegt. Ein erlasskonformes Finanzierungsleasing führt nach IAS 17.8 daher idR zu einer Zurechnung zum Leasingnehmer, da der *Recovery of Investment-Test* zu dem Erg. kommt, dass der Barwert der Leasingzahlungen dem Zeitwert des Leasinggegenstands entspricht, diesen also de facto „amortisiert“ (s. SCHOTT/BARTSCH in EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, 2014, E.I Rz. 49; zu Abgrenzungsfragen s. auch LÜDICKE/KIND, DStR 2009, 709 [712]).

bb) Reform der Leasingbilanzierung durch IFRS 16

1114

Eine grundlegende Reform der Leasingbilanzierung nach IFRS erfolgt mit der Umsetzung von IFRS 16 „Leases“. Gemäß EU-VO 2017/1986 sind die Regelungen europaweit anwendbar für Geschäftsjahre mit Beginn am oder nach dem 1.1.2019. Im Wesentlichen geht es dabei darum, alle Leasingverhältnisse auch in der Bilanz des Leasingnehmers abzubilden (sog. *right-of-use-Ansatz*) bei gleicher Bilanzierung unabhängig von der Art des Leasingverhältnisses (sog. *single lessee accounting model*) und Gestaltungsmöglichkeiten durch *off-balance-sheet-Finanzierungen* zu begrenzen. Die geplante Neuregelung tritt an die Stelle der bisher geltenden Regelungen aus IAS 17 (zur Bilanzierung s. im Einzelnen Anm. 1195 ff.).

Ein Leasingverhältnis setzt nach der Definition von IFRS 16.9 das Vorliegen eines Vertrags voraus, der dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren. Nähere Anhaltspunkte zur Identifizierung eines Leasingverhältnisses beinhalten die Paragraphen B9-B33. IFRS 16 stellt dabei darauf ab, dass der Leasingnehmer während des gesamten Verwendungszeitraums berechtigt ist, (1) im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen (B21-B23) und (2) über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden (B24-B30). Anders als bisher liegt der Fokus damit nicht auf dem wirtschaftlichen Eigentum, sondern auf den Kontrollmöglichkeiten des Leasingnehmers (DILBNER/MÜLLER, BC 2017, 220 [221]).

Einstweilen frei.

1115

3. Verfahrensfragen

1116

Wem im Einzelfall das Leasingobjekt zuzurechnen ist, entscheidet für das Besteuerungsverfahren einschließlich des Investitionszulageverfahrens das für den Leasinggeber zuständige FA. Lediglich in Zweifelsfällen, zB in Fällen des *sale-and-lease-back*, soll das FA des Leasinggebers vor einer Entsch. das FA des Leasingnehmers informieren (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6

§ 5 Anm. 1116–1118 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

EStG, F. 5, Karte 1, III.2). Die Beurteilung des für den Leasinggeber zuständigen FA hat somit grds. Vorrang gegenüber einer vom FA des Leasingnehmers vertretenen anderweitigen Auffassung. Bei ernsthaften Bedenken des für den Leasingnehmer zuständigen FA hat das für den Leasinggeber zuständige FA die OFD bzw. das Landesamt zu beteiligen. Bei Kommunal-Leasing soll in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung vor der abschließenden Entsch. des FA in einem verwaltungsinternen Verfahren der Einzelfall mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (Prüfkommission Kommunal-Leasing) erörtert werden (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1, III.4).

1117 Einstweilen frei.

4. Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung

1118 a) Zurechnungsregeln der Finanzverwaltung in den Leasing-Erlassen

Nach Klärung der Grundsatzfragen zur Objektzurechnung durch die Rspr. des BFH im Leasing-Urteil (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) und den darauf aufbauenden Entsch. (s. Anm. 1116) hat die FinVerw. in vier Erlassen detaillierte Kriterien für die Zurechnung von Leasingobjekten festgeschrieben. Die in den Leasing-Erlassen aufgestellten Zuordnungskriterien sind bis heute für die stl. Einordnung maßgeblich. Die Erlasse bestimmen für den Fall des Finanzierungsleasings, unter welchen Voraussetzungen eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber erfolgt. Bei einer „erlasskonformen“ Ausgestaltung des Leasingverhältnisses ist der Leasinggegenstand für stl. Zwecke dem Leasinggeber zuzurechnen.

Die Leasing-Erlasse konkretisieren dabei die im Grundsatzurteil des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) niedergelegten Zurechnungsgrundsätze (s. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter I.). Typisch ist die Vereinbarung einer festen Grundmietzeit, durch die sichergestellt werden soll, dass der Leasingnehmer nicht während der gesamten ND die Sachherrschaft am Leasinggegenstand behält. Entscheidend ist, dass der Leasingnehmer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber dauerhaft derart auszuschließen, dass dessen Herausgabeanspruch keine nennenswerte praktische Bedeutung zukommt (vgl. BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter III.; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; BFH v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164). Dies wird angenommen, soweit ein anderer sowohl das Risiko des zufälligen Untergangs trägt als auch die Chance der Wertsteigerung hat (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527).

Spezial-Leasing: In Fällen des Spezial-Leasings (s. Anm. 1160) ist der Leasinggegenstand ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher ND und auf Optionsklauseln stets dem Leasingnehmer zuzurechnen.

Keine abschließende Regelung: Die Leasing-Erlasse folgen einer typisierenden Betrachtung. Bei Einhaltung der dort von der FinVerw. aufgestellten Kriterien ist vom wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers auszugehen. Dies bedeutet aber nicht im Umkehrschluss, dass eine Zurechnung beim Leasinggeber nur gesichert ist, wenn die Vertragsgestaltung erlasskonform ist, dh. genau einem

Regelbeispiel eines Leasing-Erlasses entspricht. Eine Zurechnung beim Leasinggeber ist auch bei Vertragsgestaltungen möglich, die die Regelbeispiele unterschiedlicher Leasing-Erlasse kombinieren (s. TONNER, FR 2007, 946), denn die Leasing-Erlasse setzen kein Recht, sondern stellen nur eine Auslegungshilfe zur Zurechnung nach Maßgabe des § 39 AO dar. Die Zurechnungsregeln des Erlasses haben somit den Charakter einer widerlegbaren Vermutung (glA RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 228). Im Einzelfall kann also eine von den Vorgaben eines Erlasses abweichende Beurteilung geboten sein (zur Bedeutung einzelner Zurechnungskriterien s. Anm. 1138–1154). Die Zurechnung von Leasinggütern hängt stets von den Umständen des Einzelfalls, dh. von der Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung ab (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). In Fällen, die von den Grundmodellen des Teilamortisationserlasses abweichen, wird man daher eine Zurechnungsentscheidung auf der Basis der allgemeinen Grundsätze treffen müssen. Maßgeblich ist dabei, ob der Leasingnehmer eine Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber als zivilrechtl. Eigentümer dauerhaft derart auszuschließen, dass seinem Herausgabeanspruch bei dem für die gewählte Gestaltung typischen Verlauf zumindest tatsächlich keine nennenswerte praktische Bedeutung mehr zukommt („regulärer Verlauf“, s. BFH v. 18.7.2001 – X R 15/01, BStBl. II 2002, 281 [284]).

Eine Neufassung der Leasing-Erlasse ist in der Vergangenheit innerhalb der FinVerw. und mit den Fachverbänden diskutiert worden. Insbesondere ist die Frage nach einem einheitlichen Erlass für Mobilien und Immobilien aufgeworfen worden. Dabei geht es vor allem um die Problematik des wirtschaftlichen Eigentums. Hier stellte sich zB die Frage, ob die besonderen Risikozuweisungskriterien nach dem neueren Immobilien-Teilamortisations-Erlass auch für Mobilien-Teilamortisationsverträge Anwendung finden sollen (vgl. Anm. 1128). Dem Vernehmen nach sah der Entwurf für einen konsolidierten Leasing-Erlass aus dem Jahr 1998 die Anwendung einheitlicher Zuordnungskriterien für Mobilien und Immobilien vor. Danach sollte bei Leasingverträgen mit Kaufoption oder Andienungsrecht die Übernahme von (nicht-versicherbaren) Sachrisiken durch den Leasingnehmer grds. zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen. Letztlich ist der Versuch, die Leasing-Erlasse in einem einheitlichen Erlass zu konsolidieren, jedoch im Entwurfsstadium stecken geblieben. Die FinVerw. ist vielmehr dazu übergegangen, sich zu speziellen Fragestellungen ad hoc zu äußern: s. BMF v. 23.2.2001, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406, zur ertragstl. Behandlung von Film und Fernsehfonds (s. Anm. 1155); OFD Frankfurt v. 20.6.2006, FR 2006, 793, zu Leasingverträgen mit feststehender Abschlusszahlung in Höhe der Restamortisation (s. Anm. 1127); OFD Frankfurt v. 20.3.2007, DB 2007, 829, zum Containerleasing; LFD Thüringen v. 31.1.2012, DStR 2012, 970, zum Containerleasing (s. Anm. 1142).

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Erlasse bestehen insbes. bei Teilamortisationsverträgen über bewegliche WG, die nicht den drei Grundfällen des Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlasses (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1127) entsprechen, in der Praxis häufig Unsicherheiten über die stl. Behandlung. Die FinVerw. neigt dazu, bei nicht erlass-typischen Teilamortisationsverträgen über bewegliche WG die Risikotragungsregelungen des Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlasses v. 23.12.1991 anzuwenden (s. Anm. 1128). Eine pauschale Übertragung der dort genannten Kriterien widerspricht uE jedoch den von der Rspr. herausgearbeiteten Grund-

§ 5 Anm. 1118–1125 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

sätzen, nach denen der zivilrechtl. Eigentümer nur dann kein wirtschaftliches Eigentum hat, wenn er weder ein Wertminderungsrisiko trägt noch die Chance der Wertsteigerung hat. Die nach dem Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass schädlichen Risikoübernahmeklauseln, die für sich gesehen allenfalls das Wertminderungsrisiko ausschließen, führen daher nicht ohne weiteres zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer. Dies entspricht im Übrigen auch dem Wertungsschema des Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlasses selbst, da die Risikoübernahmeklauseln auch nach dem Erlass nur dann relevant sind, wenn gleichzeitig eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption zu feststehenden Konditionen vorliegt. Nur wenn die Werterhöhungschancen aufgrund derartiger Optionsrechte ausschließlich beim Leasingnehmer liegen, muss beim Leasinggeber eine relevante Risikoposition verbleiben, um einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Leasingnehmer zu verhindern (s. im Einzelnen Anm. 1128 und 1141). Vor dem Hintergrund der vorstehend dargestellten Unsicherheiten im Hinblick auf die stl. Einordnung von nicht erlassentypischen Teilamortisationsverträgen ist zu empfehlen, zur Erlangung von Rechtssicherheit ggf. eine verbindliche Auskunft einzuholen.

1119–1124 Einstweilen frei.

1125 b) Mobilien-Leasing-Erlass v. 19.4.1971/Vollamortisation

Der Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264) bezieht sich – entsprechend dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, s. Anm. 1117) – auf das Finanzierungsleasing mit Vollamortisation in der Grundmietzeit. Finanzierungsleasing iSd. Mobilien-Leasing-Erlasses liegt nur vor, wenn

- der Vertrag über eine bestimmte Grundmietzeit abgeschlossen ist, während derer er bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann und
- der Leasingnehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die AHK sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasinggebers deckt.

Zurechnungsregeln des Erlasses: Beim Finanzierungsleasing über Mobilien mit Vollamortisation während der Grundmietzeit ist der Leasinggegenstand

► *regelmäßig dem Leasinggeber zuzurechnen:* stets wenn die Grundmietzeit höchstens 90 % und mindestens 40 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt und

- kein Optionsrecht auf Kauf oder Mietverlängerung eingeräumt wurde, oder
- ein Optionsrecht eingeräumt wurde und der Kaufpreis dem linearen Restbuchwert oder dem niedrigeren gemeinen Wert entspricht bzw. die Anschlussmiete den Wertverzehr für den Leasinggegenstand deckt.

► *regelmäßig dem Leasingnehmer zuzurechnen,*

- wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % (s. Anm. 1139) oder weniger als 40 % (s. Anm. 1140) der betriebsgewöhnlichen ND (s. Anm. 1138) beträgt; oder
- wenn die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt, sofern
 - eine Kaufoption (s. Anm. 1142) besteht und der Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen Tabelle ermittelte Buchwert (linearer Restbuchwert; s. Anm. 1142) oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräußerung; oder sofern

- bei Mietverlängerungsoption (s. Anm. 1151) die Anschlussmiete nicht den Wertverzehr deckt, der sich auf der Basis des linearen Restbuchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der RestND laut Afa-Tabelle ergibt.

Änderung der Vereinbarungen: Wenn der Kaufpreis bzw. die Anschlussmiete nicht bereits beim Abschluss des Leasingvertrags, sondern erst während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert werden, gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend.

c) Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972/Vollamortisation

1126

Der Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) baut hinsichtlich Begriff, Abgrenzung, Vertragsformen und Zurechnungskriterien unmittelbar auf dem Mobilien-Leasing-Erlass auf (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, s. Anm. 1125). Die Zurechnungsregeln des Immobilien-Leasing-Erlasses beziehen sich auf Vollamortisations-Verträge, die während der Grundmietzeit bei vertragsgemäßer Erfüllung von keiner Seite kündbar sind und die in dieser Zeit alle Kosten des Leasinggebers (AHK, Neben- und Finanzierungskosten) durch die Raten des Leasingnehmers decken (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188, unter Verweisung auf BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63; BFH v. 18.11.1970 – 1133/64, BStBl. II 1971, 133).

Bedeutung des Erlasses: In der Praxis haben die im Erlass geregelten Formen des Immobilien-Leasings keine große Bedeutung, da dem Immobilien-Leasing idR eine gegenüber der voraussichtlichen betriebsgewöhnlichen ND der Immobilie (s. Anm. 1138) wesentlich kürzere Grundmietzeit zugrunde liegt, idR 20 Jahre. Unter diesen Umständen würde eine Vollamortisation innerhalb der Grundmietzeit im Vergleich zum tatsächlichen Wertverzehr zu unverhältnismäßig hohen Leasingraten führen (SPITTLER, Leasing in der Praxis, 6. Aufl. 2002, 60).

Zurechnungsregeln des Erlasses: Nach dem Erlass sind die Zurechnungskriterien für das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude und am Grund und Boden getrennt zu prüfen, denn abweichend von § 94 BGB sind Gebäude für stl. Zwecke als selbständige WG und damit grds. unabhängig vom Grund und Boden zu behandeln. Die Zurechnung von Betriebsvorrichtungen richtet sich nach dem Mobilien-Leasing-Erlass.

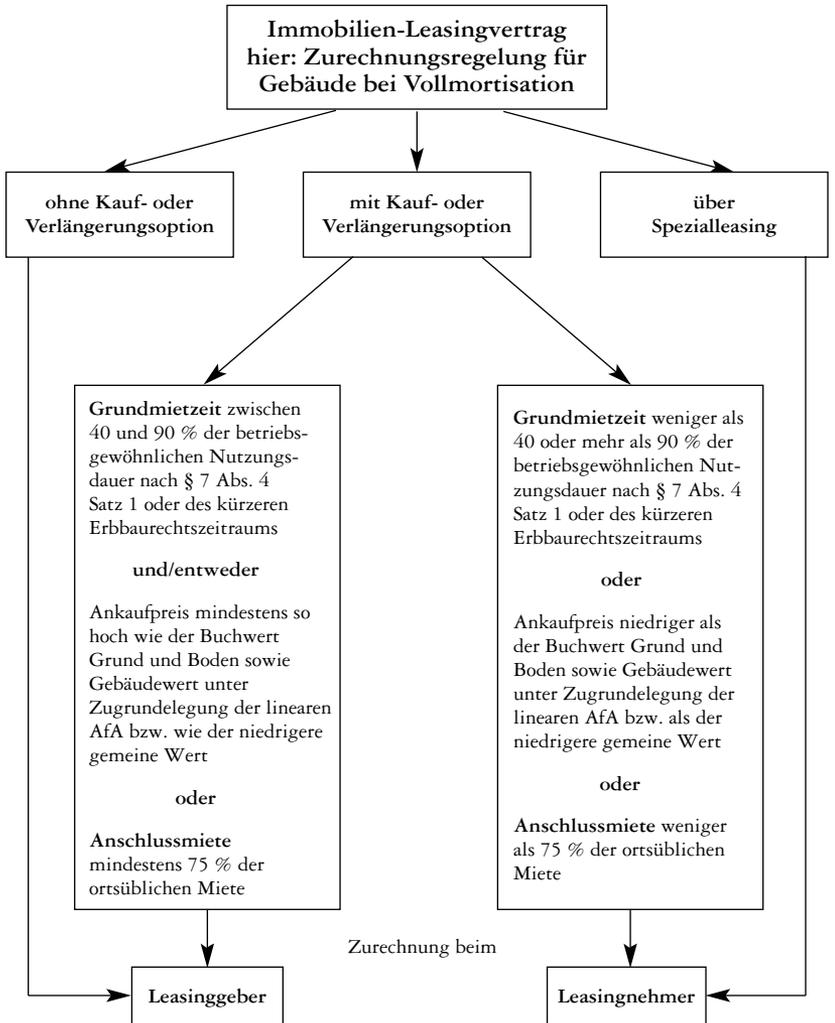
▶ *Zurechnung des Grund und Bodens:* Grund und Boden wird regelmäßig dem Leasinggeber zugerechnet. Eine Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgt nur bei Verträgen mit Kaufoption, sofern dem Leasingnehmer auch das Gebäude zugerechnet wird (s.u.); bei Spezial-Leasing-Verträgen ist entsprechend zu verfahren.

▶ *Zurechnung des Gebäudes:* Dem Leasinggeber ist das Gebäude zuzurechnen, wenn

- die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND (s. Anm. 1138) beträgt und
- keine Optionsrechte bestehen oder
- bei einer Kaufoption der Gesamtkaufpreis für Gebäude und Grundstück bei Optionsausübung mindestens so hoch ist wie der lineare Restbuchwert des Gebäudes zzgl. des Buchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) des Grundstücks (s. Anm. 1143) oder

- bei einer Mietverlängerungsoption oder automatischer Mietverlängerung die Anschlussmiete höher ist als 75 % der üblichen Miete für ein vergleichbares Grundstück (s. Anm. 1151) und
- kein Fall des Spezial-Immobilien-Leasing vorliegt (s. Anm. 1160).

Mietverlängerungsoptionen wirken sich damit nach dem Immobilien-Vollamortisations-Erlass nur auf die Zurechnung des Gebäudes, nicht aber auf die Zurechnung des Grund und Bodens aus. Zu Zurechnungsregeln für Gebäude s. die folgende Übersicht:



Betriebsvorrichtungen unterliegen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, einer gesonderten stl. Behandlung. Für sie gelten die Mobilien-Leasing-Erlasse (s. Anm. 1125 und 1127; vgl. auch RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 286). Zum Begriff der Betriebsvorrichtung s. § 7 Anm. 317; zur Abgrenzung von Gebäuden vgl. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, Abgrenzungsricht-

linien zu § 68 BewG und § 7 Anm. 315, 320–345. Zu einzelnen Betriebsvorrichtungen s. § 7 Anm. 350 (ABC); EISELE, Inf. 2005, 944.

d) Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975

1127

Das BMF (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) hat zur Zurechnung des Leasinggegenstands bei drei Vertragstypen Stellung genommen, bei denen die Leasingraten in der Grundmietzeit nur eine Teilamortisation bewirken (sog. Teilamortisations-Verträge oder *non-full-pay-out-Leasing*).

Wirtschaftlich gesehen hat das *full-pay-out-Leasing* für den Leasinggeber zwar den Vorteil, kein Verwertungsrisiko am Ende der Mietzeit tragen zu müssen, andererseits macht es Vollamortisations-Leasing gegenüber herkömmlicher Finanzierung umso teurer, je kürzer die Grundmietzeit ist. Unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten erweist sich auch die Diskrepanz zwischen voller Amortisation und Verkehrswert des Leasinggegenstands am Ende der Grundmietzeit als nachteilig. Vor diesem Hintergrund kommt dem *non-full-pay-out-Leasing* in der Praxis eine erheblich größere Bedeutung zu.

Auf Anfrage der Leasingbranche und vor dem Hintergrund der BFH-Rspr. hat das BMF typisierte Zurechnungsregeln entwickelt. Ausgangspunkt sind Verträge mit einer Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen ND (zum Begriff s. Anm. 1138). Die 40 %-Grenze war in Vollamortisationsfällen von der FinVerw. eingeführt worden, da bei einer sehr kurzen Grundmietzeit, innerhalb derer das WG voll amortisiert wird, ein (verdeckter) Ratenkauf angenommen wurde, obwohl das bürgerlich-rechtl. Eigentum nicht übergeht. Diese Argumentation macht uE bei einer Teilamortisation keinen Sinn. Nichtsdestotrotz wurde die 40 %-Grenze unreflektiert übernommen.

Die Chance der Wertsteigerung ist das maßgebende Kriterium für die Zurechnung des Leasinggegenstands nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115). Verbleibt die Chance der Wertsteigerung in wesentlichem Umfang beim Leasinggeber, wofür es nach dem Erlass ausreicht, wenn er zu mindestens 25 % an dem die Restamortisation übersteigenden Teil des Veräußerungserlöses beteiligt ist, ist ihm der Leasinggegenstand selbst dann zuzurechnen, wenn der Leasingnehmer das Risiko einer Wertminderung trägt. In allen drei im Erlass behandelten Vertragsmodellen trägt der Leasingnehmer voll und ausschließlich das für das Eigentum typische Risiko der Wertminderung, ohne deshalb als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen zu werden. Eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer setzt uE damit voraus, dass sich neben dem Risiko der Wertminderung auch die Chance der Wertsteigerung in der Person des Leasingnehmers vereint (zut. LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935 [1937]).

Die folgenden drei Vertragsmodelle werden im Erlass diskutiert:

► *Vertragsmodell mit Andienungsrecht des Leasinggebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasingnehmers*: Durch das Andienungsrecht ist der Leasingnehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasinggebers verpflichtet, den Leasinggegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluss des Leasingvertrags fest vereinbart wird. Stets dem Leasinggeber zuzurechnen ist in diesem Fall der Leasinggegenstand nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) deshalb, weil der Leasinggeber allein die Chance der Wertsteigerung (Möglichkeit der Nichtausübung des Andienungsrechts) hat, während der Lea-

singnehmer allein das Risiko der Wertminderung trägt (Abnahmepflicht bei Ausübung des Andienungsrechts).

► *Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses:* Der Leasinggegenstand wird nach Ablauf der Grundmietzeit durch den Leasinggeber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasinggebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasingraten (Restamortisation), so ist der Leasingnehmer verpflichtet, eine Abschlusszahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zu zahlen. Ist der Veräußerungserlös hingegen höher als die Restamortisation, so wird der Mehrerlös aufgeteilt. Bei diesem Modell ist

- der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält,
- der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn der Leasinggeber weniger als 25 % des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält.

Nach dem Erlass bewirkt eine Beteiligung des Leasinggebers zu 25 % oder mehr, dass er „noch in einem wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasinggegenstands beteiligt ist“, und demnach die Chance der Wertsteigerung (jedenfalls auch) beim Leasinggeber liegt.

► *Vertragsmodell eines kündbaren Mietvertrags mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasingnehmer zu leistende Schlusszahlung:* Der Leasingnehmer kann den Leasingvertrag nach Ablauf der Grundmietzeit (mindestens 40 % der betriebsgewöhnlichen ND) kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlusszahlung in Höhe der durch die Leasingraten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasinggebers zu entrichten. Auf diese Abschlusszahlung werden 90 % des vom Leasinggeber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zzgl. der vom Leasingnehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasingraten niedriger als die Gesamtkosten des Leasinggebers, so muss der Leasingnehmer in Höhe der Differenz eine Abschlusszahlung leisten. Ist jedoch der Verkaufserlös höher als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasinggebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasingraten, so behält der Leasinggeber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang. Der Leasinggegenstand ist hier dem Leasinggeber zuzurechnen, da diesem eine während der Mietzeit eingetretene Wertsteigerung in vollem Umfang zugutekommt.

Nach OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793) soll die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausgeschlossen sein, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist (s. „Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses“), der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. In diesem Fall soll nach Auffassung der OFD eine Zurechnung beim Leasingnehmer erfolgen. Dem kann uE nicht gefolgt werden. Die von der OFD angesprochene Vertragsgestaltung entspricht hinsichtlich der Abschlusszahlung und Mehrerlösaufteilung dem im Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass typisierten Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses. Gleiches gilt auch für die Kaufpreisanrechnung bei der für die stl. Zurechnung entscheidenden Chancen-und-Risiken-Wertung (s. Anm. 1141). Der Leasinggeber hat bei dieser Vertragsgestaltung zwar das gesamte Investitionsrisiko auf den Leasingnehmer verlagert. Der Leasinggeber ist gleichwohl als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm ver-

blieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (s. auch TONNER, FR 2007, 946). Der BFH hat mittlerweile inzident bestätigt, dass in Konstellationen, wie sie der Verfügung der OFD Frankfurt zugrunde liegen, dh. einer Schlusszahlung in Höhe der Restamortisation und einer 25 %igen Beteiligung des Leasinggebers am Mehrerlös, eine Kaufoption des Leasingnehmers unschädlich ist (vgl. BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289, hierzu LÜDICHE/FISCHER, DStR 2011, 1935).

e) Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991

1128

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht des Leasingnehmers haben sich *full-pay-out*-Verträge insbes. bei Immobilien nicht durchgesetzt. Die Leasingraten stellen Finanzierungskosten dar, die einem Vergleich mit herkömmlichen Finanzierungsalternativen standzuhalten haben. Daher wird der Leasingnehmer kaum bereit sein, während der Grundmietzeit die gesamten Investitionskosten zu tragen und im Anschluss hieran noch einen Kaufpreis oder eine Anschlussmiete in nennenswerter Höhe zu leisten. Folglich dominieren *non-full-pay-out*-Verträge mit Kauf- bzw. Mietverlängerungsoption. Bei einem Teilamortisationsvertrag werden die Gesamtkosten des Leasinggebers mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten nur zT, dh. idR nur in Höhe der AfA, beglichen. Das BMF (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13) unterscheidet zwischen folgenden fünf Vertragsvarianten:

- Verträge ohne Optionsrecht,
- Spezial-Leasingverträge,
- Verträge mit Kaufoption des Leasingnehmers,
- Verträge mit Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers,
- Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption und besonderen Verpflichtungen des Leasingnehmers.

Grund und Boden: Auch bei Teilamortisationsverträgen wird bei der Zurechnung zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits differenziert. Im Gegensatz zu Vollamortisationsverträgen sind die Zurechnungskriterien aber nur hinsichtlich des Gebäudes zu prüfen. Die Zurechnung des Grund und Bodens folgt dann der Zurechnung des Gebäudes.

Verträge ohne Optionsrecht: Das Gebäude und damit auch der Grund und Boden wird stets dem Leasinggeber zugerechnet. Dies gilt unabhängig von der Vertragslaufzeit, dh., die 40 % bis 90 %-Grenze spielt nach dem Teilamortisations-Erlass bei Fehlen einer Option keine Rolle. Die 40 %-Untergrenze ist für Immobilien-Teilamortisationsverträge zu Recht generell entfallen, gleich, ob eine Option besteht oder nicht. Die 40 %-Grenze war in Vollamortisationsfällen von der FinVerw. eingeführt worden, da bei einer sehr kurzen Grundmietzeit, innerhalb derer das WG voll amortisiert wird, ein (verdeckter) Ratenkauf angenommen wurde. Diese Argumentation macht bei einer Teilamortisation – erst recht, wenn es sich um Immobilien handelt – keinen Sinn.

Spezial-Leasing: Hier liegt das wirtschaftliche Eigentum wie auch sonst wegen Wertlosigkeit des Herausgabeanspruchs des Leasinggebers beim Leasingnehmer.

Verträge mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption: Der Leasinggegenstand wird dem Leasingnehmer zugerechnet, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt oder der vorgesehene Kaufpreis unter dem Restbuchwert des Leasinggegenstands unter Berücksichtigung linearer AfA

nach Ablauf der Grundmietzeit liegt bzw. die Anschlussmiete nicht mindestens 75 % des örtlichen Mietentgelts ausmacht.

Verträge mit besonderen Verpflichtungen des Leasingnehmers: Darüber hinaus wird bei Verträgen mit Kauf- oder Mietverlängerungsoption das wirtschaftliche Eigentum auch dann dem Leasingnehmer stets – dh. unabhängig von der Höhe des Kaufoptionspreises bzw. der Anschlussmiete – zugerechnet, wenn dieser aufgrund besonderer Verpflichtungen auch das Wertminderungsrisiko trägt. Da der Leasingnehmer bei feststehendem Kaufpreis bzw. Miethöhe über die Option die Chance der Wertsteigerung hat, muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko übernehmen, damit nicht sowohl Chancen als auch Risiken aus dem Objekt beim Leasingnehmer vereinigt sind. Damit hängt die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums letztlich von der Übernahme des Wertminderungsrisikos ab. Der Teilamortisationserlass sieht deshalb in den Rz. 12–17 sechs typische Risikoübernahme Klauseln vor, die den wirtschaftlichen Eigentümer kennzeichnen. Wird dem Leasingnehmer eine einzige dieser Belastungen auferlegt, so ist ihm der Leasinggegenstand als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (zur Kritik s. Anm. 1141). Diese sechs typischen Risikoübernahme Klauseln sind:

▶ *Übernahme der Gefahr des zufälligen Untergangs:* Der Leasingnehmer darf nicht die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstands tragen. Insbesondere muss der Leasingnehmer ein Mietminderungsrecht behalten. Zulässig ist, dass der Leasinggeber das Risiko über eine Sachversicherung (Feuer, Sturm etc.) abdeckt, deren Beiträge er an den Leasingnehmer weiterbelastet. Dies gilt selbst für den Fall einer sog. *all-risk*-Versicherung, wenn nur einzelne, allerdings sehr umfangreiche Risiken, abgedeckt werden, aber ein Restrisiko beim Leasinggeber verbleibt.

▶ *Übernahme der Kosten bei unverschuldeter Zerstörung:* Der Leasingnehmer darf bei ganzer oder teilweiser Zerstörung des Leasinggegenstands, die nicht von ihm zu vertreten ist, nicht auf Verlangen des Leasinggebers zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf seine Kosten verpflichtet werden. Auch in dem Fall muss der Leasingnehmer ein Mietminderungsrecht behalten. Eine Sachversicherung mit vertraglicher Kostenweiterbelastung an den Leasingnehmer ist dagegen unschädlich.

▶ *Unveränderte Leistungspflicht bei unverschuldetem Nutzungsausschluss:* Eine Minderung der Leasingraten darf für den Fall nicht ausgeschlossen sein, dass die Nutzung des Leasinggegenstands aufgrund eines nicht vom Leasingnehmer zu vertretenden Umstands langfristig ausgeschlossen ist.

▶ *Kostenübernahme bei Vertragsbeendigung:* Kommt es zu einer vorzeitigen Vertragsbeendigung, die der Leasingnehmer nicht zu vertreten hat, darf er nicht vertraglich verpflichtet werden, dem Leasinggeber die bisher nicht gedeckten Kosten, ggf. auch einschließlich einer Pauschalgebühr zur Abgeltung von Verwaltungskosten, zu erstatten.

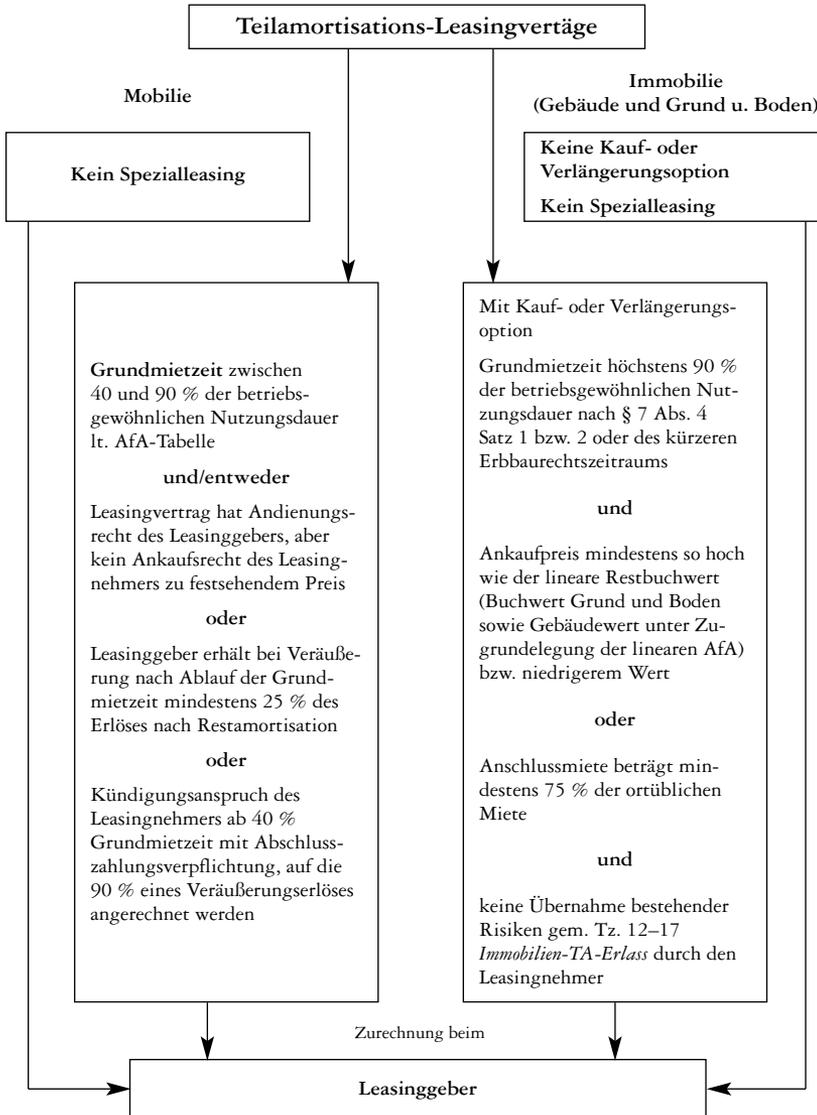
▶ *Freistellung des Leasinggebers von Ansprüchen Dritter:* Der Leasingnehmer darf nicht verpflichtet werden, den Leasinggeber von sämtlichen Ansprüchen Dritter freizustellen, die diese hinsichtlich des Leasinggegenstands gegenüber dem Leasinggeber geltend machen. Dieser Ausschluss soll jedoch nicht gelten, sofern der Anspruch des Dritten vom Leasingnehmer verursacht worden ist.

▶ *Wirtschaftlicher Erwerbsszwang bei Erbbaurecht:* Ist der Leasingnehmer Eigentümer des Grund und Bodens, auf dem der Leasinggeber als Erbbauberechtigter den Leasinggegenstand errichtet, so ist darauf zu achten, dass der Erbbaurechtsver-

trag zwischen Leasingnehmer und Leasinggeber zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wird. Der Leasingnehmer darf aufgrund des Erbbaurechtsvertrags nicht unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten gezwungen werden, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Ein solcher wirtschaftlicher Zwang zur Ausübung des Ankaufsrechts besteht, wenn nach Ablauf der Grundmietzeit für die restliche Laufzeit des Erbbaurechts kein oder nur ein im Verhältnis zum Markt geringerer Erbbauzins vereinbart worden ist. Gleiches kann auch gelten, wenn der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit die Grundstücksbelastungen zu tragen hat, ohne eine adäquate Weiterbelastungsmöglichkeit zu haben (vgl. *СОВОТКА*, BB 1992, 827 [831]).

Die vorstehenden sechs Risikoübernahmeklauseln führen jedoch nur dann zum wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers, wenn der Kaufoptionspreis bzw. die Verlängerungsmiete in Höhe eines feststehenden, im Voraus vereinbarten Betrags ausgestaltet sind. Bei einer Kauf- oder Mietverlängerungsoption zu Marktkonditionen trägt der Leasingnehmer zwar das Risiko der Wertminderung, ihm stünde aber die Chance der Wertsteigerung nicht zu, weil er für den Erwerb einen höheren als den ursprünglich erwarteten Preis aufwenden müsste (zutr. *TONNER*, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 61; *LÜDICKE/FISCHER*, DStR 2011, 1935 [1937]).

Zur Anwendung des Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlasses auf Lizenzverträge s. Anm. 1155.



1129 Einstweilen frei.

1130 **f) Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen**

BMF v. 21.7.1970 – IV B/2 - S 2170 - 52/70, BStBl. I 1970, 913: Steuerliche Behandlung von Leasingverträgen.

BMF v. 3.12.1973 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 62; DB 1973, 2373): Zurechnung von Sprinkleranlagen, mittlerweile aufgehoben (s. Anm. 108).

BMF v. 13.12.1973 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 63; FR 1974, 16): Aufteilung der Leasingraten in einen Zins- und Kostenanteil sowie in einen Tilgungsanteil bei

Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasingnehmer, mittlerweile aufgehoben (s. Anm. 1192).

BMF v. 12.12.1974 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 73; FR 1975, 64): Behandlung von Nebenkosten, mittlerweile aufgehoben.

BMF v. 13.5.1980 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 85; BB 1980, 815): Unzulässigkeit der Aktivierung künftiger Leasingraten und der Bildung von Rückstellungen für erwartete Veräußerungsverluste beim Leasinggeber (s. Anm. 1165 und 1177).

BMF v. 10.10.1983 – IV B 2 - S 2170 - 83/83, BStBl. I 1983, 431: zur Behandlung von degressiven Leasingraten (s. Anm. 1168) sowie Vormieten und Mieter Sonderzahlungen (s. Anm. 1173, 1182, 2000).

BMF v. 9.6.1987 – IV B 2 - S 2170 - 14/87, BStBl. I 1987, 440: zur betriebsgewöhnlichen ND und Restbuchwert bei Wirtschaftsgebäuden.

BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9: zur bilanz- und gewstl. Behandlung der Forfaitierung von Forderungen aus Leasingverträgen.

BMF v. 13.5.1998 (DB 1998, 1060; DStR 1998, 893): Maßgebende betriebsgewöhnliche ND bei Leasing-Verträgen; Änderung der amtlichen AfA-Tabelle (s. Anm. 1138) nunmehr: OFD Frankfurt v. 22.10.2002 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 4). Maßgebende betriebsgewöhnliche ND bei Leasing-Verträgen (s. Anm. 1138).

BMF v. 2.6.1998 (FR 1998, 627) zur Beteiligung des Leasingnehmers an einer Leasinggegenstand-KG, mittlerweile aufgehoben.

OFD Frankfurt v. 7.9.2000 (FR 2001, 44) zum Containerleasing.

BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406, zur ertragstl. Behandlung von Film und Fernsehfonds.

OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793) zu Leasingverträgen mit feststehender Abschlusszahlung in Höhe der Restamortisation.

OFD Rheinland v. 20.3.2007 (FR 2007, 454) zum Containerleasing.

OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1, III.4) zur Ermittlung des Zins- und Kostenanteils bei der Aufteilung von Leasingraten.

LFD Thüringen v. 31.1.2012 (DStR 2012, 970) zum Containerleasing.

Einstweilen frei.

1131–1137

5. Typisierende Zurechnungskriterien der Leasing-Erlasse

a) Bedeutung des Verhältnisses von Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

aa) Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bei Leasingverträgen 1138

Abgesehen vom Spezial-Leasing (s. Anm. 1160) und Teilamortisationsverträgen über Immobilien ist bei allen Leasingverträgen über bewegliche und unbewegliche WG das Verhältnis von betriebsgewöhnlicher ND und Grundmietzeit von entscheidender Bedeutung. Die FinVerw. stellt typisierend auf die 90 %- und die 40 %-Grenze (s. Anm. 1139, 1140) ab.

Mobilien-Leasing: Für Mobilien ist nach den Leasing-Erlässen der FinVerw. als betriebsgewöhnliche ND der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen. Die Betriebsprüfungspraxis orientiert sich dement-

sprechend nahezu ausschließlich an den amtlichen AfA-Tabellen. Gehört der Leasingnehmer zu einer Wirtschaftsbranche, für die es spezielle AfA-Tabellen gibt, sind diese uE zumindest für den Fall des Finanzierungsleasings vorrangig. Eine Abweichung von den amtlichen AfA-Tabellen kann geboten sein, wenn die betriebsgewöhnliche ND nach einer amtlichen AfA-Tabelle, etwa infolge der technischen Fortentwicklung, zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt und von einer längeren gewöhnlichen ND ausgegangen werden muss (BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 38).

► *Änderung der AfA-Tabelle:* Wird nach Anschaffung des Leasinggegenstands durch den Leasinggeber und nach Abschluss des Leasingvertrags mit dem Leasingnehmer eine geänderte amtliche AfA-Tabelle im BStBl. veröffentlicht, so ist – auch wenn die neue AfA-Tabelle rückwirkende Anwendung findet – für die Frage, wem hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen ND das wirtschaftliche Eigentum zusteht, die bisherige AfA-Tabelle maßgebend (OFD Frankfurt v. 22.10.2002, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 4).

► *Gebrauchte Wirtschaftsgüter:* Für die Ermittlung der ND von gebrauchten WG kommt es auf die Verhältnisse des Einzelfalls an (vgl. BFH v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60; BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922). Nach einer Verfügung des Hessischen Ministeriums der Finanzen (Hess. FinMin. v. 27.11.1972, ESt-Kartei HE 1978 § 7 EStG, Karte 8; vgl. auch OFD Frankfurt v. 8.1.2001, ESt-Kartei HE § 7 EStG, F. 1, Karte 6, dort: „Flugzeuge gebraucht“) soll sich die RestND bei gebraucht erworbenen WG nach dem Verhältnis der AK für das gebrauchte WG zu den AK eines neuen WG richten; hingegen sei es nicht möglich, schematisch von der betriebsgewöhnlichen ND laut AfA-Tabelle den Zeitraum der bisherigen Nutzung abzuziehen. Nach einer Entsch. des FG Berlin soll es dagegen auch zulässig sein, die RestND durch Abzug der bereits verstrichenen ND von der gewöhnlichen ND eines neuen WG zu ermitteln (FG Berlin v. 25.9.1985 – II 172/82, EFG 1986, 389, rkr.).

► *Besondere Beanspruchung des Wirtschaftsguts:* Eine durch die betriebliche Nutzung eintretende besondere Beanspruchung, welche die gewöhnliche ND verkürzt, ist zu berücksichtigen. Nach Auffassung des BFH ist auf die „objektive Benutzbarkeit des Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung“ abzustellen (vgl. BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311). Dagegen kommt es nicht darauf an, wie lange der Stpfl. das WG tatsächlich in seinem Betrieb verwendet oder voraussichtlich verwenden wird (BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; SCHEIDEL, BB 1971, 508; aA RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 265–269). Maßgeblich ist uE die Beanspruchung im Betrieb des tatsächlich Nutzenden – idR des Leasingnehmers, wofür wiederum die AfA-Tabelle der FinVerw. für allgemein verwendbare WG oder speziellere Branchentabellen des Leasingnehmers heranzuziehen sind (BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, B/2 - 2-337/2000 - S 1551 A, S 1551-88/00, BStBl. I 2000, 1532).

► *Berücksichtigung betriebsindividueller Erfahrungen:* Sofern der Leasinggeber aufgrund seiner betriebsindividuellen Erfahrungen bei seiner handels- und strechtl. Gewinnermittlung einen längeren Abschreibungszeitraum als den der AfA-Tabelle zugrunde legt und das von der FinVerw. akzeptiert wird, muss dem Leasinggeber uE zugestanden werden, den längeren Zeitraum auch für die 40 %-/90 %-Regelung zugrunde zu legen. Entsprechendes gilt für einen kürzeren Nutzungszeitraum (BMF v. 2.6.1998, FR 1998, 627; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 39; RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 267).

► *Nutzungsdauer und Betriebskonzept*: Nach BMF (BMF v. 15.6.1999 – IV D 6 - S 1551 - 45/99, BStBl. I 1999, 543) soll bei Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Betriebskonzept offensichtlich von einer erheblich längeren ND ausgeht als diejenige in den AfA-Tabellen, die „dem Betriebskonzept zugrunde gelegte Nutzungsdauer“ maßgeblich sein. So sahen Mobilien-Leasingfonds über Flugzeuge oder Schienenfahrzeuge in ihrer Kalkulation teilweise vor, dass das Leasingobjekt nach einer bspw. zehnjährigen Grundmietzeit zu einem hohen Restwert im Rahmen eines Verkaufs oder einer Andienung verwertet wird (vgl. zB BFH v. 26.6.2007 – IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289). In dem Fall unterstellt die FinVerw. eine über die AfA-Tabelle hinausgehende ND. Dem kann aber nur insoweit gefolgt werden, als die Erzielung des Verwertungserlöses gesichert ist. Daran fehlt es, wenn der Leasingnehmer ein Ankaufsrecht hat. Das BMF (BMF v. 15.6.1999 – IV D 6 - S 1551 - 45/99, BStBl. I 1999, 543) sieht eine Übergangsregelung für vor dem 1.1.2001 angeschaffte/hergestellte WG vor.

► *Nutzungsdauer bei immateriellen Wirtschaftsgütern*: Für den Geschäfts- oder Firmenwert ist die ND in § 7 Abs. 1 Satz 3 geregelt, für alle anderen immateriellen WG bestimmt sich diese nach allgemeinen Grundsätzen, dh. dem Zeitraum, in dem der Stpl. das WG voraussichtlich zur Nutzung einsetzen wird. Als betriebsgewöhnliche ND für Filmrechte wird nach BMF (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01 BStBl. I 2001, 175, Rz. 17; s. Anm. 1129) unter Hinweis auf § 93 Abs. 3 UrhG ein Zeitraum von 50 Jahren angesehen (zur Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum s. Anm. 1155).

Immobilien-Leasing: Die ND für Gebäude wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 bemessen, dh. beträgt je nach Fallgestaltung 50, 40, 33 $\frac{1}{3}$ oder 25 Jahre. Liegt die betriebsgewöhnliche ND im Einzelfall darunter, so ist nach § 7 Abs. 4 Satz 2 von der kürzeren ND auszugehen.

Vgl. BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696: 40-jährige ND; BMF v. 20.11.1958, BB 1958, 1236: 30 Jahre bei Parkhäusern; BMF v. 15.5.1963, BB 1963, 1124: 33 $\frac{1}{3}$ Jahre bei Warenhäusern und Gebäuden, die ausschließlich dem Einzelhandel dienen.

Hat der Leasingnehmer dem Leasinggeber am Grundstück, das Gegenstand des Leasingvertrags ist, ein Erbbaurecht eingeräumt, und ist der Erbbaurechtszeitraum kürzer als die betriebsgewöhnliche ND des Gebäudes, so tritt an die Stelle der betriebsgewöhnlichen ND der kürzere Erbbaurechtszeitraum (Immobilien-Leasing-Erlass, s. Anm. 1126; Beispiele dazu bei RUNGE, DStZ 1972, 166).

bb) Bedeutung der 90 %-Grenze

1139

Die FinVerw. nimmt nach den Mobilien-Leasing-Erlassen (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1125, 1127) wie nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188, s. Anm. 1126) eine annähernde Deckung von betriebsgewöhnlicher ND und Grundmietzeit an, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt. Die hM im Schrifttum billigt aus Praktikabilitätsgründen die 90 %-Grenze.

Vgl. WÖHE, HwStR „Leasing“, 724; P. FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 226 (2/2018); SCHEIDEL, BB 1971, 508; SÖFFING, FR 1971, 216; RUNGE, DStZ 1971, 126; SCHIERLOH, Leasing, 1971, 48; RUNGE/BREMSENER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 270; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 28; dagegen SEEGER, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen, 1972, 99, der die 90 %-Grenze für zu hoch hält, da bereits bei einer Grenze von 75 bis 80 % der Leasinggegenstand für den Leasinggeber regelmäßig keinen wirtschaftlich ins

§ 5 Anm. 1139–1140 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Gewicht fallenden Wert habe, und KNAPP, DB 1971, 688, der es mit dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) für nicht vereinbar hält, den Verbrauch oder Verschleiß bereits auf einen Zeitpunkt vorzuverlegen, in dem das WG erst 90 % seiner ND hinter sich gebracht hat.

Die typisierende Betrachtung ist uE im Interesse der Praktikabilität und der Rechtssicherheit vertretbar. Einerseits nehmen bspw. die Rechnungslegungsvorschriften nach US-GAAP einen Capital Lease mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer bereits bei einer Vertragslaufzeit von mindestens 75 % der betriebsgewöhnlichen ND an. Andererseits kommt insbes. bei Großobjekten (sog. *big-ticket*-Leasing; vgl. ZÖLLER, StB 1984, Beilage 1, 27) dem nach Ablauf einer 90 %igen Grundmietzeit verbleibenden Restwert von weniger als 10 % häufig doch eine noch ins Gewicht fallende Bedeutung zu.

1140 cc) Bedeutung der 40 %-Grenze

Über das Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264; s. Anm. 1117) hinausgehend sehen die Mobilien-Leasing-Erlasse (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, s. Anm. 1125, 1127) wie der Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188, s. Anm. 1126) eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer vor, wenn die Grundmietzeit weniger als 40 % der betriebsgewöhnlichen ND beträgt.

Dem stimmte das ältere Schrifttum mit der Begründung zu, bei einer derart kurzen Grundmietzeit liege erfahrungsgemäß ein verdeckter Ratenkaufvertrag vor oder es sei regelmäßig die – stillschweigende – Einräumung von Optionsrechten oder sonstigen Vorteilen zu vermuten.

So RAU, DB 1971, Beilage 10, 6; SÖFFING, FR 1971, 216; FLUME, DB 1973, 1664; P. FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 225 ff. (2/2018); RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 272; dagegen KNAPP, DB 1971, 689, der diese Regelung in Widerspruch zur Rspr. sieht, ebenfalls krit. SCHIERLOH, Leasing, 1971, 48 f.; BUCHLOH, BB 1971, 778; ROHSE, StBp. 1975, 156; MATHIAK, StuW 1985, 81.

Nach TONNER (Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 29) kann die Untergrenze von 40 % der betriebsgewöhnlichen ND nur eine Vermutung des ersten Anscheins sein, die jederzeit von den Vertragsparteien entkräftet werden kann (ebenso RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 272). Gegen die Vermutung eines Ratenkaufvertrags oder der Einräumung von stillschweigenden Optionen lässt sich generell einwenden, der Leasinggeber habe gerade bei einer sehr kurzen Grundmietzeit jedenfalls bei Standarderzeugnissen die Möglichkeit, den Leasinggegenstand im Wege des Second-Hand-Leasings erneut anzubieten (Inst. FuSt., Leasing, Heft 99, 48; SPITTLER, Leasing, 1977, 60). Eine pauschale Zuordnungsentscheidung, die letztlich auf einer unwiderlegbaren Annahme über vermeintliche, stillschweigende Nebenabreden beruht, ist uE abzulehnen.

Nach dem Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, s. Anm. 1128) ist die 40 %-Untergrenze nicht relevant. Dadurch kann es bei gewerblichen Anlagen, die bautechnisch zusammenhängende Immobilien und Betriebsvorrichtungen enthalten, insofern zu merkwürdigen Ergebnissen kommen, als bei den – langlebigen – Betriebsvorrichtungen die 40 %-Grenze gilt und bei den zugehörigen Immobilien nicht. Dieser Wertungswiderspruch spricht uE ebenfalls gegen eine pauschale Anwendung der 40 %-Grenze.

b) Bedeutung des Risikos und der Chance der Wertveränderung

1141

Der Leasinggeber als rechtl. Eigentümer bleibt bei Teilamortisationsleasing auch wirtschaftlicher Eigentümer, wenn mindestens eines der beiden Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums (Wertsteigerungschance oder Wertminderungsrisiko) bei ihm liegt.

Maßgeblichkeit der Wertsteigerungschance: Im Mobilien-Teilamortisations-Erlass (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) hat die FinVerw. die Chance der Wertsteigerung des Leasinggegenstands als maßgebendes Kriterium für die Zurechnung des Leasinggegenstands angesehen (s. im Einzelnen Anm. 1127). Der Umstand, dass das Wertminderungsrisiko hier generell beim Leasingnehmer liegt, führt für sich gesehen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Die Maßgeblichkeit der Wertsteigerungschance ignoriert OFD Frankfurt v. 20.6.2006 (FR 2006, 793), wonach die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausgeschlossen sein soll, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist, der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. TONNER, FR 2007, 946; LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935, s. auch Anm. 1127).

Maßgeblichkeit des Wertminderungsrisikos: Nach Maßgabe des Immobilien-Teilamortisations-Erlasses (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, s. Anm. 1128) muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko tragen, wenn der Leasingnehmer über die Option zum Ankauf des Leasingobjekts die Chance der Wertsteigerung hat. In diesen Fällen muss der Leasinggeber also die Risiken tragen, die typischerweise aus dem Eigentum am Objekt erwachsen, um wirtschaftlicher Eigentümer zu bleiben. Der Erlass zählt in Rz. 12–17 sechs Risikoübernahmeklauseln auf, die nach Auffassung der FinVerw. die Risikostellung des Leasinggebers so aushöhlen, dass das wirtschaftliche Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht, wenn ihm auch nur das Risiko aus einer einzigen Klausel auferlegt wird (s. Anm. 1128). Auch in diesen Fällen kommt es uE auf die Gesamtumstände der Vertragsgestaltung an. Jedenfalls bei Leasingverträgen mit Mietverlängerungsoption (ohne Kaufoption) ist entgegen dem Erlass eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer wegen Übernahme eines der sechs Risiken nicht zwingend. Abzulehnen ist im Übrigen eine pauschale Anwendung der Rz. 12–17 des Immobilien-Teilamortisations-Erlasses auf Konstellationen, in denen lediglich ein Andienungsrecht des Leasinggebers vorliegt. Da die Werterhöhungschance in diesen Fällen beim Leasinggeber verbleibt, kommt es auf die Übernahme eines Wertminderungsrisikos durch die genannten Risikoübernahmeklauseln richtigerweise nicht mehr an (s. auch Anm. 1118).

c) Bedeutung von Optionsrechten

1142

Die Möglichkeit der Ausübung von Optionsrechten hat eine erhebliche Bedeutung für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums.

Andienungsrecht (put-option) des Leasinggebers: Bei Leasingverträgen mit Andienungsrecht ist der Leasingnehmer verpflichtet, auf Verlangen des Leasinggebers den Leasinggegenstand zu einem bereits bei Abschluss des Leasingver-

trags fest vereinbarten Kaufpreis zu übernehmen. Damit hat der Leasinggeber die Chance der Wertsteigerung, der Leasingnehmer das Risiko der Wertminderung. Der Leasinggegenstand bleibt auch wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen (vgl. Teilamortisations-Erlass, BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, Anm. 1127). Diese Chancen-/Risikowertung gilt sowohl für Vollamortisations- wie auch für Teilamortisations-Leasing-Verträge.

Bei Teilamortisations-Leasingverträgen über Mobilien, die nicht den drei Grundtypen des Teilamortisations-Mobilien-Erlasses entsprechen, neigt die FinVerw. dazu, die Regeln des Teilamortisations-Immobilien-Erlasses (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 6 ff.) entsprechend anzuwenden (so zum sog. Container-Leasing-Modell OFD München v. 27.8.1998, FR 1998, 967; OFD Frankfurt v. 7.9.2000, FR 2001, 44, Rz. 3.1.2; OFD Rheinland v. 20.3.2007, FR 2007, 454). Nach OFD Rheinland v. 20.3.2007 behält der Leasinggeber das wirtschaftliche Eigentum in Teilamortisationsfällen ungeachtet eines Andienungsrechts stets, wenn der Andienungspreis nicht garantiert ist. Nach Auffassung der OFD Rheinland soll der Leasinggeber das wirtschaftliche Eigentum in diesem Fall deshalb behalten, weil der Leasinggeber mangels festgelegtem Andienungspreis ein Wertminderungsrisiko trägt (ebenso LFD Thüringen v. 31.1.2012, DStR 2012, 970). Steht der Andienungspreis dagegen von vornherein fest, soll es nach Auffassung der FinVerw. darauf ankommen, ob dem Leasinggeber eine Wertsteigerungschance verbleibt.

Verliert der Leasinggeber zwar das Wertminderungsrisiko, behält aber die Wertsteigerungschance, da er das WG nicht andienen muss, sondern an einen Dritten veräußern kann, bleibt der Leasinggeber auch wirtschaftlicher Eigentümer. Es kommt uE – entgegen der missverständlichen Begr. in den vorstehenden Erlässen – allein darauf an, ob dem Leasinggeber die Chance der Wertsteigerung verbleibt. Unerheblich ist danach, ob der Leasinggeber das Recht hat, dem Leasingnehmer die vermieteten WG nach Ablauf des Leasingvertrags zu einem garantierten Rückkaufswert anzudienen (ebenso FG Bremen v. 16.11.2006 – 1 K 29/06 [1], SIS 07 17 01, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 23.11.2009 – 10 K 206/07, EFG 2010, 486, rkr.; TONNER, FR 2007, 946). Dabei kommt es auch nicht darauf an, ob das Andienungsrecht für den Leasinggeber wirtschaftlich vorteilhaft ist oder nicht. Es ist vielmehr allein entscheidend, dass der Leasingnehmer bei einem bloßen Andienungsrecht für den Leasinggeber keine rechtl. ausreichend abgesicherte Position innehat, die es ihm ermöglicht, den Leasinggeber für die verbleibende ND von der Einwirkung auf das Leasingobjekt auszuschließen (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81; bestätigt durch BFH v. 21.12.2017 – IV R 55/16, BFH/NV 2018, 593). Die FinVerw. sowie einzelne FG hatten demgegenüber in der Vergangenheit bereits dann den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums angenommen, wenn der festgelegte Put-Optionspreis so hoch bemessen war, dass eine Ausübung der Option von vornherein zu erwarten war. In diesem Fall sollte dem Herausgabeanspruch des Leasinggebers wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zukommen und der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet werden (FG Köln v. 20.9.2011 – 12 V 1524/11, DStRE 2013, 754, rkr.; ebenso Nds. FG v. 3.7.2013 – 4 K 188/11, EFG 2013, 1724, unter Verweis auf die BFH-Rspr. zu Kaufoptionen). Der BFH hat dieser Rechtsauffassung mit den vorgenannten Entsch. nunmehr eine klare Absage erteilt.

Anders ist die Situation beim Spezialleasing. Der Leasinggeber hat auch vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND keine Möglichkeit den Leasinggegenstand wirtschaftlich anderweitig zu nutzen oder zu verwerten. Der Herausgabe-

anspruch ist daher generell von Beginn an wertlos, so dass das wirtschaftliche Eigentum unabhängig von einem Optionsrecht des Leasinggebers immer beim Leasingnehmer verbleibt (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, Rz. 43; wie BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, Rz. III.4).

Kaufoption (call-option) des Leasingnehmers: Die Rspr. beurteilt im Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) die Frage, ob ein optionsberechtigter Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer ist, nach dem Wahrscheinlichkeitsgrad der Optionsausübung, wobei Kauf- und Mietverlängerungsoption (s. Anm. 1151) grds. gleich behandelt werden. Allein die Einräumung einer Option (auf Eigentumserwerb oder Mietverlängerung) genügt nach BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) für die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer nicht. „Hinzukommen muss, dass mit der Ausnutzung dieser Möglichkeit zu rechnen ist.“ Dazu gilt nach BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264), „dass die Optionsausübung nicht ohne Weiteres unterstellt werden kann, wenn die Verlängerungsmiete oder der Anschlusskaufpreis dem am Ende der Grundmietzeit noch vorhandenen Marktpreis des Leasingobjekts entspricht, dass dies vielmehr nur für die (typischen) Leasingverträge gilt, in denen Anschlussraten oder Anschlusskaufpreis sich lediglich als eine Art Anerkennungsgebühr und nicht als echte Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung darstellen“ (vgl. auch BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433).

► *Aufteilung des Mehrerlöses:* Die Auffassung der OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 20.6.2006, FR 2006, 793), wonach ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber ausschließt, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist, ist abzulehnen. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. TÖNNER, FR 2007, 946; LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935; s. auch Anm. 1127).

► *Bei Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Verträgen,* bei denen der Leasingnehmer durch ein Ankaufsrecht zum Restbuchwert (auf Basis der linearen AfA) die Chance der Wertsteigerung hat, muss der Leasinggeber das Wertminderungsrisiko tragen, damit nicht sämtliche Chancen und Risiken aus dem Objekt beim Leasingnehmer vereinigt sind. Der Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 12–17) sieht deshalb sechs typische Risikübernahmeklauseln vor, die den wirtschaftlichen Eigentümer kennzeichnen (s. Anm. 1128, 1141).

Die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung hängt nach Auffassung der FinVerw. bei Leasingverträgen mit einer Grundmietzeit von mindestens 40 % bzw. höchstens 90 % vom Verhältnis von Anschlusskaufpreis zum Buchwert nach linearer AfA bzw. zum niedrigeren gemeinen Wert im Zeitpunkt der Veräußerung ab. Zur Ermittlung des maßgeblichen Buchwerts stellen die Erlasse typisierend auf den unter Anwendung der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 oder nach der amtlichen AfA-Tabelle nach Ablauf der Grundmietzeit zu ermittelnden Buchwert für Gebäude bzw. Mobilien ab. Die Ermittlung des typisierten Restbuchwerts schließt Bewertungswahlrechte wie die degressiven AfA, SA oder

§ 5 Anm. 1142–1151 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Baukostenzuschüsse aus. Eine nach stl. Grundsätzen zulässige AfaA nach 7 Abs. 1 Satz 7 oder Teilwertabschreibung ist uE allerdings für die Berechnung des Buchwerts zu berücksichtigen (glA bereits SCHEIDEL, BB 1971, 508; RUNGE, DStZ 1972, 166). Der niedrigere gemeine Wert ergibt sich aus der Begriffsbestimmung des § 9 Abs. 2 BewG (s. § 6 Anm. 573). An den Nachweis, dass der gemeine Wert niedriger ist als der lineare Restbuchwert, werden strenge Anforderungen gestellt (vgl. RUNGE, DStZ 1972, 166; RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 275; SCHEIDEL, BB 1971, 508).

1143 d) Bedeutung der Dopploption

Hat nach Ablauf der Grundmietzeit sowohl der Leasinggeber ein Andienungsrecht (*put-option*) als auch der Leasingnehmer ein Kaufoptionsrecht (*call-option*), spricht man von einer Dopploption oder wechselseitigen Option (vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296, betr. wirtschaftliches Eigentum an GmbH-Anteilen). Im Urteilsfall deckten sich die Ausübungszeiträume für die beiden Optionen, und für beide Optionen galt derselbe Kaufpreis. Deshalb war nach Auffassung des BFH nach dem typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf davon auszugehen, dass – jedenfalls im Überschneidungsbereich der vereinbarten Optionszeiträume – entweder der Verkäufer zur Abwendung eines Vermögensverlusts oder der Käufer zur Realisierung eines Vermögenszuwachses von seinem Optionsrecht Gebrauch machen würde, so dass sowohl das Risiko der Wertminderung wie auch die Chance der Wertsteigerung bereits mit Vertragsabschluss auf den Käufer übergegangen war. Bei einer entsprechend ausgestalteten Dopploption nach Ablauf der Grundmietzeit ist somit der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands anzusehen (glA TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 48; RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 304; aA LEFFSON, DB 1976, 639). Allgemein kann von einem solchen typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf nicht ausgegangen werden, wenn sich die Ausübungszeiträume der Optionen nicht decken und unterschiedliche Kaufpreise gelten, insbes. wenn der Optionskaufpreis noch nicht endgültig festgelegt, sondern später gutachtlich festzustellen ist (vgl. BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BFH/NV 2008, 1908). Bei größeren Investitionen finden sich in der Praxis Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Verträge, bei denen der Leasinggeber das in BMF (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, Rz. 2a) vorgesehene Andienungsrecht und der Leasingnehmer zusätzlich ein im Erlass nicht vorgesehenes Ankaufsrecht hat. Dies führt nicht zwingend zum wirtschaftlichen Eigentum des Leasingnehmers. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die Dopploption insbes. dann nicht schädlich, wenn ein Ankauf zum Verkehrswert vorgesehen ist. Der Leasingnehmer trägt im Hinblick auf das Andienungsrecht des Leasinggebers das Wertminderungsrisiko, hat aber keine die Wertsteigerungschance eröffnende günstige Kaufoption.

1144–1150 Einstweilen frei.

1151 e) Bedeutung der Mietverlängerungsoption des Leasingnehmers

Der BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) behandelt Mietvertragsverlängerungsoption und Kaufoption als Kriterien für die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums gleich. Bei Leasingverträgen mit Mietverlängerungsoption behält der Leasinggeber die Wertsteigerungschance, wenn die Anschlussmiete eine echte Gegenleistung für die weitere Gebrauchsüberlassung und nicht nur eine Art Anerkennungsgebühr ist (s. Anm. 1142).

Der Finanzverwaltung dient als Gradmesser für die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung nach den Leasing-Erlassen die Angemessenheit der Anschlussmiete für den Verlängerungszeitraum (s.u.). Das gilt auch bei automatischer Verlängerung des Leasingvertrags nach Ablauf der Grundmietzeit (s.u.). Ob die Höhe der Anschlussraten während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder der Erlassregelung entsprechend angepasst wird, spielt – wie bei der Kaufoption – keine Rolle (ggf. Berichtigung früherer Veranlagungen). Ohne Bedeutung ist eine Mietverlängerungsoption in Fällen, in denen Grundmietzeit und Mietverlängerungszeit zusammen 90 % der betriebsgewöhnlichen ND nicht überschreiten.

► *Mobilien-Vollamortisationsverträge*: Hier wird der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer regelmäßig zugerechnet, wenn die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasinggegenstand nicht deckt, der sich auf der Grundlage des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der RestND laut AfA-Tabelle ergibt. Für die Zurechnung zum Leasinggeber muss also die Summe der Anschlussmietraten den Teil des linearen Restbuchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) erreichen, der dem Wertverzehr im Verlängerungszeitraum entspricht.

► *Immobilien-Leasing*: Für die Zurechnung des Grund und Bodens spielt eine Mietverlängerungsoption grds. keine Rolle. Bei Teilamortisation ist das Gebäude dem Leasinggeber bei einer Mietverlängerungsoption dagegen dann zuzurechnen, wenn die Anschlussmiete mehr als 75 % des Mietentgelts beträgt, das für ein nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbares Grundstück üblicherweise gezahlt wird (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13, Rz. 10). Maßgeblich ist uE allein der Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags (aA RUNGE, DStZ 1972, 167; auch der Zeitpunkt der Optionsausübung; zur Möglichkeit der Änderung der Anschlussmietraten s.o.). Bei den Vergleichsmieten sind ggf. Zu- oder Abschläge zu machen, zB wenn sie Nebenkosten enthalten oder wenn der Leasingnehmer außerhalb der Leasingraten zusätzliche Verpflichtungen übernommen hat (RUNGE, DStZ 1972, 167). Bei Vollamortisation (BMF v. 21.2.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) erfolgt eine Zurechnung zum Leasinggeber, wenn die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr deckt, der sich auf Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA ermittelten Buchwerts oder niedrigeren gemeinen Werts ergibt.

► *Leasing-Verträge mit automatischer Verlängerung*: Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine automatische Verlängerung für den Fall vorgesehen ist, dass der Vertrag nicht von einer der Parteien gekündigt wird, sind zu behandeln wie Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption, dh., für die Zurechnung ist die Höhe der für den Verlängerungszeitraum vorgesehenen Anschlussmiete maßgebend. Bei Leasinggegenständen, für die kein Gebrauchsgütermarkt besteht und die sich nach Ablauf der Grundmietzeit nicht mehr zum Verkauf eignen, ist keine Kündigung seitens des Leasinggebers zu erwarten; der Leasinggeber ist also praktisch von der Einwirkung auf das Leasinggut ausgeschlossen, da der formell bestehende Herausgabeanspruch wirtschaftlich wertlos ist (RAU, DB 1971, Beilage 10, 10; RUNGE, DStZ 1971, 128; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 281). Der Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264, unter II.2.c) lässt aber den Nachweis des Gegenteils im Einzelfall zu; der Leasinggegenstand bleibt im wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers, wenn nachgewiesen wird, dass der Leasinggeber bei Verträgen über gleiche WG inner-

§ 5 Anm. 1151–1153 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

halb eines Zeitraums von 90 % der betriebsgewöhnlichen ND in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis aufgrund seines Kündigungsrechts beendet.

1152 Einstweilen frei.

1153 f) Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses

Wird zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer eine Vereinbarung darüber getroffen, wem der Erlös aus einer Veräußerung des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit zusteht, so ist für die Zurechnung zwischen Teilamortisations- und Vollamortisations-Leasing-Verträgen zu unterscheiden.

Bei Teilamortisations-Leasingverträgen reicht nach Auffassung der FinVerw. „eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasinggebers an Wertsteigerungen des Leasinggegenstands“ aus, um den Leasinggegenstand weiterhin dem Leasinggeber als bürgerlich-rechtl. Eigentümer zuzurechnen. Übersteigt der Veräußerungserlös die Abschlusszahlung und erhält der Leasinggeber aus dem überschießenden Betrag mindestens 25 %, so sieht die FinVerw. darin „eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasinggebers an Wertsteigerungen des Leasinggegenstands“ (Teilamortisations-Erlass, BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115; s. Anm. 1127). Dem folgt auch der BFH (BFH v. 4.7.2002 – IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559 = DStRE 2003, 9). Der sich daraus ergebende Umkehrschluss, dass allein eine unter 25 % liegende Erlösbeteiligung stets zu wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers führt, ist uE zweifelhaft. Die Leasing-Erlasse gehen insoweit über die Anforderungen der BFH-Rspr. hinaus. Nach dieser kippt das wirtschaftliche Eigentum des Leasinggebers erst, wenn er vom Leasingnehmer nur einen einer „Anerkennungsgebühr“ ähnelnden Betrag erhält (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264). Dieser Betrag muss aber nicht notwendigerweise bei mindestens 25 % des Verkehrswerts liegen. Gerade bei Big-Ticket-Leasingtransaktionen wird regelmäßig auch eine unterhalb der Schwelle von 25 % des Verkehrswert liegende Wertsteigerung eine Größenordnung erreichen, bei der man nicht mehr von einer „Anerkennungsgebühr“ sprechen kann.

Bei Vollamortisations-Leasingverträgen, bei denen der Erlös aus dem Verkauf des Leasinggegenstands nach Ablauf der Grundmietzeit dem Leasingnehmer zusteht, ist dieser von vornherein auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands, da der Leasinggeber kein Risiko der Wertminderung trägt (wegen Vollamortisation in der Grundmietzeit), andererseits aber der Leasingnehmer allein die Chance der Wertsteigerung innehat (glA TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 46; s. auch Anm. 1143). Für die Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber genügt es, wenn ihm im Rahmen der Aufteilung der Veräußerungserlös in Höhe des Restbuchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts zusteht; eine Beteiligung an dem über den Restbuchwert hinausgehenden Mehrerlös wird von der FinVerw. nicht gefordert (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 46).

Bonus-Gewährung: Wird dem Leasingnehmer nach Ablauf des Leasingvertrags ein Bonus aus dem Veräußerungserlös eingeräumt, sofern er ein neues WG least, hat dessen Anrechnung auf den Folge-Leasingvertrag uE grds. keinen Einfluss auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am alten oder neuen Leasinggegenstand. Der ggf. bestehende kaufmännische Anreiz zum Abschluss eines Folge-Leasingvertrags ist insoweit ohne Bedeutung.

g) Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung

1154

Wird bei Teilamortisations-Leasing-Verträgen vereinbart, dass der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit eine Abschlusszahlung in Höhe des noch nicht gedeckten Gesamtaufwands des Leasinggebers (Restamortisation) zu leisten hat und auf diese Abschlusszahlung der aus der Veräußerung des Leasingguts erzielte Erlös teilweise anzurechnen ist, so trägt allein der Leasingnehmer das Risiko einer Wertminderung (bis zur Höhe der Abschlusszahlung), während die Chance der Wertsteigerung beim Leasinggeber verbleibt, dem der überschüssige Veräußerungserlös zufließt. Der Leasinggegenstand bleibt dem Leasinggeber zuzurechnen (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115, unter 2.c; TACKE, DB 1988, Beilage 6, 3; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 47).

Nach OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 20.6.2006, FR 2006, 793) soll die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasinggeber allerdings ausgeschlossen sein, wenn im Rahmen der Anrechnung der Abschlusszahlung zwar eine erlasskonforme Mehrerlösaufteilung vorgesehen ist (s. Anm. 1127), der Leasingnehmer – in Abweichung vom Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass – aber ein Ankaufsrecht zum Verkehrswert hat. In diesem Fall soll nach Auffassung der OFD eine Zurechnung beim Leasingnehmer erfolgen. Dem kann uE nicht gefolgt werden (s. Anm. 1127). Die von der OFD angesprochene Vertragsgestaltung entspricht hinsichtlich der Abschlusszahlung und Mehrerlösaufteilung dem im Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass typisierten Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses. Gleiches gilt auch für die Kaufpreisanrechnung bei der für die stl. Zurechnung entscheidenden Chancen-und-Risiken-Wertung. Richtigerweise ist der Leasinggeber auch in diesem Fall als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da die Wertsteigerungschance bei ihm verblieben ist, was nach dem Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass anzunehmen ist, wenn der Leasinggeber mindestens 25 % des Mehrerlöses erhält (zutr. TONNER, FR 2007, 946; LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935; s. auch Anm. 1127).

6. Anwendung der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge

1155

Nach Auffassung der FinVerw. sind die Grundsätze der Leasing-Erlasse auf Lizenzverträge entsprechend anzuwenden (Medienerlass, BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 16, geändert durch BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406). Nach dem Beschluss der Einkommensteuerreferenten auf der ESt-Sitzung V/07 v. 19.–21.9.2007 sollen nur die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen. Beträgt die Mindestlaufzeit unter 20 Jahren und decken die garantierten Lizenzzahlungen mindestens die Investitionskosten, wäre bei einer betriebsgewöhnlichen ND von 50 Jahren (s. Anm. 1138) entsprechend dem Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) das wirtschaftliche Eigentum dem Lizenznehmer zuzurechnen (zur Übergangsregelung s. BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 55). Sofern der Lizenznehmer die vereinbarten Lizenzen auch für den Fall eines zufälligen Untergangs des Lizenzgegenstands weiter schuldet, soll ihm entsprechend dem Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13) das wirtschaftliche Eigentum zugerechnet werden. Das Gleiche soll auch gelten, wenn gleichzeitig eine Kaufoption für den Lizenznehmer und ein

§ 5 Anm. 1155–1159 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Andienungsrecht für den Lizenzgeber vereinbart ist (sog. Doppelloption, s. Anm. 1143).

Gegen die Auffassung der FinVerw., nach der nur die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen sollen, spricht, dass immaterielle (nicht-körperliche) WG, zB Filmrechte, weder beweglich noch unbeweglich sind; nur materielle (körperliche) WG können beweglich oder unbeweglich sein (s. § 7 Anm. 315). Darüber hinaus sind auch sonst keine Gründe dafür ersichtlich, wieso für immaterielle WG die Immobilien-Leasing-Erlasse zur Anwendung kommen sollen (so zutreffend LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935). Letztlich nimmt auch der Medienerlass (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Rz. 16) selbst auf die für „Leasingverträge geltende Grundsätze“ und damit allenfalls auf die Summe aller Leasing-Erlasse Bezug, enthält aber gerade keine Beschränkung auf die Immobilien-Leasing-Erlasse. Für eine „entsprechende“ Anwendung des Mobilien-Teilamortisations-Erlasses und gegen eine Anwendung der Immobilien-Erlasse, RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498.

Nach den allgemeinen Grundsätzen kommt es für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums auch bei immateriellen WG darauf an, ob der Lizenzvertrag so ausgestaltet ist, dass für den Regelfall von einer Übertragung des immateriellen WG am Ende der Lizenzdauer auf den Lizenznehmer auszugehen ist. Diese Grundsätze gelten auch für sog. Medien- oder Filmfonds (s. LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, 6. Aufl. 2013, 84 ff.). Im Hinblick auf etwaige Verwertungsabreden, nach denen nach einer Lizenzphase die Filmrechte an den Lizenznehmer aufgrund von Kauf-/Verkaufsoptionen übertragen werden können, ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Filmrechten somit entscheidend, ob unter Berücksichtigung des typischen Geschehensablaufs bereits bei Vertragsschluss mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass die Option ausgeübt wird. Nach dem Grundsatzurteil des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) führt eine Kaufoption dabei nicht per se zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Hinzukommen muss, dass mit der Ausnutzung dieser Möglichkeit zu rechnen ist. Die Optionsausübung kann nicht ohne weiteres unterstellt werden, wenn der Anschlusskaufpreis dem am Ende der Grundmietzeit noch vorhandenen Marktpreis des Leasinggegenstands entspricht. Etwas anderes gilt in Fällen, in denen der Anschlusskaufpreis sich lediglich als eine Art Anerkennungsgebühr und nicht als echte Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung darstellt (vgl. auch BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133; BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311). Solange der Kaufoptionspreis jedoch mindestens dem bei linearer Abschreibung verbleibenden Restbuchwert entspricht, liegt eine über eine bloße Anerkennungsgebühr hinausgehende echte Gegenleistung vor, so dass eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Lizenznehmer nicht in Betracht kommt. Das ist der Fall, wenn in den vorgenannten Medienfondsfällen die Kaufoptionspreise dem linearen Restbuchwert entsprechen bzw. diesen Betrag übersteigen, (s. ausführlich LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935). In diesem Zusammenhang kommt es auch nicht darauf an, ob die entsprechenden Zahlungen des Lizenznehmers durch ein abstraktes Schuldversprechen eines Dritten garantiert sind. Dies hat das FG München (FG München v. 8.4.2011 – 1 K 3669/09, EFG 2011, 1699, rkr.) inzident bestätigt (s. LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935; ausführl. HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2011, 581; aA DORNHEIM, DStR 2011, 1793).

1156–1159 Einstweilen frei.

7. Spezial-Leasing

a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing

1160

Rechtsprechung: Nach dem Leasing-Urt. des BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) sind Mobilien ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und ND dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden kann. Das Gleiche hat der BFH (BFH v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825) für das Immobilien-Leasing wiederholt. Die Rspr. hat bisher nur wenige Ausnahmefälle als Spezialleasing qualifiziert, insbes. handelte es sich hierbei um Fälle, bei denen der Leasingnehmer aufgrund seiner besonderen Stellung, zB einer Monopolstellung, als Einziger in der Lage war, das WG zu nutzen (BFH v. 15.12.2001 – III R 130/95, DStRE 2001, 971). Nur in Fällen, in denen eine alternative Nutzung durch Dritte nicht denkbar erscheint, kann davon ausgegangen werden, dass der Leasinggegenstand für den Leasinggeber außerhalb des Leasingvertrags keinen eigenständigen Wert besitzt und deshalb ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vorliegt (FG Hamb. v. 27.5.2009 – 2 K 93/08, DStRE 2010, 687, rkr.).

Finanzverwaltung: Nach dem Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264) ist bei Spezial-Leasingverträgen „der Leasinggegenstand regelmäßig dem Leasingnehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und ND und auf Optionsklauseln zuzurechnen“. Dieser Auffassung hat sich der BFH in Ergänzung seiner bisherigen Rspr. nunmehr ausdrücklich angeschlossen (BFH v. 13.10.2016 – IV R 33/13, BStBl. II 2018, 81, 85; best. durch BFH v. 21.12.2017 – IV R 56/16, BFH/NV 2018, 597). Nach dem Vollamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) ist bei Spezial-Leasingverträgen das Gebäude stets dem Leasingnehmer zuzurechnen, das Grundstück dem Leasingnehmer nur dann, wenn der Spezial-Leasingvertrag eine Kaufoption enthält und der Kaufpreis bei Optionsausübung niedriger ist als der lineare Restbuchwert des Gebäudes zzgl. des Buchwerts (oder niedrigeren gemeinen Werts) des Grundstücks.

b) Stellungnahme

1161

Die Voraussetzungen für die Annahme von Spezial-Leasing sind uE nur dann gegeben, wenn eine alternative Nutzung des Leasinggegenstands durch andere Personen als den Leasingnehmer nicht denkbar ist. Auf der Grundlage der Rspr. des BFH (s. Anm. 1160) kann nur in diesen Fällen eine Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgen. Anders als der BFH lässt es die FinVerw. offen, unter welchen Voraussetzungen sie Spezial-Leasing annimmt. Um den vagen Begriff des Spezial-Leasings auszufüllen, sind an den speziellen Zuschnitt des Gegenstands auf den Leasingnehmer besonders strenge Anforderungen zu stellen; jede Möglichkeit weiterer wirtschaftlicher Verwendung schließt die Annahme von Spezial-Leasing notwendig aus. Dazu gehört auch die Möglichkeit der Verschrottung bei entsprechendem Schrottwert (DÖLLERER, BB 1971, 535; KNAPP, DB 1971, 690).

Bei einzelnen WG kommt Spezial-Leasing grds. nur in Betracht, wenn es sich um Sonderanfertigungen, nicht um Serienprodukte handelt (SCHEIDEL, BB 1971, 508; KNAPP, DB 1971, 690; RUNGE/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 294). Die Möglichkeit, dass sich der Leasingnehmer die Gegenstände beim Leasinggeber

§ 5 Anm. 1161–1162 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

aussucht, reicht nicht aus (glA KNAPP, DB 1971, 690). Serienfabrikate wie zB Güterwagen, Tankwagen, Anbauteile, die nicht nach den Wünschen des Leasingnehmers wesentlich abändert werden, kommen idR für ein Spezial-Leasing nicht in Betracht (glA RUNGE/BREMSEMER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 294). Spezial-Leasing scheidet auch aus, wenn der Gegenstand durch geringfügige Umarbeiten für einen anderen Betrieb verwendbar gemacht werden kann (KNAPP, DB 1971, 690). Zu Sprinkleranlagen s. Anm. 108.

1162 c) Spezial-Leasing in Sonderfällen

Spezial-Leasing bei Sachgesamtheiten: Der BFH (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) hat als Beispiel für Spezial-Leasing die vollständige Einrichtung eines Selbstbedienungsladens mit Registrierkassen, Regalen, Selbstbedienungstheken, Kassentischen, Kühleinrichtungen usw. nach den Wünschen und Plänen des Leasingnehmers angeführt. Allerdings kann eine Vielzahl von WG nur dann zum Spezial-Leasing führen, wenn bei deren Aufteilung eine sinnvolle anderweitige Nutzung ausgeschlossen ist; grds. ist auf das einzelne WG abzustellen (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 41).

Besonderheiten bei Immobilien-Leasing: Beim Immobilien-Leasing werden Planung und Errichtung der Gebäude regelmäßig auf die Wünsche und Bedürfnisse des Leasingnehmers ausgerichtet, zB bezüglich Standort, Bauweise, Größe, Ausstattung. Das reicht nach allgemeiner Auffassung nicht aus, um Spezial-Leasing anzunehmen (vgl. RUNGE, DStZ 1972, 167; RUNGE/BREMSEMER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 294; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 54). Nur aus der Kenntnis der gesamten Vertragsgestaltung und -durchführung können Folgerungen auf die Einordnung als Spezial-Leasing gezogen werden (so zu Recht RUNGE, DStZ 1972, 167). Nach Auffassung von TONNER dürfte Spezial-Leasing bei Immobilien vorliegen, wenn zur Zeit der Errichtung und der erstmaligen Vermietung des Objekts ein Markt für derartige WG nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint. Nach RUNGE/BREMSEMER/ZÖLLER (Leasing, 1978, 294) kommt es bei Industrieanlagen nicht entscheidend darauf an, ob es sich um wirtschaftlich selbständig betriebsfähige Anlagen handelt und ob es hypothetisch denkbar ist, dass auch ein anderer als der Leasingnehmer die Anlage betreibt, sondern ob ein Wechsel des Leasingnehmers und des Betreibers der Anlage wegen ihrer spezifischen Eigenheiten sich auf ganz besonders gelagerte Ausnahmefälle beschränken wird. Maßgeblich ist, ob das Objekt auch bei einem anderen Stpfl. als dem Leasingnehmer im Rahmen seiner auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit Verwendung finden könnte. Das wird bei Kläranlagen, Müllverbrennungsanlagen, Fernsehtürmen regelmäßig zu verneinen sein, auf keinen Fall aber bei Tanks einer Tankstelle, die dort jeder Betreiber benötigt. Spezial-Leasing kann sich aber aus der Belegenheit des Objekts ergeben, zB wenn sich die Tankstelle mitten auf dem Betriebsgelände eines Unternehmens befindet.

Kommunal-Leasing: Insbesondere im Bereich des sog. Kommunal-Leasing, also in Fällen, bei denen eine Kommune (Gemeinde, Landkreis, kommunaler Zweckverband) unmittelbar Leasingnehmer ist oder eine privatrechtl. organisierte Gesellschaft (Betriebs-GmbH, AG, PersGes.), an der mehrheitlich Kommunen beteiligt sind, als Leasingnehmer der kommunalen Einrichtung auftritt (OFD München v. 28.1.2005, StEd. 2005, 187), ist im Einzelfall zu prüfen, ob nicht auch ein anderer öffentlich-rechtl. oder privater Träger als Mieter oder übernehmender Eigentümer in Betracht käme, zB bei auf Leasing-Basis errichteten kommunalen Krankenhäusern, Altenheimen, Kindergärten, Garagen,

Schwimmbädern und Sportanlagen (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 2 Rz. 55; KALIGIN, DStZ 1985, 235; PAULUS, BB 1984, Beilage 8, 10). Prima facie geht die FinVerw. von Spezial-Leasing aus (zB FinMin. Sachsen v. 15.2.1993, StEd. 1993, 144). Spezial-Leasing ist gegeben, wenn bei Abschluss des Leasingvertrags ein Markt für derartige WG nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint (OFD München v. 28.1.2005, StEd. 2005, 187). Meist ist aber bei solchen kommunalen Objekten eine Nutzung durch Dritte denkbar, zB bei Verwaltungsgebäuden. Bei Objekten, die zwar einen speziellen Zuschnitt haben, aber auch von anderen Trägern betrieben werden können und auch tatsächlich unterhalten werden, wie etwa Kindergärten, Altersheimen, Sport- und Freizeitanlagen, Krankenhäusern sowie Versorgungsanlagen, liegt in aller Regel ebenfalls kein Spezial-Leasing vor.

8. Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft

1163

Bei größerem Finanzierungsleasingvolumen (zB größere gewerbliche Immobilien oder Mobilien) wird typischerweise für jedes einzelne Objekt eine eigenständige Gesellschaft gegründet (Objektgesellschaft), die das Leasingobjekt kauft, errichtet oder errichten lässt und an den Leasingnehmer verleast. Bei Beteiligung des Leasingnehmers erhält die Objektgesellschaft meist die Rechtsform einer PersGes. (aus Haftungsgründen in der Form der KG), um den Leasingnehmer an deren ertragstl. Ergebnissen partizipieren zu lassen oder insbes. im Fall des sale-and-lease-back bei Immobilien eine weitgehende GrEStBefreiung nach § 5 Abs. 2 GrEStG zu erreichen.

Maßgeblichkeit der Leasing-Erlasse: Auch bei Beteiligung des Leasingnehmers an der Objektgesellschaft bleiben die von der Rspr. herausgearbeiteten und in den Leasing-Erlassen festgelegten Chancen-, Risiken- und Verteilungsgrundsätze zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer anwendbar (vgl. BMF v. 2.6.1998, FR 1998, 627, mittlerweile aufgehoben).

Konsolidierung von Leasingobjektgesellschaften nach HGB: Nach § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB kommt eine Konsolidierung auch dann in Betracht, wenn ein Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen eines Unternehmens trägt, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mutterunternehmens dient (Zweckgesellschaft). Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/12407, 89) nimmt im Hinblick auf die Beurteilung der Mehrheit der Risiken und Chancen bei der Beherrschung von Zweckgesellschaften ausdrücklich auf die in IAS SIC-12.10 genannten Kriterien Bezug. Danach soll eine Konsolidierung beim beteiligten Leasingnehmer vorzunehmen sein, wenn die Zweckgesellschaft zB zur ausschließlichen Durchführung eines Leasinggeschäfts im Interesse des Leasingnehmers eingesetzt ist und dieser die maßgeblichen Entscheidungsbefugnisse hat (vgl. TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 1 Rz. 39, Kap. 4 Rz. 1 ff.). Zu Einschränkungen der *off-balance-sheet*-Bilanzierung von Leasingtransaktionen s. MEYER, PiR 2014, 1.

Einstweilen frei.

1164

9. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers

a) Behandlung beim Leasinggeber

1165 aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung

Aktivierung: Als wirtschaftlicher Eigentümer bilanziert der Leasinggeber nach § 247 Abs. 2 HGB den vermieteten Leasinggegenstand, der dazu bestimmt ist, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, im AV. Die handelsrechtl. Qualifizierung gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für die strechtl. Beurteilung des WG. Da der Betriebszweck des Leasinggebers auf die Nutzungsüberlassung an Gegenständen gerichtet ist, ist von einer dauernden Nutzung im Betrieb auszugehen. Dies gilt sowohl für das Operating-Leasing als auch für das Finanzierungsleasing (vgl. zB BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; BFH v. 7.11.2000 – III R 7/97, BStBl. II 2001, 200). Zur Möglichkeit unterschiedlicher Zuordnung und Abschreibung bei grenzüberschreitenden Leasingverträgen vgl. Anm. 1199 „Cross-Border-Leasing“.

► *Die Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag* (insbes. die Überlassungspflicht und die Ratenzahlungspflicht) werden als schwebendes Geschäft bilanziell grds. nicht erfasst, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen (stRSpr., s. Anm. 540).

► *Immaterielle Wirtschaftsgüter:* Bei Vermietung von immateriellen WG, zB Filmrechten, besteht nach Abs. 2 ein Ansatzverbot, soweit es sich um ein selbstgeschaffenes WG im AV handelt. Das FG München (FG München v. 9.10.2007 – 8 V 1834/07, EFG 2008, 23, aufgeh. durch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156) hat bei einem Filmfonds UV angenommen, da der Film nach Ablauf der Lizenzierung voraussichtlich keinen oder nur noch einen geringen wirtschaftlichen Wert haben würde und dem Lizenznehmer außerdem die Möglichkeit zur Verlängerung der Lizenzen oder zum Ankauf des Films eingeräumt sei (krit. LORITZ, ZSteu. 2008, 74). Dieser Auffassung ist der BFH uE zu Recht nicht gefolgt; selbst geschaffene immaterielle WG verbleiben vielmehr grds. im AV des Herstellers, auch wenn er die Rechte umfassend und langfristig lizenziert, solange die ihm verbleibenden Verwertungsmöglichkeiten nicht wirtschaftlich völlig unbedeutend sind (vgl. BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156; vgl. auch Anm. 586).

Bewertung: Der Ansatz des Leasinggegenstands erfolgt – soweit es sich um nicht abnutzbare WG, zB Grund und Boden, oder UV handelt – gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 mit den AHK, bei abnutzbaren WG wie Gebäuden oder beweglichen WG des AV gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 vermindert um die AfA nach § 7. Zu den AK gehören grds. auch die sog. Anschaffungsnebenkosten des Leasinggebers (s. § 6 Anm. 292 ff.), nicht jedoch die, welche der Leasingnehmer zB für den Transport oder die Montage selbst getragen hat (zur fehlenden Abziehbarkeit von Drittaufwand vgl. zB BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572).

Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung muss das Leasing-Unternehmen in seiner HBil. den niedrigeren Wert ansetzen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). In der StBil. besteht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (hinsichtlich WG des AV, die der Abnutzung unterliegen) bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (hinsichtlich anderer WG) in Fällen einer dauernden Wertminderung ein Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts – mit einem Wertaufholungsgebot (vgl. auch BMF v. 25.2.2000 – IV

C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 372; § 6 Anm. 554 ff., 625). Ein (niedrigerer) Teilwert soll nicht vorliegen, solange davon ausgegangen werden kann, dass die vertraglichen Vereinbarungen (Herstellergarantie ua.) eine betragsmäßige Deckung des noch vorhandenen Buchwerts gewährleisten (vgl. IDW HFA 1/89, WPg 1990, 625).

Absetzungen für Abnutzung:

► *Mobilien-Leasing:* Dem Leasinggeber stehen die AfA nach § 7 Abs. 1 bis 3 zu. Die Absetzung bemisst sich dabei gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 grds. nach der betriebsgewöhnlichen ND des WG, nicht nach der vereinbarten, regelmäßig kürzeren Grundmietzeit des Leasingvertrags (aA SCHEITERLE, DB 1990, 2182). Maßgebend für die betriebsgewöhnliche ND eines Leasinggegenstands ist nach der FinVerw. die in den amtlichen AfA-Tabellen oder Branchentabellen aufgeführte ND; s. im Einzelnen Anm. 1138.

► *Immobilien-Leasing:* Beim Immobilien-Leasing stehen dem Leasinggeber die AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 zu. Bei Errichtung eines Gebäudes aufgrund eines Erbbaurechts ist als betriebsgewöhnliche ND für das Gebäude grds. der Erbbaurechtszeitraum anzusehen (s. Anm. 1138).

Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auf den Leasinggegenstand kann der Leasinggeber in Anspruch nehmen, sofern er die Voraussetzungen der jeweiligen stl. Begünstigungsvorschrift erfüllt. Ausgeschlossen sind Steuervergünstigungen für Leasinggesellschaften jedoch grds., wenn die jeweilige Steuervergünstigungsvorschrift eine eigenbetriebliche Nutzung des WG in der Betriebsstätte des Stpfl. erfordert (zB §§ 7d, 7f, 7g und § 2 FördG), die bei Vermietung bzw. Verleasen nicht anerkannt wird (vgl. zum gleichgelagerten Fall des BerlinFG: BFH v. 13.10.1989 – III R 144/84, BStBl. II 1990, 84). Diese Schlechterstellung ist für den Bereich des Finanzierungsleasings, das in Konkurrenz zu anderen Finanzierungsformen steht, im Hinblick auf Art. 3, 12 und 14 GG verfassungsrechtl. nicht unbedenklich. Zur Erhaltung der Steuervergünstigung in Leasingfällen könnte daran gedacht werden, zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer eine Betriebsaufspaltung herzustellen, wobei neben der tatsächlichen Beherrschung auch eine betriebsvermögensmäßige Verbindung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen bestehen muss (vgl. BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723).

Einstweilen frei.

1166–1167

bb) Leasingraten

1168

Ist der Leasinggegenstand dem Leasinggeber als bürgerlich-rechtl. und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, so ist der Leasingvertrag ein schwebendes Geschäft, das grds. nicht in der Bilanz erfasst werden darf. Die am Bilanzstichtag noch nicht fälligen Leasingraten und der Wert der noch zu erbringenden Vermietungsleistungen dürfen daher in der Bilanz nicht ausgewiesen werden (DÖLLERER, BB 1980, 1337; GROOVE, DB 1984, 889). Die Leasingraten sind beim Leasinggeber BE des W_j, für das sie das Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Leasinggegenstands darstellen.

Sonderzahlungen: Soweit vom Leasingnehmer Sonderzahlungen geleistet werden, sind diese durch RAP abzugrenzen (zu Mietsonderzahlungen, Vormieten, Mieterdarlehen s. Anm. 1173).

Nebenkosten, die der Leasingnehmer dem Leasinggeber zusätzlich zu den Leasingraten erstattet (zB Grundsteuer bei Immobilien), sind BE des Leasinggebers.

Degressive/progressive Leasingraten: Zur Anerkennung als BA des Leasingnehmers und entsprechend als BE des Leasinggebers s. Anm. 1180.

1169–1172 Einstweilen frei.

1173 **cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen**

Vormieten: Mit den Vormieten trägt der Leasingnehmer zur Finanzierung der Investitionskosten des Leasinggebers während der Herstellungsphase des Leasinggegenstands bei. Sie sind keine gesonderte Gegenleistung für die Kapitalnutzung und Kapitalbereitstellung durch den Leasinggeber während der Bauzeit, sondern Teil des Entgelts auf Nutzungsüberlassung (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696) und nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 passiv abzugrenzen. Der passive RAP ist ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung wie eine sonstige Sonderzahlung linear – oder bei stl. anzuerkennenden degressiven Leasingraten (s. Anm. 1180) auch degressiv – über die Grundmietzeit zu verteilen (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 18).

Sonderzahlungen: Vom Leasingnehmer (insbes. bei Vertragsabschluss) zu erbringende Sonderzahlungen, die auf die späteren Leasingraten nicht angerechnet werden und nicht rückzahlbar sind, sind idR ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Mietvorauszahlungen anzusehen. Das heißt, sie sind in einen passiven RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) einzustellen, der grds. linear gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Mieterdarlehen: Vom Leasingnehmer geleistete Darlehen, die bei Verlängerung des Mietvertrags über die vereinbarte Grundmietzeit hinaus entweder auf die späteren Leasingraten angerechnet oder zurückerstattet werden, hat der Leasinggeber in Höhe der insgesamt bis zum Bilanzstichtag bestehenden Darlehensverpflichtung als Verbindlichkeit auszuweisen (vgl. TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 29).

1174 **dd) Linearisierung von sog. Schlusszahlungen**

Nach Auffassung der FinVerw. (Beschluss der Einkommensteuerreferenten auf der ESt-Sitzung V/07 v. 19.–21.9.2007) soll bei Film- und Medienfonds in Fällen, in denen der Lizenzvertrag vorsieht, dass der Lizenznehmer am Ende der Laufzeit eine Schlusszahlung schuldet, die auf den vereinbarten (Mindest-)Kaufpreis angerechnet wird, eine Linearisierung erfolgen. Unabhängig vom Zeitpunkt der Fälligkeit soll der Lizenzgeber die Schlusszahlung gleichmäßig über den Zeitraum des Lizenzvertrags verteilen und jedes Jahr zeitanteilig aktivieren. Zu den wirtschaftlichen Auswirkungen der Linearisierung s. KOHLHAAS, FR 2012, 289.

Das FG München (FG München v. 8.4.2011 – 1 K 3669/09, EFG 2011, 1974, rkr.) hat entschieden, dass eine anteilige Aktivierung jedenfalls im sog. Erstjahr, dh. im Jahr vor Fertigstellung des Films nicht in Betracht kommt. Eine Entsch. für die Folgejahre musste das FG München im Streitfall nicht treffen. Zu der Frage sind jedoch weitere Verfahren vor dem FG München anhängig. Nach WASSERMEYER (DB 2010, 354, 358) soll sich die stl. Behandlung der Schlusszahlung danach richten, welche Leistungen des Lizenzgebers sie unter Veranlassungsgesichtspunkten abgibt. Dies könne nur nach den Verhältnissen jedes einzelnen Falles beurteilt werden. Gegen eine Qualifikation der Schlusszahlung als laufendes Nutzungsentgelt spricht nach HERZIG/BRIESEMEISTER (Ubg 2011, 581 [589 ff.]) der Umstand, dass die Stillhalterleistung des optionsverpflichteten Lizenzgebers eine auf den Ausübungszeitpunkt bezogene Leistung darstellt. Eine Qualifikation als laufendes Nutzungsentgelt setze jedoch voraus, dass es sich bei

der Schlusszahlung um eine Gegenleistung für eine über einen bestimmten Zeitraum zu erbringende Leistung handelt. Gegen eine Linearisierung spricht ferner, dass die Ausübung der Kaufoption nicht sicher ist und die Filme auch nach Ende der Lizenzdauer noch einen wirtschaftlichen Wert verkörpern (zutreffend LÜDICKE/ARNDT, *Geschlossene Fonds*, 6. Aufl. 2013, 85; gegen eine Aktivierung auch RÜBER/ANGLOHER, FR 2008, 498 [505]; wohl auch THEISEN/LINS, DStR 2010, 1649 [1658]).

Einstweilen frei.

1175–1176

ee) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis

1177

Rückstellung für drohende Verluste: Rückstellungen für drohende Verluste aus dem Leasingverhältnis dürfen nach Abs. 4a in der StBil. nicht mehr gebildet werden, weil der Leasingvertrag ein schwebendes Geschäft darstellt (s. Anm. 1165).

Rückstellung für Wartungskosten: Es ist unklar, ob der Leasinggeber bei einem Flugzeuleasinggeschäft eine Rückstellung dafür bilden kann, dass er dem zur Wartung des Fluggeräts verpflichteten Leasingnehmer anlässlich des Anfalls von Wartungskosten diejenigen Beträge zur Verfügung stellen muss, die er mit Rücksicht auf künftige Flugzeugchecks zusätzlich zu den Leasingraten vom Leasingnehmer erhalten hat (zust. FG München v. 6.9.2002 – 12 V 113/02, EFG 2003, 149, rkr.; Aussetzungsbeschluss FG Berlin v. 17.12.2004 – 8 B 8279/02, EFG 2005, 544; abl. FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008 – 6 K 8272/02 B, EFG 2009, 316, rkr.).

Rückstellung für Rückkaufverpflichtung: In der Praxis betrifft dies insbes. die Verpflichtung eines Kfz-Händlers, ein an eine Leasinggesellschaft verkauftes Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem festen Preis zurückzuerwerben. Der BFH (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, FR 2008, 514) hat bereits 2007 entschieden, dass für die Rückkaufverpflichtung als eine wirtschaftlich und rechtl. selbständige Leistung eine Verbindlichkeit zu passivieren ist. Diese Rspr. wurde in BFH v. 17.11.2010 (BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2010, 812) auch für den Fall einer Verkaufsoption (*put-option*) der Leasing- bzw. Vermietungsgesellschaft bestätigt. Nachdem die FinVerw. zuerst anderer Auffassung war (vgl. dazu Nichtanwendungserlass BMF v. 12.8.2009 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2009, 890, mittlerweile aufgehoben), hat sich das BMF der Auffassung des BFH nunmehr angeschlossen (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967). Im zuletzt genannten Schreiben geht das BMF davon aus, dass auf der Ebene des Optionsberechtigten für das vereinbarte Optionsrecht (Rückverkaufsoption) ein nicht-abnutzbares immaterielles WG mit den AK (welche dem Wert der beim Kfz-Händler passivierten Verbindlichkeit entsprechen sollen) anzusetzen ist; entsprechend sei der Ansatz des erworbenen Kfz zu mindern (s. auch KLEIN, DStR 2011, 1981). Bei Ausübung der Option sei das immaterielle WG erfolgswirksam auszubuchen. Die Auffassung des BMF zur stl. Behandlung beim Optionsberechtigten ist uE keineswegs zwingend (krit. auch HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, DStR 2011, 355). Zur Frage der stl. Behandlung beim Optionsberechtigten hat der BFH noch nicht Stellung bezogen.

Im Rahmen sog. Restwertmodelle im Kfz-Leasing sichert der Hersteller oder ein Dritter das Risiko des Kfz-Händlers ab, dass diesem aus der mit der Leasinggesellschaft vereinbarten Rückkaufoption droht. Ausgeglichen werden dabei solche Verluste, die sich aus der Differenz zwischen dem Händlereinkaufspreis im

Zeitpunkt des Rückkaufs und dem beim Abschluss der Option vereinbarten Restwert ergeben. Die FinVerw. geht wohl auch in diesen Fällen von der Verpflichtung zur Passivierung einer Verbindlichkeit nach der Maßgabe von BMF (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967) aus (OFD NRW v. 24.4.2018, nv.). Die Höhe der Verbindlichkeit werde durch die Absicherung des Herstellers nicht beeinflusst. Mangels anderer Anknüpfungspunkte soll die Bewertung der Verbindlichkeit an die Höhe des vom Hersteller zu zahlenden Entgelts für das volle Ausfallrisiko angelehnt werden können, solange die Absicherung nicht (teilweise) durch die Leasinggesellschaft selbst erfolgt. Der Ausgleichsanspruch gegen den Absichernden soll in der Bilanz zu keiner Zeit mit einer Forderung erfasst werden, da er erst im Zeitpunkt der Ausübung der Rückkaufoption entsteht und gleichzeitig die AK des zurückerworbenen Fahrzeugs mindert.

1178 **ff) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)**

Zur Refinanzierung eines Leasingvertrags erfolgt häufig ein Verkauf der künftigen Leasingraten (Forderungsverkauf; Forfaitierung) an einen Dritten, meist ein Kreditinstitut.

Echte und unechte Forfaitierung: Bei einer echten Forfaitierung verbleibt beim Leasinggeber lediglich das Risiko des rechtl. Bestands (Veritätshaftung), nicht aber die Haftung für die Zahlungsfähigkeit des Leasingnehmers (Bonitätshaftung) (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122). Werden dem Forderungskäufer Sicherheiten am Vermietungsobjekt eingeräumt, so liegt eine echte Forfaitierung nur vor, wenn die Sicherheiten nur die Garantiehafung des Verkäufers nach §§ 435, 453 BGB auf den Bestand der Mietforderungen absichern. Hat das Kreditinstitut im Fall der Insolvenz des Leasingnehmers Rückgriffsrechte gegen den Leasinggeber oder dessen Konzernmuttergesellschaft, so liegt bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein durch Forderungsabtretung gesicherter Kredit vor (unechte Forfaitierung).

Rechnungsabgrenzung: Da bei Forfaitierung nur die Zahlungsansprüche auf den Erwerber übergehen, der Leasinggeber aber aus dem Leasingvertrag weiterhin zur Nutzungsüberlassung an den Leasingnehmer verpflichtet bleibt, steht der Kaufpreis nach allgemeiner Auffassung einer Mietvorauszahlung gleich. In Höhe des Geldeingangs aufgrund des Forderungsverkaufs ist ein passiver RAP gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 zu bilden (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122; BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Der passive RAP ist über den Zeitraum, auf den sich der Forderungsverkauf erstreckt, gewinnerhöhend aufzulösen. Die Auflösung hat nach Ansicht der FinVerw. linear zu erfolgen (BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Bei anzuerkennender progressiver oder degressiver Ratenzahlung (s. Anm. 1180) ist uE jedoch eine dem Kostenverlauf entsprechende Auflösung anzuerkennen (vgl. TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 20 und 58 ff.).

Zurechnung: Die Forfaitierung künftiger Leasingraten wie auch des Ankaufsrechts beeinflusst die Zurechnung des Leasingguts nicht (BMF v. 9.1.1996 – IV B 2 - S 2170 - 135/95, BStBl. I 1996, 9). Der Leasinggeber behält aufgrund seiner Veritätshaftung die typischen Objekttrisiken, dh., er ist dem Forderungskäufer gegenüber regresspflichtig, wenn der Leasingnehmer vertragsgemäß die Mietzahlung verweigern kann. Dies gilt allerdings nicht für die Forfaitierung des Optionspreisanspruchs oder des Andienungswerts – sog. Restwertforfaitierung. Diese Forfaitierungserlöse sind vom Leasinggeber nicht als Erträge aus zukünfti-

gen Perioden passiv abzugrenzen, sondern als Verbindlichkeiten auszuweisen und bis zum Ablauf der Grundmietzeit rätierlich aufzuzinsen (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 37/99, BStBl. I 2001, 722).

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung: Nach dem durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführten § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 GewStG fällt auch der rechnerische Aufwand im Zuge der Forfaitierung von Ansprüchen aus schwebenden Verträgen (per Fiktion als Entgelt für Schulden) unter die Hinzurechnung. Daher besteht seit 2008 der frühere gewstl. Vorteil dieser Forfaitierungsverträge nicht mehr. Der rechnerische Aufwand stellt hierbei die Differenz aus der Summe der zu erwartenden Leasingraten (jeweils zum Nominalwert) und der vom Käufer erhaltenen Gegenleistung für diese Forderung dar. Im rechnerischen Aufwand enthaltene Wertermittlungskosten und vergleichbare Gebühren sind auszuschneiden (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 19, 23). Der verbleibende rechnerische Aufwand wird sodann über die Restlaufzeit des schwebenden Vertrags linear verteilt (gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Rz. 21). Der auf die einzelnen Jahre entfallende rechnerische Aufwand wird nach Maßgabe von § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu einem Viertel dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet.

Zinsschranke: Die nach § 8 Nr. 1 Buchst. d bis f GewStG fingierten Finanzierungsanteile bei Miet-, Pacht-, Leasing- und Lizenzzahlungen stellen hingegen keinen Zinsaufwand im Sinne der Zinsschrankenregelung des § 4h dar, da diese Beträge nicht über die Zinsposition der GuV laufen und es sich nicht um Entgelte für Geldkapitalüberlassungen handelt (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 14). Bei einer echten Forfaitierung ergeben sich durch die Abtretung daher weder beim Abtretenden noch beim Abtretungsempfänger Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3. Es wird aber durch die FinVerw. nicht beanstandet, wenn Abtretungsempfänger und Abtretender aufgrund eines übereinstimmenden schriftlichen Antrags, der bei dem für den Abtretungsempfänger örtlich zuständigen FA zu stellen ist, die echte Forfaitierung bzw. das echte Factoring als Überlassung von Fremdkapital iSv. § 4h Abs. 3 behandeln (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 14, 32 ff. und 37 ff.).

Einstweilen frei.

1179

b) Behandlung beim Leasingnehmer

aa) Leasingraten

1180

Ermittelt der Leasingnehmer seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5, sind die Mietraten grds. als Aufwand in dem Wj. zu erfassen, in dem die Verpflichtung zu ihrer Zahlung entstanden ist. Ermittelt der Leasingnehmer seinen Gewinn durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3, so sind die Leasingraten grds. BA des Jahres, in dem sie beim Leasingnehmer abfließen (§ 11 Abs. 2).

Degressive Leasingraten: Der BFH (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696) hat die Abziehbarkeit von degressiven Leasingraten beim Immobilien-Leasing abgelehnt und eine gleichmäßige Verteilung der Gesamtmiete auf die Dauer der Grundmietzeit verlangt; die über den jährlichen Durchschnittsbetrag hinausgehenden Beträge sind zu aktivieren. Nach BMF (BMF v. 10.10.1983 – IV B 2 - S 2170 - 83/83, BStBl. I 1983, 431) gilt dieses Urteil für nach dem 1.1.1983 abgeschlossene Verträge nur in Fällen, die mit dem vom

§ 5 Anm. 1180–1181 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

BFH entschiedenen Sachverhalt übereinstimmen (Immobilien-Leasingvertrag; keine Kündigung, ausgenommen aus wichtigem Grund, während der gesamten Laufzeit des Leasingvertrags; fest vereinbarte Jahresleistung ohne Anpassungsmöglichkeiten) vgl. auch H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer – Immobilienleasing“ EStH 2012). Bei anders gelagerten Sachverhalten erkennt die FinVerw. degressive Leasingraten in ihrer tatsächlichen jährlichen Höhe weiterhin als BA des Leasingnehmers und BE des Leasinggebers an (H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer“ EStH 2012). Der BFH (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00, BStBl. II 2000, 645) hat beim Mobilien-Leasing degressive Leasingraten im Einzelfall zugelassen, soweit dies dem Nutzungsverlauf einer Mobilie entspricht. Die Anwendung auf das Immobilien-Leasing hat der BFH offen gelassen, hält die Anerkennung jedoch für problematisch, soweit der Nutzungswert der Immobilie gleich bleibend ist und keinem technischen und wirtschaftlichen Wertverzehr unterliegt. Die Gesichtspunkte, die nach Ansicht des BFH für die Zulässigkeit degressiver Leasingraten sprechen, wie der wirtschaftliche Wertverzehr oder die zunehmenden Aufwendungen für Reparatur und Instandhaltung, können uE allerdings auch auf Immobilien-Leasingverträge zutreffen (vgl. auch Anm. 2000 und TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 14). Die FinVerw. hält an ihrer bisherigen Auffassung fest (vgl. zB OFD Frankfurt v. 19.7.2001, DSrR 2001, 1702; zuletzt BMF v. 28.6.2002, DSrR 2002, 1395; H 5.6 „Leasingvertrag mit degressiven Leasingraten – Behandlung beim Leasingnehmer“ EStH 2012).

Progressive Leasingraten: Für die Vereinbarung eines progressiven Ratenverlaufs, bei dem die Leasingraten in der Anfangsphase niedriger als in späteren Nutzungsphasen sind, können gewichtige Gründe vorliegen (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413, betr. Erbbaurechtsvertrag mit progressiv ansteigendem Erbbauzins; TACKE, DB 1987, Beilage 12, 12). So kann ein Mietverlauf in Form einer Staffelmiete dem zu erwartenden Lebenshaltungskostenindex Rechnung tragen. Steuerrechtlich ist die Abgrenzung progressiver Leasingraten nach Abs. 5 Nr. 1 nicht möglich, da dies einen unzulässigen antizipativen RAP darstellen würden.

1181 bb) Nebenkosten

Nach Auffassung der FinVerw. bestehen keine Bedenken, Nebenkosten beim Leasingnehmer als sofort abziehbare BA anzuerkennen, sofern sie das im Leasing überlassene WG und nicht andere vom Leasinggeber erworbene WG betreffen (OFD Münster v. 5.7.1972, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 57, mittlerweile aufgehoben; OFD Düss. v. 27.6.1972, DB 1972, 1604; nicht als Vorauszahlungen zu behandeln, uE grds zutr.; aA RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 1312).

Transport-/Anschluss-/Montagekosten: Es ist zu unterscheiden, ob der Leasinggeber die Kosten selbst trägt und in die Leasingraten einkalkuliert (dann Behandlung wie die Leasingraten) oder ob der Leasinggeber die Kosten dem Leasingnehmer gesondert in Rechnung stellt bzw. der Leasingnehmer die Kosten aus eigener rechtl. Verpflichtung selbst zahlt (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 32). Bei gesonderter Inrechnungstellung durch den Leasinggeber sind die Kosten vom Leasingnehmer bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 aktiv abzugrenzen und über die Grundmietzeit zu verteilen (aA MELLWIG, BB 1981, 1811). Bei Zahlung der Kosten aufgrund eigener rechtl. Verpflichtung des Leasingnehmers gegenüber Dritten handelt es sich dagegen nicht um Aufwand für eine Zeit nach dem Bilanzstichtag,

so dass diese Zahlungen nicht in die Rechnungsabgrenzung einbezogen werden dürfen (TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 32, unter Hinweis auf BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380).

cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen

1182

Vormieten (s. Anm. 1173): Stellen Vormieten Mietvorauszahlungen dar (vgl. BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696), so hat der Leasingnehmer bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 die bis zum Beginn der Nutzung angefallenen Vormieten als aktiven RAP (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) auszuweisen und diesen ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung linear über die Grundmietzeit zu verteilen (FG Hamb. v. 28.3.1994 – I 26/94, EFG 1994, 756, rkr.). Zu einer degressiven Auflösung s. Anm. 1173, 1180.

Sonderzahlungen: Zum Begriff s. Anm. 1173. Stellen Sonderzahlungen Mietvorauszahlungen dar, sind sie wie Vormieten (s.o.) zu behandeln, dh. bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 aktiv abzugrenzen und bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und den Überschusseinkunftsarten regelmäßig sofort abziehbar (vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 100/93, BStBl. II 1994, 643; vgl. auch Anm. 2000 zu Leasingraten).

Mieterdarlehen: Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 ist der Darlehensanspruch gegen den Leasinggeber in Höhe der zum Bilanzstichtag insgesamt gewährten Darlehen auszuweisen. Zur Bewertung des Darlehens, insbes. bei Zinslosigkeit s. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3.

Einstweilen frei.

1183–1184

dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers

1185

Nimmt der Leasingnehmer Modifikationen am Leasinggegenstand vor, um die Gebrauchs- und Einsatzmöglichkeiten im Betrieb zu verbessern oder zu verändern (zB durch Ersatz des vorhandenen durch einen stärkeren Motor oder die Vornahme einer zusätzlichen Schutzlackierung), so ist es für die bilanzstretchl. Behandlung von Bedeutung, ob es sich dabei um Nebenkosten in Form von Montage- oder Installationskosten handelt oder ob die Aufwendungen als Mietereinbauten oder Mieterumbauten anzusehen sind. So wird eine zusätzliche Schutzlackierung zu den Montage- oder Installationskosten zählen, während es sich beim Einbau eines anderen Motors um einen Mieterumbau handeln kann (vgl. MELLWIG, BB 1981, 1813).

Zur bilanziellen Behandlung von Montage- oder Installationskosten s. Anm. 1181. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Mietereinbauten oder Mieterumbauten ein zu aktivierendes materielles WG darstellen, vgl. BMF v. 15.1.1976 – IV B 2 - S 2133 - 1/76, BStBl. I 1976, 66; BFH v. 26.2.1975 – I R 32/73, BStBl. II 1975, 443; BFH v. 26.2.1975 – I R 184/73, BStBl. II 1975, 443.

ee) Rückstellungen

1186

Drohverlustrückstellung: Eine nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 2 HGB handelsrechtl. ggf. zu bildende Drohverlustrückstellung wird nach § 5 Abs. 4a für Abschlussstichtage nach dem 31.12.1996 stl. generell nicht mehr anerkannt.

Rückstellung wegen Beseitigung von Mietereinbauten: Von der stretchl. unzulässigen Drohverlustrückstellung des § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 2 HGB, die das Risiko zukünftiger Einnahmen betrifft, zu unterscheiden ist die stretchl. nach wie vor zulässige Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 HGB. Diese Verbindlichkeitsrückstellung betrifft das Risiko

§ 5 Anm. 1186–1190 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

zukünftiger Ausgaben aus einem Geschäft. Um eine derartige Verbindlichkeitsrückstellung handelt es sich bei der Verpflichtung des Leasingnehmers, auf seine Kosten Mietereinbauten nach Ablauf der Grundmietzeit zu beseitigen. Es gelten die gleichen Grundsätze wie für die noch nicht fällige Verpflichtung des Pächters zur Erneuerung unbrauchbar gewordener Pachtgegenstände (vgl. BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89). Da die Rückstellung zusätzliche Aufwendungen für die gesamte Grundmietzeit betrifft, ist sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 rätierlich bis zur Höhe der geschätzten Kosten am Ende der Grundmietzeit anzusammeln. Erweisen sich frühere Schätzungen als falsch, ist eine Anpassung der Rückstellung vorzunehmen. In die Bewertung dürfen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b nur die Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten einfließen. Soweit die Rückstellungen sich auf einen Zeitraum von über zwölf Monaten erstrecken, ist zudem eine Abzinsung mit 5,5 % vorzunehmen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 iVm. Nr. 3 Satz 2).

1187–1189 Einstweilen frei.

10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers

a) Behandlung beim Leasingnehmer

1190 aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung

Aktivierung: Ist der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Leasinggegenstands, so hat er das WG als Gegenstand seines BV in seiner HBil. und seiner StBil. zu aktivieren (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264); zur Passivierung der (Kaufpreis-)Verbindlichkeit s. Anm. 1192. Zu den AHK, die der Leasingnehmer zu aktivieren hat, gehören auch Nebenkosten, soweit sie Nebenkosten der Anschaffung oder Herstellung bilden und nicht als BA abziehbar sind. Beim Immobilien-Leasing ist der aktivierte Betrag auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Teilwerte zueinander aufzuteilen (HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 179a; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 316).

Bewertung: Der Leasingnehmer hat den Leasinggegenstand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 nicht mit den AHK des Leasinggebers, sondern mit seinen eigenen AHK zu bewerten (glA RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 314). Nach den Finanzierungsleasing-Erlassen (BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264; BMF v. 23.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188) gelten aber als AHK des Leasingnehmers die AHK des Leasinggebers nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, die dieser der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt hat (nicht einzubeziehen sind demnach die in die Leasingraten ggf. einkalkulierten Aufschläge bezüglich Verwaltungskosten, Eigenkapitalverzinsung und ein Gewinn des Leasinggebers), zzgl. etwaiger weiterer AHK, die nicht in den Leasingraten enthalten sind. Sind dem Leasingnehmer die der Berechnung der Leasingraten zugrunde liegenden AHK des Leasinggebers nicht bekannt, so sind sie nach hM zu schätzen (SCHEIDEL, BB 1971, 508; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 316; TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 42). Zu ermitteln ist der Betrag, den der Leasingnehmer hätte aufwenden müssen, wenn er den Leasinggegenstand nicht vom Leasinggeber, sondern unmittelbar am Markt erworben hätte und den Erwerb in konventioneller Weise durch ein Kreditinstitut hätte finanzieren lassen (glA TONNER, Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. 2013, Kap. 3 Rz. 42; ggf. Ermittlung durch Abzinsung der Summe aller Leasingraten).

Absetzungen für Abnutzung: Als wirtschaftlichem Eigentümer stehen dem Leasingnehmer die AfA gem. § 7 zu, ferner erhöhte Absetzungen und SA, sofern in seiner Person die Voraussetzungen der StBegnüftung erfüllt sind. Die AfA richtet sich nach der betriebsgewöhnlichen ND des Leasinggegenstands (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).

Einstweilen frei.

1191

bb) Leasingraten

1192

Passivierung der Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber: In Höhe der aktivierten AHK (s. Anm. 1190) hat der Leasingnehmer eine (Kaufpreis-)Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren; dabei sind die in den Leasingraten nicht berücksichtigten, vom Leasingnehmer selbst getragenen AHK außer Ansatz zu lassen (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264). Am Ende jedes Wj. ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 der Teilwert der Verbindlichkeit als Barwert der Kaufpreisschuld auszuweisen.

Aufteilung der laufenden Leasingraten: Die vom Leasingnehmer gezahlten Leasingraten sind in einen Tilgungsanteil sowie einen Zins- und Kostenanteil aufzuteilen (Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).

► *Der Tilgungsanteil* ist erfolgsneutral zu behandeln (Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264); er mindert beim Leasingnehmer die passivierte Kaufpreisverbindlichkeit (s. Anm. 1190), beim Leasinggeber die aktivierte Kaufpreisforderung (s. Anm. 1194). Infolge der laufenden Tilgung verringert sich der Zinsanteil über die Leasingperiode; dementsprechend erhöht sich der Tilgungsanteil.

► *Der Zins- und Kostenanteil* stellt hingegen eine sofortabzugsfähige BA dar (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264).

► *Ermittlung des Zins- und Kostenanteils:* Nach OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1) kommt für die Ermittlung des Zinsanteils ein allgemeiner Zinssatz nicht in Betracht; er ergibt sich vielmehr, „wenn die Summe der Leistungen, die der Leasingnehmer vor und während der Grundmietzeit zu erbringen hat, um den Betrag der AHK des Leasinggebers, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, vermindert wird“. Dementsprechend ist die Aufteilung der einzelnen Leasingrate vorzunehmen (vgl. auch IDW HFA, WPg 1973, 102; GROH, StBp. 1973, 97; KENNTMICH, WPg 1973, 84; STORN, WPg 1973, 525).

► *Barwertvergleichsmethode:* „Der Leasingnehmer kann den in den einzelnen Leasingraten enthaltenen Zins- und Kostenanteil in der Weise ermitteln, dass er die Summe der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Leasingraten um die Differenz zwischen den Barwerten der zu passivierenden Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber am Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres (Tilgungsanteil) verringert. Als Barwert der Verbindlichkeit im Zeitpunkt ihrer Begründung sind die vom Leasingnehmer zu aktivierenden AHK mit der Ausnahme der nicht in den Leasingraten berücksichtigten AHK des Leasingnehmers anzusehen“ (OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1).

► *Zinsstaffelmethode:* Nach OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1) bestehen keine Bedenken, den Zinsanteil statt durch Ver-

§ 5 Anm. 1192–1195 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

gleich der Barwerte nach der Zinsstaffelmethode zu ermitteln, und zwar nach der Formel:

$$\frac{\text{Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten} \times (\text{Anzahl der restlichen Raten} + 1)}{\text{Summe der Zahlenreihe aller Raten}}$$

Dabei ist Summe der Zins- und Kostenanteile aller Leasingraten die Differenz zwischen der Summe aller Leasingraten einerseits und den AHK für den Leasinggegenstand, die bei der Ermittlung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, andererseits. Die Summe der Zahlenreihe aller Raten wird nach der Summenformel für eine endliche arithmetische Reihe ermittelt:

$$S_n = \frac{n}{2} \times (g_1 + g_n)$$

Dabei bedeuten:

n = Zahl der insgesamt zu leistenden Raten

g₁ = 1

g_n = Zahl der noch zu leistenden Raten

Hat der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses eine einmalige Sonderzahlung zu leisten, so ist diese als Aufgeld anzusehen, vom Leasingnehmer zu aktivieren und auf die Grundmietzeit zu verteilen. Die Verteilung ist, da es sich bei dem Aufgeld wirtschaftlich gesehen um eine zusätzliche Vergütung für den Kredit handelt, entsprechend der Verteilung der Zins- und Kostenanteile vorzunehmen (vgl. OFD Frankfurt v. 11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, F. 5, Karte 1).

1193 Einstweilen frei.

1194 b) Behandlung beim Leasinggeber

Der Leasinggeber darf mangels wirtschaftlichen Eigentums den Leasinggegenstand weder in seiner HBil. noch in seiner StBil. ausweisen, folglich auch keine AfA, erhöhte Absetzungen oder SA in Anspruch nehmen. Der Leasingvertrag ist vielmehr strechtl. als Veräußerungsgeschäft zu behandeln.

Infolgedessen hat der Leasinggeber den Zahlungsanspruch zu aktivieren. Die Bewertung hat mit dem Barwert unter Berücksichtigung der in den Leasingraten enthaltenen Zins- und Kostenteile zu erfolgen und entspricht damit grds. der vom Leasingnehmer passivierten Kaufpreisverbindlichkeit (s. Anm. 1192). In den folgenden Wj. ist die Forderung abzgl. des jeweiligen Tilgungsbetrags auszuweisen. Der Tilgungsanteil ist erfolgsneutral, die Differenz zwischen der Summe der im Wj. geleisteten Leasingraten und dem Tilgungsbetrag als Ertrag des betreffenden Wj. zu behandeln. Zu der Aufteilung der Leasingraten in einen Tilgungsanteil sowie einen Zins- und Kostenanteil s. Anm. 1192.

11. Bilanzierung nach IFRS 16 ab 2019

1195 a) Zeitlicher Anwendungsbereich

IFRS 16 ist grds. auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, soweit das Unternehmen auch IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ anwendet (IFRS 16.C1).

Es ist nicht zwingend erforderlich, alle im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bereits bestehenden Verträge daraufhin zu überprüfen, ob diese ein Lea-

singverhältnis nach IFRS 16 darstellen. Stattdessen kann IFRS 16 unter Beachtung der Übergangsvorschriften aus IFRS 16.C5-C18 auf Verhältnisse angewendet werden, die bisher nach IAS 17 und IFRIC 4 als Leasingverhältnisse eingestuft wurden. Zugleich kann IFRS 16 für solche Verhältnisse außer Acht gelassen werden, die bisher keine Leasingverhältnisse darstellen (IFRS 16.C3).

b) Bilanzierung beim Leasingnehmer

1196

Der right-of-use-Ansatz nach IFRS 16.22 sieht für die Bilanzierung des Leasingnehmers vor, dass in seiner Bilanz anstelle des dem Leasingverhältnis zugrunde liegenden Vermögenswerts das Nutzungsrecht aus dem Leasingverhältnis bilanziert wird, unabhängig von der Art des Leasingverhältnisses. Die Bewertung des Nutzungsrechts erfolgt mit den AK (IFRS 16.23). Die AK umfassen nach IFRS 16.24

- (1) den Betrag, mit dem die Leasingverbindlichkeit erstmalig bewertet wird,
- (2) die bereits vor oder bei der Bereitstellung gezahlten Leasingraten abzgl. erhaltener Rabatte,
- (3) bereits entstandene direkte Kosten und
- (4) ggf. bestimmte, im Schätzungswege zu ermittelnde Restitutionskosten am Ende der Vertragslaufzeit, die nicht bereits nach IAS 2 im Zusammenhang mit Vorräten stehen.

Das single lessee accounting model nach IFRS 16.22 verlangt eine grds. einheitliche Bilanzierung aller Leasingverhältnisse unabhängig von Art und Ausgestaltung. Danach ist zu Beginn des Leasings neben dem Nutzungsrecht stets auch die entsprechende Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren. Die Leasingverbindlichkeit ist zum Barwert der zum Bereitstellungsdatum noch nicht geleisteten Leasingzahlungen zu bewerten (IFRS 16.26). Bei der Abzinsung der noch nicht geleisteten Leasingzahlungen ist dabei von dem Zinssatz auszugehen, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt. Sofern dieser nicht ohne Weiteres bestimmbar ist, muss der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers verwendet werden. Der abzuzinsende Betrag setzt sich zusammen aus:

- (1) festen Leasingzahlungen zzgl. der de facto festen Zahlungen (IFRS 16.B42) und abzgl. etwaiger Rabatte,
- (2) variablen Zahlungen (ua. Kopplung an Verbraucherpreisindex, Referenzzinssatz oder marktübliche Mietpreise), die mit dem zum Bewertungszeitpunkt gültigen Index oder Zinssatz bewertet wurden,
- (3) zukünftig erwarteten Verpflichtungen aus Restwertgarantien,
- (4) dem Kaufpreis bei Ausübung einer Kaufoption, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Ausübung (IFRS 16.B37-40) besteht, und
- (5) vereinbarten Strafzahlungen für die Kündigung des Verhältnisses, wenn die Kündigungsoption in die Laufzeit eingepreist wurde.

Eine Differenzierung zwischen Vollamortisation und Teilamortisation ist wie auch in IAS 17 nicht vorgesehen. IFRS 16 kennt nur die Unterscheidung zwischen einem Leasingverhältnis und einem Nicht-Leasingverhältnis (vgl. DILBNER/MÜLLER, BC 2017, 220 [222 f.]; DILBNER/MÜLLER, BC 2017, 164 [167 ff.]).

Ausnahmsweise kommt das single lessee accounting model nicht zur Anwendung, wenn es sich um ein kurzfristiges Leasingverhältnis (IFRS 16.5; Laufzeit von maximal zwölf Monaten ohne Kaufoption) oder ein Leasingverhältnis mit zugrunde liegendem Vermögenswert von geringem Wert (IFRS 16.5, B3-B8) handelt. Dem Leasingnehmer steht dann ein Wahlrecht zu, wonach er solche

§ 5 Anm. 1196–1197 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Verhältnisse entweder freiwillig bilanzieren oder davon absehen und die Leasingzahlungen über die Laufzeit verteilt als Aufwand erfassen kann (IFRS 16.5-8).

Im Rahmen der Folgebewertung des Nutzungsrechts hat das Unternehmen grds. weiterhin das Anschaffungskostenmodell anzuwenden (IFRS 16.29). Ausnahmen ergeben sich in zwei Fällen:

(1) Nutzungsrechte, die der in IAS 40 enthaltenen Definition von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien entsprechen, werden mit dem Zeitwertmodell bewertet, wenn das Unternehmen IAS 40 auf seine entsprechenden Immobilien anwendet.

(2) Alle Nutzungsrechte, die sich auf eine Sachanlageklasse beziehen, für die das Unternehmen das in IAS 16 enthaltene Neubewertungsmodell anwendet, können (Wahlrecht) einheitlich nach diesem Modell bewertet werden.

Für die Folgebewertung sind nach dem Anschaffungskostenmodell jeweils alle Abschreibungen sowie Wertminderungsaufwendungen abzuziehen. Die Abschreibung wird grds. vom Bereitstellungsdatum bis zum Ende der ND oder dem vorher eintretenden Ende des Leasingverhältnisses vorgenommen. Im Fall der vereinbarten und hinreichend wahrscheinlichen Ausübung einer Kaufoption oder des vereinbarten Eigentumsübergangs ist ausschließlich die ND des Leasinggegenstands maßgebend. Im Übrigen gelten die Vorschriften aus IAS 16 (IFRS 16.31, 32). Die Wertminderungsaufwendungen bestimmen sich nach IAS 36. Zudem müssen Änderungen des Barwerts der Leasingverbindlichkeit infolge von Änderungen des Leasingverhältnisses berücksichtigt (IFRS 39-46) werden (IFRS 16.30, 36(c)).

► *Bei der Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit müssen nach IFRS 16.36 folgende Umstände berücksichtigt werden:*

- (1) Erhöhung um die Aufzinsung der künftigen Leasingraten,
- (2) Verringerung um die bereits geleisteten Leasingraten und
- (3) Anpassungen infolge von Änderungen der Leasingvereinbarung, Neubewertung (IFRS 16.39-46) oder Änderung von de facto festen Leasingraten.

► *Mögliche Auslöser für eine Neubewertung von Leasingverbindlichkeit und Nutzungsrecht sind*

- (1) Ereignisse, die sich auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung auswirken (IFRS 16.20, 21) und dadurch die Laufzeit des Leasingverhältnisses beeinflussen,
- (2) Veränderungen des vereinbarten Restwertausgleichs oder
- (3) Änderungen der zur Bestimmung der zukünftigen Leasingzahlungen verwendeten Indizes, Zinssätze und Mietpreise aus IFRS 16.28, sofern sich die Änderungen auf die Leasingraten auswirken,

Gegebenenfalls muss die Änderung des Leasingverhältnisses als gesondertes Verhältnis in die Bilanz aufgenommen werden (IFRS 16.44).

Insgesamt führt die Bilanzierung beim Leasingnehmer zur Zunahme von langfristigem Vermögen und Leasingverbindlichkeiten und zur Verringerung des Eigenkapitals als Folge der Anwendung der Effektivzinsmethode auf die fortlaufende Bewertung der Leasingverbindlichkeiten (KIRSCH, IRZ 2018, 39 [43]).

1197 c) Bilanzierung beim Leasinggeber

Die Bilanzierung des Leasinggebers nach IFRS weicht kaum von der nach IAS 17 ab. Die Untergliederung in Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse ist nach IFRS 16.61 weiterhin vorgesehen. Finanzierungsleasing setzt

voraus, dass im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden. Ansonsten handelt es sich um Operating-Leasing. Diese und die weiteren Kriterien stimmen überwiegend mit denen von IAS 17.7-19 überein.

d) Sale-and-lease-back-Transaktionen

1198

Übertragung als Verkauf zu qualifizieren: Eine nennenswerte Neuerung in IFRS 16 sind die Vorschriften zu Sale-and-lease-back-Vorgängen (IFRS 16.98 ff.). Dabei ist zunächst anhand von IFRS 15 festzustellen, ob die Übertragung des Leasinggegenstands als Verkauf zu qualifizieren ist. Ist dies der Fall, dann folgt die Bilanzierung bei Leasinggeber und Leasingnehmer nach IFRS 16.100-102: Das sich aus dem Rückleasing ergebende Nutzungsrecht hat der Verkäufer und spätere Leasingnehmer mit dem Teil des früheren Buchwerts zu bewerten, der sich auf das von ihm zurückbehaltene Nutzungsrecht bezieht. Gewinne und Verluste sind nur zu berücksichtigen, soweit sie sich auf den Teil des Nutzungsrechts beziehen, das auf den Käufer (Leasinggeber) übertragen wurde. Auf der Seite des Käufers folgt die Bewertung des Erwerbs bzw. des Leasingverhältnisses dagegen den allgemeinen Vorschriften zum Finanzierungs-/Operating-Leasing.

Übertragung nicht als Verkauf zu qualifizieren: Sofern die Übertragung des Vermögenswerts nicht als Verkauf iSv. IFRS 15 qualifiziert wird, stellt sich die Bilanzierung bei Verkäufer und Käufer wie folgt dar: Der Verkäufer bilanziert weiterhin den Leasinggegenstand nach den allgemeinen Grundsätzen. Zudem hat er eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe der Erlöse aus der Übertragung nach IFRS 9 zu erfassen. Der Käufer darf den Leasinggegenstand nicht in seiner Bilanz ausweisen. Korrespondierend zur Behandlung beim Verkäufer erfasst er in der Höhe der Erlöse aus der Übertragung einen finanziellen Vermögenswert nach den Regeln von IFRS 9.

12. Wichtige Einzelfälle des Leasings in ABC-Form

1199

Abgrenzung des Leasingvertrags gegenüber Mietkauf, Darlehen und Factoring s. Anm. 1107, 1280.

Absetzungen für Abnutzung: Zur AfA bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers s. Anm. 1165, bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers s. Anm. 1190.

Aktivierung: Zur Aktivierung des Leasinggegenstands beim Leasinggeber s. Anm. 1165, beim Leasingnehmer s. Anm. 1190. Zum Verbot der Aktivierung des Anspruchs auf künftige Leasingraten s. Anm. 1168.

Andienungsrecht des Leasinggebers: Zur Bedeutung als Beurteilungskriterium für wirtschaftliches Eigentum s. Anm. 1142; zur Koppelung von Andienungsrecht und Kaufoption (sog. Doppeloption) s. Anm. 1143.

Anschlusskaufpreis bei Kaufoption des Leasingnehmers: Siehe Anm. 1142.

Begriff des Leasing: Zu Begriff und Leasingarten s. Anm. 1101.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: Zu Begriff und Bedeutung bei Leasingverträgen s. Anm. 1138.

Betriebsvorrichtungen: Siehe Anm. 1126.

Bewertung des Leasinggegenstands: Zur Bewertung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers s. Anm. 1165, des Leasingnehmers s. Anm. 1190.

Big-Ticket-Leasing: So werden Leasing-Großgeschäfte bezeichnet, die meist über komplexe Gestaltungen im Bereich des *sale-and lease-back* oder *cross-border-Leasing* (s. Anm. 1101) abgewickelt werden.

Bonus-Gewährung: Siehe Anm. 1153.

Container-Leasing: Siehe Anm. 1142.

Cross-Border-Leasing: Siehe Anm. 1101.

Degressive Leasingraten: Siehe Anm. 1180; zur Behandlung beim Leasinggeber s. Anm. 1168.

Doppeloption: Siehe Anm. 1143.

Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers: Siehe Anm. 1185.

Erbbaurecht: Siehe Anm. 1138 aE.

Filmfonds: Siehe Anm. 1138, 1155, 1174.

Fonds-Leasing: Siehe Anm. 1102.

Forderungsverkauf: Zur Veräußerung der Forderungen aus Leasingverträgen (Forfaitierung) s. Anm. 1178.

Forfaitierung: Zum Forderungsverkauf bei Leasing-Verträgen s. Anm. 1178.

Grundmietzeit ist die bestimmte Zeit, über die der Leasingvertrag abgeschlossen wird und während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (vgl. BMF v. 19.4.1971 – IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971, 264; s. Anm. 1125).

Immobilien-Leasing: Zum Begriff s. Anm. 1101. Zur stl. Behandlung von Vollamortisationsverträgen s. Anm. 1128, von Teilamortisationsverträgen s. Anm. 1127. Zu Spezial-Leasing bei Immobilien und zum Kommunal-Leasing s. Anm. 1161.

Kaufoption: Siehe Anm. 1127, 1142, 1143.

Kommunal-Leasing: Zu Begriff und Bedeutung s. Anm. 1161 aE.

Leasing-Arten: Siehe Anm. 1101.

Leasingfähigkeit von Wirtschaftsgütern: Siehe Anm. 1101.

Lizenzverträge: Siehe Anm. 1155.

Mieterdarlehen: Siehe Anm. 1173, 1182.

Mietkauf: Siehe Anm. 1107, 1280.

Mietverlängerungsoption: Siehe Anm. 1151.

Mobilien-Leasing-Erlass: Siehe Anm. 1125.

Montagekosten: Siehe Anm. 1181.

Nebenkosten: Siehe Anm. 1190. Zur Behandlung von Nebenkosten bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasinggebers vgl. Anm. 1168 betr. Leasinggeber und Anm. 1181 betr. Leasingnehmer.

Non-full-pay-out-Leasing: Zum Begriff s. Anm. 1127. Zum Teilamortisations-Erlass für Mobilien (BMF v. 22.12.1975 – IV B/2 - S 2170 - 161/7, FR 1976, 115) s. Anm. 1127, zum Teilamortisations-Erlass für Immobilien (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13) s. Anm. 1128.

Progressive Leasingraten: Siehe Anm. 1180.

Rechtsnatur des Leasing: Siehe Anm. 1105.

Rückstellung: Auf Seiten des Leasinggebers für drohenden Verlust aus dem Leasingverhältnis wegen Wartungskosten und für Rückkauf-Verpflichtung s. Anm. 1177. Auf Seiten des Leasingnehmers für drohenden Verlust aus dem Leasingverhältnis und wegen Beseitigung von Mietereinbauten s. Anm. 1186.

Sale-and-lease-back: Siehe Anm. 1101. Zur Bilanzierung nach IFRS s. Anm. 1197.

Schlusszahlungen: Siehe Anm. 1174.

Sonderzahlungen: Siehe Anm. 1173, 1182.

Spezial-Leasing: Siehe Anm. 1160–1162.

Sprinkleranlagen: Siehe Anm. 108.

Transportkosten: Siehe Anm. 1181.

Veräußerungserlös aus dem Verkauf des Leasinggegenstands nach Vertragsablauf: Siehe Anm. 1153.

Vormieten: Siehe Anm. 1173, 1182.

Wertminderungsrisiko: Zur Bedeutung s. Anm. 1141.

Wertsteigerungschance: Bei Teilamortisations-Leasingverträgen misst die Fin-Verw. dem Umstand, wer die Chance der Wertsteigerung des Leasinggegenstands hat, entscheidende Bedeutung zu (s. Anm. 1127, 1141).

Zinsschranke: Zu den Auswirkungen auf die Leasingfinanzierung s. Anm. 1178.

Zurechnung nach IFRS-Grundsätzen: Siehe Anm. 1113.

Zuständigkeit für die Zurechnung des Leasinggegenstands: Siehe Anm. 1116.

VII. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen

1. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: BECK, Der Lizenzvertrag im Verlagswesen, München 1961; BÖHME, Die Besteuerung des Know-how, München/Berlin 1967; KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, Köln, 2. Aufl. 1972; WOLF/WERTH, Der internationale technisch-industrielle Lizenztausch, Düsseldorf 1972; MARTIN/GRÜTZMACHER/LEMKE, Der internationale Lizenzverkehr, Heidelberg, 6. Aufl. 1977; POLEY, Know-how-Export, Lizenzvergabe, Technologie-Transfer, Köln 1981; ROTH, Die Besteuerung des Know-how-Exports, Frankfurt 1983; GROß, Der Lizenzvertrag, Heidelberg, 9. Aufl. 2007; THEISEN/LINS, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, DStR 2010, 1649; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354.

a) Begriff

1200

Unter einem Lizenzvertrag i.e.S. versteht man einen Vertrag, in dem der Inhaber eines gewerblichen Schutzrechts (zum Gegenstand s. im Einzelnen Anm. 1201) als Lizenzgeber einem Dritten (Lizenznehmer) die Benutzung eines geschützten Rechts (Patent, Warenzeichen, Urheberrecht und andere geschützte Rechte) auf Zeit gegen Entgelt gewährt; der Vertrag enthält idR Nebenabreden. Im weiteren Sinne wird auch ein Vertrag über die Ausnutzung einer ungeschützten Erfindung (Know-how-Vertrag, s. Anm. 1202) als Lizenzvertrag bezeichnet. Für Fragen der Aktivierung und Passivierung bei Lizenzgeber und Lizenznehmer hat diese Unterscheidung idR keine Bedeutung.

b) Rechtsgrundlagen

1201

Bürgerlich-rechtlich ist der Lizenzvertrag nicht geregelt, sondern bildet einen Vertrag eigener Art (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 581 BGB Rz. 7). Je nach Ausgestaltung des Lizenzvertrags enthält dieser Elemente

§ 5 Anm. 1201–1202 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

des Kauf-, Miet- und/oder Gesellschaftsvertrags oder aber des Pachtvertrags (vgl. BGH v. 11.6.1970 – X ZR 23/68, BB 1970, 896; KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 5-11; GROB, Der Lizenzvertrag, 9. Aufl. 2007, 34-38). Für die Bilanzierung ist von Bedeutung, dass ein Lizenzverhältnis einem Pachtverhältnis ähnlich ist (BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529). Der Know-how-Vertrag (s.u. und Anm. 1202) ist ebenfalls idR als Pachtvertrag zu behandeln (OLG Hamm v. 2.3.1993 – 7 U 39/92, NJW-RR 1993, 1270; PEAFF, BB 1974, 565 mwN).

Gegenstand des Lizenzvertrags ist die entgeltliche Überlassung zur Nutzung von

► *gewerblichen Schutzrechten* (Lizenzvertrag iwS): Patente (§ 9 PatG), Gebrauchsmuster (§ 13 GebrMG), Geschmacksmuster (§ 3 GeschmMG), Warenzeichen (§ 8 WZG), literarische oder künstlerische Urheberrechte (§§ 31–44 UrhG), Computerprogramme (§§ 69a–69g UrhG), verwandte Schutzrechte (§§ 70–87e UrhG) und das Leistungsschutzrecht des Filmherstellers (§ 94 UrhG).

► *ungeschützten Verfahren und Erfindungen* (Know-how-Vertrag; Lizenzvertrag iwS): insbes. Fertigstellungs- und Vertriebsverfahren.

Umfang der Lizenz: Sie kann eine einfache oder ausschließliche sein. Bei der einfachen Lizenz behält der Lizenzgeber das Recht, das Schutzrecht (oder die ungeschützte Erfindung) auch anderen Personen zur Nutzung zu überlassen. Bei der ausschließlichen Lizenz ist nur der Lizenznehmer zur Nutzung und zur Geltendmachung des Schutzrechts gegen Dritte berechtigt. Die Lizenz kann ferner in gewisser Weise, zB hinsichtlich des sachlichen oder räumlichen Nutzungsbereichs, beschränkt oder unbeschränkt sein. Die Unterscheidungen wirken sich uE bilanziell nicht aus (s. auch Anm. 1205). Von Bedeutung für die bilanzielle Behandlung ist aber, ob die Einräumung des Nutzungsrechts zeitlich befristet oder auf Dauer erfolgt bzw. ob nach Ablauf des Lizenzvertrags noch Verwertungsmöglichkeiten von wirtschaftlicher Relevanz verbleiben (s. Anm. 1202).

1202 c) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbesondere Rechtskauf

Vergleichbare Rechtsverhältnisse: Die gleichen Bilanzierungsgrundsätze wie für Lizenzverträge gelten für verschiedene verwandte Vertragsverhältnisse. Als solche kommen insbes. die nachfolgenden Verträge in Betracht:

► *Bühnenaufführungsvertrag:* Er enthält Elemente aus Pacht-, Werk- und Verlagsvertrag sowie Gesellschaft (BGH v. 23.4.1954 – I ZR 139/53, BGHZ 13, 115).

► *Filmverleihvertrag* zwischen Verleihfirma und Kinounternehmen: Er ist Mietvertrag (bezüglich der Filmkopie als Sache, OLG Celle v. 25.6.1965, NJW 1965, 1667) und Lizenzvertrag (bezüglich der urheberrechtl. Überlassung des Vorführungsrechts, §§ 19, 94 UrhG).

► *Filmverwertungsvertrag* zwischen Filmhersteller und Verleiher: Er ist ein Lizenzvertrag, ggf. mit Kauf eines Rechts oder von Filmmaterial und – im Fall an einer Erlösbeteiligung – ähnlich einem Verlagsvertrag der Verpflichtung zur Auswertung (BGH v. 15.6.1951 – I ZR 121/50, BGHZ 2, 331; s. „Abgrenzung zur Gesellschaft“).

► *Franchisingvertrag:* Er regelt die Überlassung einer Marke, eines Warenzeichens iVm. Lizenzen oder/und Know-how und enthält Merkmale eines Dienst-, Werk-, Kauf- und Gesellschaftsvertrags (vgl. SKAUPY, BB 1969, 113). Es handelt sich dabei um ein Absatzsystem, bei dem rechtl. selbständige Unternehmen eine vom Franchisegeber getestete Vertriebsform von Waren und Diensten nach den Regeln des Franchisegebers anwenden, der die straffe Einhaltung kontrolliert

und den Franchisenehmer laufend beliefert und berät (GROSS/SKAUPY, Franchising in der Praxis, 1976; OLG Schleswig v. 27.8.1986, NJW-RR 1987, 220).

► *Know-how-Vertrag*: Er entspricht dem Lizenzvertrag (im engeren Sinne), ist aber auf Gegenstände gerichtet, die nicht schutzfähig sind, insbes. Fertigungs- und Vertriebsverfahren (vgl. KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 22; OLG Hamm v. 2.3.1993, NJW-RR 1993, 1270).

► *Verlagsvertrag*: Er ist ein im Verlagsgesetz geregelter Vertrag bürgerlichen Rechts über die Vervielfältigung und Verbreitung eines Werks der Literatur, der Wissenschaft oder der Musik. Dabei räumt der Inhaber eines Urheberrechts dem Verlag das Nutzungsrecht zur Vervielfältigung und Verbreitung ein und verpflichtet sich, von einer anderweitigen Vervielfältigung und Verbreitung abzusehen. Der Verleger ist zur Vervielfältigung und Verbreitung des Werks verpflichtet (§ 1 VerlG). Der Verlagsvertrag ist damit eine gesetzlich geregelte Form des Lizenzvertrags.

Abgrenzung zum Rechtskauf: Ein Rechtskauf erfordert, dass das Recht voll oder wenigstens im wesentlichen Umfang und endgültig übergehen soll, während beim Lizenzvertrag nur die Verwertung oder Nutzung gestattet, nicht das Recht selbst übertragen wird (vgl. WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 433 BGB Rz. 22). Ein Veräußerungsgeschäft im Sinne eines Rechtskaufs, bei dem der Lizenznehmer seine AK aktivieren muss (s. Anm. 1211), liegt vor,

- wenn die rechtsförmliche Nutzungsüberlassung wirtschaftlich eine Veräußerung des Schutzrechts bildet; das kann uE der Fall sein, wenn das Schutzrecht für die gesamte Schutzdauer exklusiv überlassen ist, so dass bei Vertragsablauf nichts mehr zurückzugeben ist (vgl. BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; BFH v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; zur Anwendbarkeit der Leasinggrundsätze auf Filmlicenzverträge vgl. BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175); zur Abzinsung einer langfristigen, unverzinslichen Kaufpreisverbindlichkeit s. § 6 Anm. 1141–1149;
- wenn der Lizenznehmer gegen Entgelt in die Rechte eines anderen Lizenznehmers eintritt (BFH v. 1.8.1968 – I 206/65, BStBl. II 1969, 66; DÖLLERER, BB 1984, 2039).

Abgrenzung zur Gesellschaft (§ 705 BGB): Lizenzverträge enthalten häufig gesellschaftsrechtl. Elemente (vgl. RG v. 23.4.1929, RGZ 142, 213, betr. Patentlizenz; RG v. 4.2.1927, RGZ 116, 78, betr. Erfindungsverwertung); s. auch oben „Bühnenaufführungsvertrag“, „Filmverwertungsvertrag“ und „Franchisingvertrag“. Diese gesellschaftsrechtl. Elemente werden aber idR nicht ausreichen, um die Vertragspartner zu Mitunternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) zu machen, da es an der Mitunternehmerinitiative oder/und am Mitunternehmerisiko fehlen wird; sie ändern daher nichts an der bilanziellen Behandlung des Lizenzvertrags als schwebendes Austauschgeschäft.

► *Lizenz als gesellschaftsrechtlicher Beitrag*: Der Gesellschaftsvertrag einer PersGes. kann einen Gesellschafter zur Lizenzerteilung an die Gesellschaft verpflichten. Dann sind die Lizenzgebühren stl. als Gewinnanteile des Gesellschafters und das Schutzrecht als SonderBV des Gesellschafters zu behandeln, so dass keine Bilanzierung wie zwischen einander Fremden erfolgt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757, betr. Autorenhonorar; ebenso schon dann, wenn die Nutzungsüberlassung nicht im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, aber der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dient).

Einstweilen frei.

1203–1204

1205 2. Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis

Der Lizenzvertrag begründet idR ein Dauerschuldverhältnis, da er die Vertragspartner während der Dauer des Vertrags zu Leistungen verpflichtet, den Lizenzgeber vor allem zur Ermöglichung der Nutzung des Lizenzgegenstands, den Lizenznehmer vor allem zu Entgeltleistungen (sog. Lizenzgebühren). Ferner bestehen idR Nebenleistungspflichten, zB für den Lizenzgeber zur Verteidigung des Lizenzgegenstands (Schutzrechts) gegen Verletzung durch Dritte im räumlichen Bereich des Lizenzvertrags, für den Lizenznehmer zur Ausübung des Nutzungsrechts und zur Rechnungslegung hierüber, für beide Partner zum Erfahrungsaustausch usw.

Grundsätzlich kein bilanzieller Ausweis: Ein Lizenzvertrag mit laufenden, gleichmäßigen Lizenzzahlungen ist im Zweifel ausgeglichen, so dass weder beim Lizenzgeber ein Anspruch auf Lizenzzahlungen noch beim Lizenznehmer ein Nutzungsrecht zu aktivieren ist. Auszuweisen sind daher nur Vorleistungen und Erfüllungsrückstände (s. „Verbindlichkeiten aus einem Lizenzvertrag“). Die Lizenzzahlungen bilden beim Lizenznehmer laufende, sofort abziehbare BA, beim Lizenzgeber laufende BE (glA BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104, betr. Schallplattenhändler als Lizenznehmer; BFH v. 27.2.1976 – III R 64/74, BStBl. II 1976, 529, gegen EFG 1974, 302; hinsichtlich der Bilanzierung einem Pachtvertrag vergleichbar, auch wenn die Lizenz eine ausschließliche ist und daher bürgerlich-rechtl. wie ein dingliches Recht beurteilt wird; ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 [3/2018]; insoweit aA CLAUSEN, DStZ 1976, 375; CLAUSEN, JbFStR 1976/77, 120 (134); das entspricht der Tendenz der Rspr., dingliche und schuldrechtl. Rechte gleich zu behandeln). Eine einmalige Lizenzzahlung für eine bestimmte Laufzeit des Lizenzvertrags steht uE der Beurteilung des Vertrags als ein schwebendes Geschäft nicht entgegen, da die übrigen Vertragspflichten der Partner während der Laufzeit des Vertrags zu erfüllen sind (über die Abgrenzung zum Rechtskauf s. Anm. 1202). Auch die Einmalzahlung bildet Nutzungsentgelt, nur für die Laufzeit des Vertrags. Wird diese im Voraus gezahlt, ist sie daher uE ebenso zu behandeln wie die Vorauszahlung von Lizenzgebühren für einen Teil der Vertragszeit, dh. aktiv abzugrenzen (s. „Lizenzvorauszahlungen“; glA DÖLLERER, BB 1984, 2038; aA KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 109; AK des Nutzungsrechts, AFA während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, dh. in drei bis fünf Jahren; ebenso STUMPF, Der Lizenzvertrag, 5. Aufl. 1984, Rz. 501; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270; s. auch Anm. 1052 über Einmalzahlung für die Einräumung eines Erbbaurechts statt laufender Erbbauzinsen; Anm. 1243 und Anm. 2000 „Mietvorauszahlungen“ über Einmalzahlung für die Einräumung eines Mietrechts statt laufender Mietzahlungen; ebenso BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267, betr. Pachtvorauszahlungen).

Lizenzvorauszahlungen für eine bestimmte Zeit muss der Lizenznehmer aktiv und der Lizenzgeber passiv abgrenzen (s. Anm. 2000 „Lizenzgebühren“ und oben „Grundsätzlich kein bilanzieller Ausweis“). Vorauszahlungen für eine unbestimmte Zeit werden kaum vorkommen; sie wären beim Lizenznehmer sofort abziehbar (s. Anm. 1926), beim Lizenzgeber wäre die Zahlung als Vorauszahlung auf ein noch nicht vollständig erfülltes, schwebendes Geschäft passiv auszuweisen, bis die Rechteeinräumung endet oder diese wirtschaftlich wertlos geworden ist (s. Anm. 540). Ebenso sind Vorauszahlungen für die laufende Mitteilung gewerblicher Erfahrungen (Know-how) aktiv und passiv abzugrenzen; die Posten sind während der Laufzeit des Vertrags in gleichen Teilbeträgen aufzulösen.

Variable Vergütungen, zB gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen, sind aufschiebend bedingte Forderungen, die grds. erst mit Eintritt der Bedingung bilanziell zu erfassen sind (BFH v. 23.3.2012 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 940a [3/2018]). Sie sind daher zu erfassen, wenn der Zeitraum, für den die gewinn- oder umsatzabhängige Vergütung zu berechnen ist, endet. Ist die Vergütung für die gesamte Laufzeit des Vertrages zu berechnen, ist die Vergütung wie eine Einmalzahlung grundsätzlich gleichmäßig auf die gesamte Laufzeit des Vertrags zu verteilen (zur rückwirkenden Änderung der StFestsetzung bei gewinn-/umsatzabhängigen Kaufpreis nach 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 940a [3/2018]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Gewinnabhängige Vergütungen“). Ist im Hinblick auf die gewinn-/umsatzabhängige Vergütung ein Mindestbetrag vereinbart (sog. Minimumgarantie) ist diese nach Vereinnahmung passiv über den Zeitraum, für den diese gewährt wird, abzugrenzen (zu ustl. Annahme von Teilleistungen, bei für einzelne Kj. geschuldete Mindestlizenzgebühren, BFH v. 18.4.2013 – V R 19/12 BStBl. II 2013, 842).

Schlusszahlungen sind zeitlich proportional zu aktivieren, wenn und soweit sie Entgelt für die Einräumung der Rechte für einen bestimmten Zeitraum sind (BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 505; BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440; WASSERMAYER, DB 2010, 354). Erschöpft sich die Gegenleistung nicht in der Überlassung der Rechte, sondern ist die Schlusszahlung mit weiteren Verpflichtungen des Lizenzgebers verbunden, kommt uE eine (proratarische) Aktivierung nur in Betracht, wenn der Wert der Verpflichtungen bestimmt oder zumindest bestimmbar ist; denn anderenfalls scheidet eine Aktivierung an der Unsicherheit der Höhe des auf die Nutzungsüberlassung entfallenden Teils der Zahlung (THEISEN/LINS, DStR 2010, 1649), so dass einer Aktivierung der Realisationsgrundsatz entgegensteht. Für die Frage, ob sich die Leistungspflicht des Lizenzgebers in der Überlassung der Rechte während der Laufzeit erschöpft oder ob die Schlusszahlung Entgelt (auch) für darüber hinausgehende Verpflichtungen ist und ob eine Aufteilung auf verschiedene Leistungsbestandteile erforderlich ist, bestimmt sich nach dem Inhalt des zugrunde liegenden Vertrags (BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFH/NV 2018, 505; BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440).

Verbindlichkeiten aus einem Lizenzvertrag (Erfüllungsrückstand): Insbesondere wenn die Lizenzgebühren durch den Verkauf der lizenzierten Produkte wirtschaftlich verursacht sind, hat der Lizenznehmer am Bilanzstichtag für rückständige Lizenzgebühren eine Verbindlichkeit oder, wenn die Höhe ungewiss ist, eine Rückstellung auszuweisen (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104 [106]). Beim Lizenzgeber sind rückständige Lizenzgebühren als Forderungen zu aktivieren (allerdings ggf. mit Wertberichtigung).

Keine Rückstellungen für drohende Verluste aus Lizenzverträgen: Soweit der Lizenzvertrag als schwebendes Geschäft zu beurteilen ist (zur Abgrenzung vgl. Anm. 1202), dürfen in der StBil. gem. Abs. 4a keine Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden (vgl. Anm. 1850 ff.).

Einstweilen frei.

1206–1210

1211 **3. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenzverträgen**

Zu Lizenzgebühren als HK s. § 6 Anm. 1000 „Lizenzgebühren“.

Entgeltlich erworbene Rechte aus einem Lizenzvertrag sind als immaterielle WG mit den AK zu aktivieren (Abs. 2), wenn

- ein Rechtskauf (zur Abgrenzung zwischen Lizenzvertrag und Rechtskauf s. Anm. 1202) oder
- ein entgeltlicher Eintritt in einen Lizenzvertrag (s. Anm. 1202 „Abgrenzung zum Rechtskauf“)

vorliegt, sofern das Recht zeitlich befristet und daher bei Erwerb eines Unternehmens nicht Teil des Geschäftswerts ist (vgl. BFH v. 1.8.1968 – I 206/65, BStBl. II 1969, 66; BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470; glA DÖLLERER, BB 1984, 2039).

Entgeltlich erworbenes Know-how ist mit den AK zu aktivieren, nicht dagegen selbst geschaffenes Know-how (Abs. 2; glA BÖHME, Die Besteuerung des Know-how, 1967, 103 f.). Dagegen äußert KNOPPE (Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 11) – ungeachtet der grundsätzlichen Aktivierungspflicht – wegen der Eigenart des Know-hows Bedenken gegen eine volle Aktivierung der AK. Zur AfA s. § 7 Anm. 600 „Know-how“.

Passivierung einer Kaufpreisverbindlichkeit: Liegt ein entgeltlicher Erwerb vor, so ist eine etwaige Kaufpreisverbindlichkeit zu passivieren, wenn die Nutzungsmöglichkeit auf den Käufer übergegangen ist. Laufende, der Höhe nach gleich bleibende Vergütungen sind mit dem Barwert zu passivieren (zu Renten s. Anm. 1322–1325). Umsatz- oder gewinnabhängige Vergütungen dürfen dagegen nicht passiviert werden, sondern sind erst anzusetzen, nachdem der Umsatz oder Gewinn angefallen ist; die gegenteilige Rspr. ist uE durch Abs. 2a überholt (s. Anm. 1326); zur Abzinsung einer langfristigen, unverzinslichen Kaufpreisforderung s. § 6 Anm. 1141–1149.

1212–1213 Einstweilen frei.

1214 **4. Bilanzierung bei Schutzrechtsverletzung**

Der Lizenzgeber ist idR dem Lizenznehmer gegenüber verpflichtet, Verletzer des Schutzrechts zu bekämpfen; ggf. muss er Ansprüche gegen Verletzer aktivieren, soweit sie hinreichend sicher und konkretisiert sind (zu Art und Höhe der Ansprüche s. Anm. 1814). Der Schutzrechtsverletzer passiviert seine Ersatzverpflichtungen nach Abs. 3 (s. Anm. 1800–1819).

Verletzungen durch den Lizenznehmer sind möglich, indem er das Schutzrecht über den vertraglichen (sachlichen und/oder räumlichen) Geltungsbereich hinaus ausnutzt. Der Lizenzgeber hat ggf. vertragliche und gesetzliche Ansprüche gegen den Lizenznehmer zu aktivieren. Beim Lizenznehmer gilt für die Passivierung Abs. 3 (s. dazu Anm. 1800–1819).

Dem Lizenznehmer erwachsen aus der Schutzrechtsverletzung uU vertragliche Ansprüche gegen den Lizenzgeber. Bei einer ausschließlichen Lizenz hat er selbst (statt des Lizenzgebers) Ansprüche gegen die Verletzer (s. Anm. 1814).

1215–1224 Einstweilen frei.

VIII. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pachtverhältnissen

Schrifttum:

Monografien: WAKOLBINGER, Miet- und Pachtgegenstände als fremdes Eigentum in den Bilanzen der Unternehmung, Diss. Tübingen 1953; MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1979; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und in der Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980.

Aufsätze: HENNINGER, Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände, DB 1955, 1169; BERNSTEIN, Zweifelsfragen bei Pachtverhältnissen im Steuerrecht, DStZ/A 1960, 366; BLENCCKE, Gewerbliche Pachteinahmen bei Verpachtung von Grundstücken, StuW 1962, 491; HEINLEIN, Pachtvertrag oder stilles Gesellschaftsverhältnis, DStZ/A 1962, 183; HOFBAUER, Die bilanzielle Behandlung verlorener Baukostenzuschüsse beim Vermieter, DB 1964, 38; KNOPPE, Leasing, Vermietung und Verpachtung von Anlagegütern, DStR 1964, 49; KELLERBACH, Miet- und Pachtverhältnisse zwischen Ehegatten, StBp. 1969, 39; MÄRKLE, Miet- und Pachtverhältnisse zwischen Komplementär-GmbH und GmbH & Co. KG, GmbHR 1971, 121; HEUER, Rückstellung des Mieters für Instandhaltung und Veräußerung des Grundstücks, FR 1973, 101; BULLA, Wertsicherungsklauseln in Miet- und Pachtverträgen, DB 1975, 965; MITTELBACH, Bilanzierung der Aufwendungen für die Verbesserung von Miet- und Pacht-räumen, DStR 1976, 541; SCHUBERT/KÜTING, Pacht- und Überlassungsverträge, DB 1976, Beilage zu Heft 7; KORN, Umsatz- und einkommensteuerliche Probleme bei Grundstücken und Baumaßnahmen, StbKongrRep. 1977, 153; CONZE, Analogiedenken und begriffsschematisches Denken im Steuerrecht, FR 1978, 393; ARMBRUST, Rückstellungen für Erneuerungs-, Entfernungs- und Heimfallverpflichtungen, DB 1979, 2045 und 2096; CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DStJG 4 (1981), 117; ARMBRUST, Sind Heimfallrückstellungen Dauerschulden?, DB 1982, 1022; MEYER, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Abstands Zahlungen im Rahmen privater Miet- und Pachtverhältnisse, FR 1984, 2; SUNDERMEIER, Rückstellungen für Verpflichtungen aus Pachtverträgen, BB 1993, 824; KOTHS, Sonderfälle der Bilanzierung bei schwebenden Geschäften: Pächterneuerungs-/ Pachtinstandhaltungsverpflichtungen, JbFStR 1996/1997, 148; MOXTER, Zur Bilanzierung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; SCHÖNBORN, Verbindlichkeitenrückstellungen bei progressiver Miete, BB 1998, 1099; HOMMEL, ED/2013/6 „Leases“: neue Bestimmungen für Miete, Pacht und Leasing, BB 2013, 1707.

Zur Betriebsverpachtung s. vor Anm. 1400; zu Mietereinbauten und Mieterumbauten s. Anm. 1256.

1. Allgemeine Erläuterungen

a) Rechtsgrundlagen und Erscheinungsformen von Miet- und Pachtverhältnissen

1225

Miet- und Pachtverhältnisse (zur Rechtsnatur und Abgrenzung s. Anm. 1229) sind gegenseitige Verträge in Form von Dauerschuldverhältnissen (s. Anm. 1232). Solange sie nicht vollständig erfüllt sind, werden sie nach den Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte (s. Anm. 540) nicht in der Bilanz ausgewiesen, solange sich die Leistungsverpflichtungen ausgeglichen gegenüberstehen (s. Anm. 1232). Auszuweisen sind dagegen solche Ansprüche und Verpflichtungen, die außerhalb des wechselseitigen Verhältnisses der Leistungsverpflichtungen stehen, so insbes. selbständige Verpflichtungen neben den Verpflichtungen aus dem Miet- oder Pachtvertrag (s. Anm. 1232), ferner erbrachte Vorleistungen (s. Anm. 1241–1243) und Erfüllungsrückstände (s. Anm. 1244–1245). Zur Abgren-

zung vom Erwerb der Mietsache s. Anm. 1229; zur Abgrenzung vom Erwerb eines Mietrechts s. Anm. 1250.

Grundlage für die Bilanzierung sind die vertraglichen Vereinbarungen und, soweit im Miet- bzw. Pachtvertrag keine abweichende Regelung getroffen wurde, das Mietrecht (§§ 535 ff. BGB) und das Pachtrecht (§§ 581 ff. BGB).

Der Unterschied zwischen Miet- und Pachtvertrag besteht in zwei Punkten: Dem Pächter stehen im Gegensatz zum Mieter auch die Früchte einer Sache zu; Gegenstand der Pacht können auch Rechte und nicht nur Sachen wie bei der Miete sein. Unterschiedliche Rechtsfolgen bestehen im Wesentlichen bei der Erneuerungs- und Erhaltungspflicht für überlassenes Inventar, die bei Grundstückspacht dem Pächter obliegt (§ 586 BGB), nicht aber dem Mieter (es sei denn, eine solche Pflicht wurde vereinbart, §§ 536, 548 BGB) sowie bei der Ersatzpflicht bei nicht rechtzeitiger Übergabe der überlassenen Sachen nach Vertragsende (Miete § 557 Abs. 1 BGB; Pacht § 597 BGB).

Die weiteren Unterschiede (Kündigung, Verjährung, Verfahrensrecht) sind für die Bilanzierung ohne Bedeutung. Auch bei der grds. für die Bilanzierung wichtigen Frage, wem Instandhaltungs- und Substanzerneuerungsverpflichtungen obliegen, kommt es nur selten auf die gesetzlichen Unterschiede an, da diese Fragen einerseits meistens vertraglich geregelt sind und sich andererseits durch die Vertragsvereinbarungen auch häufig die Grenzen zwischen Miet- und Pachtvertrag verschieben.

Unternehmens- bzw. Betriebspacht liegt vor, wenn Pachtgegenstand das Unternehmen als Inbegriff von Sachen, Rechten, Immaterialgütern und Erwerbchancen ist. Unternehmenspacht kommt vor allem dann in Betracht, wenn der Pächter ein Recht zur Fortführung der Firma erwirbt oder einen schon vorhandenen Kundenstamm übernehmen kann (HARKE in MüKo BGB, 7. Aufl. 2016, § 581 BGB Rz. 6). Unternehmenspacht wird dabei als der Oberbegriff aufgefasst; von Betriebspacht spricht § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG (zur Bilanzierung von Unternehmens- bzw. Betriebspachtverträgen in Einzelnen s. Anm. 1400 ff.).

► *Abgrenzung Unternehmenspacht/Grundstücks- bzw. Raumpacht:* Zur Unterscheidung kommt es darauf an, ob lediglich Räume mit Inventar verpachtet werden (zB Gaststätte, Kantine, Hotel) oder ob ein Unternehmen mit Firma, Kundenstamm, Lieferantenbeziehungen, Forderungen und Verbindlichkeiten, gewerblichen Schutzrechten wie Patenten oder Waren- und Markenzeichen gepachtet wird (HARKE in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 581 BGB Rz. 6).

Betriebsüberlassung: Der Betriebsüberlassungsvertrag ist eine Abart des Betriebspachtvertrags (s.o.) mit der Besonderheit, dass der Betrieb vom Pächter zwar auf eigene Rechnung, aber in fremdem Namen geführt wird (s. Anm. 1401, 1415–1418).

Betriebsaufspaltung: Die Besitz-PersGes. verpachtet das ihr gehörende AV, evtl. auch das UV, an eine Betriebs-KapGes. Bei der sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung verpachtet eine Besitz-KapGes. das AV bzw. UV an eine Betriebs-PersGes. Der Pachtvertrag im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kann ein sog. Unternehmenspachtvertrag sein, wenn der ganze Betrieb als solcher verpachtet ist, sei es mit oder ohne Substanzerhaltungspflicht, oder auch ein gewöhnlicher Grundstückspachtvertrag.

Leasing ist eine besonders gestaltete Form des Mietverhältnisses, für die Rspr. und FinVerw. besondere Regeln entwickelt haben (s. Anm. 1100–1199).

b) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen

Verhältnis zum Mietkauf: Unter Mietkauf wird ein Vertragsverhältnis verstanden, das estl. entweder erst als Mietvertrag und nach Ausübung der Kaufoption als Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist oder (nach wirtschaftlicher Betrachtung) von vornherein estl. als Kauf, also als Veräußerung, beurteilt werden muss (s. Anm. 1280).

Verhältnis zum Sachdarlehen: Beim Miet- und Pachtverhältnis wird eine Sache bzw. ein Recht zur Nutzung überlassen. Bei Vertragsbeendigung ist dieselbe Sache bzw. dasselbe Recht zurückzugeben. Beim Sachdarlehen wird der Darlehensnehmer Eigentümer der überlassenen Sachen und hat lediglich Sachen von gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten (§ 607 BGB).

Verhältnis zur Gesellschaft (§ 705 BGB): Pacht- und Gesellschaftsverträge unterscheiden sich dadurch, dass beim Gesellschaftsvertrag die Leistung (Nutzungsüberlassung) zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks erbracht wird, während bei einem Pachtverhältnis der Pächter den Pachtgegenstand allein nutzt und an den Verpächter nur einen Teil des von ihm erwirtschafteten Ertrags zahlt (BFH v. 30.11.1961 – V 156/59 U, BStBl. III 1962, 73; BGH v. 29.1.1951 – IV ZR 171/50, NJW 1951, 308; BGH v. 28.10.1987 – VIII ZR 383/86, DB 1988, 174; zum Erfordernis eines – ggf. verdeckten – Gesellschaftsverhältnisses für die Annahme einer Mitunternehmerschaft vgl. BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1564). Miet- und Pachtverträge enthalten gelegentlich gesellschaftsrechtl. Elemente (s. Anm. 1202 über Lizenzverträge), ohne dass die Vertragspartner dadurch notwendig zu Mitunternehmern iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 werden. Bei Vermietung oder Verpachtung durch einen Mitunternehmer an die Mitunternehmerschaft gehört das vermietete bzw. verpachtete WG zum SonderBV, die Miet- und Pachtzinsen rechnen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers, so dass stl. keine Bilanzierung wie zwischen Fremden erfolgt (vgl. auch Anm. 1202 über Lizenz als gesellschaftsrechtl. Beitrag).

Verhältnis zu Rentenvereinbarungen: Wird unter nahen Angehörigen ein Pachtvertrag abgeschlossen, so kann dieser bei Ausgestaltung als typischer Versorgungsvertrag stl. als eine außerbetriebliche Versorgungsvereinbarung zu beurteilen sein (BFH v. 25.5.1976 – IV R 226-227/71, BStBl. II 1976, 561). Im vom BFH entschiedenen Fall hatte ein Sohn für den vom Vater übergebenen Betrieb diesem als Pachtzins alle Arzt-, Apotheker-, Krankenhaus-, Kleidungskosten zu zahlen, freie Verköstigung und ein umsatzabhängiges „Taschengeld“ zu gewährleisten und sich zur Pflege zu verpflichten. Diese Leistungen sah der BFH nicht als Pachtzins an, weil eine solche Vereinbarung unter Fremden völlig unüblich sei. Eine solche Regelung würde eher einer Versorgungsvereinbarung entsprechen. Die Beurteilung, ob ein Pachtvertrag oder eine Rente vorliegt, kann uE nicht anhand der Art der Gegenleistung beurteilt werden. Pachtzins kann auch in Form von Sach- oder Dienstleistungen erbracht werden (HARKE in MüKo BGB, 7. Aufl. 2016, § 581 BGB Rz. 7). Entscheidend ist, ob die typischen Merkmale eines Pachtvertrags (Nutzungsüberlassung gegen Pachtzinsszahlung) vorliegen und ob der Pachtvertrag tatsächlich durchgeführt wird (daran fehlte es im Streitfall). Problematisch kann uE für die Beurteilung von Versorgungsleistungen als Pachtzinsen allenfalls die Frage sein, ob die „Versorgungsleistungen“ eine bestimmte bzw. bestimmbare Gegenleistung darstellen, denn der Pachtzins muss bestimmt bzw. bestimmbar sein (BGH v. 27.11.1963 – VIII ZR 116/62, WM 1964, 184).

Verhältnis zu Dienst- und Werkverträgen: Abgrenzungsfragen treten auf bei Überlassung von Betrieben, für die eine Konzession benötigt wird (zB Gaststätten, wenn der Eigentümer weiterhin die Konzession behält). Ist der Betriebsübernehmer weiterhin vom Verpächter wirtschaftlich abhängig und weisungsgebunden, so liegt ein Dienstvertrag vor. Bei Hausmeisterverträgen mit Dienstwohnung ist die Wohnungsüberlassung häufig ein besonderes, zusätzliches Entgelt für die geschuldete Dienstleistung. Bei diesen Verträgen wird grds. jede einzelne Leistung nach den für sie maßgebenden Vorschriften beurteilt (RICHARDI/FISCHINGER in VON STAUDINGER, 2010, Vor §§ 611 ff. BGB Rz. 86). Ein Werkvertrag liegt vor bei Tätigkeit des Übernehmers für den Überlassenden, zB wenn der „Verpächter“ weiterhin Vertrieb und Marketing des Produkts übernimmt, allein Aufträge vergibt, Weisungen erteilt sowie eine Aufrechnung der Pacht mit dem Werklohn erfolgt.

Verhältnis zu Lizenz- und Know-how-Verträgen: Siehe Anm. 1202.

1230–1231 Einstweilen frei.

1232 2. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse

Behandlung als schwebende Geschäfte: Miet- und Pachtverträge sind Dauerschuldverhältnisse (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 1, Einf. vor § 581 BGB Rz. 2). Dauerschuldverhältnisse werden, soweit sie noch nicht von beiden Parteien erfüllt sind, als schwebende Geschäfte behandelt (vgl. BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05 BStBl. II 2006, 593). Grundsätzlich werden Rechte und Pflichten aus einem schwebenden Geschäft bilanziell nicht ausgewiesen, weil davon ausgegangen wird, dass sie sich wertmäßig gegenseitig ausgleichen (s. Anm. 540). Würde die Verpflichtung zur künftigen Zahlung des Mietzinses passiviert, so müsste ein gleich hoher Posten für die Rechte aus dem Mietvertrag aktiviert werden. Ein Ausweis ist daher nur insoweit geboten, als die Grundsätze über die Behandlung schwebender Geschäfte dies verlangen (BFH v. 17.2.1971 – I R 121/69, BStBl. II 1971, 391; BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89). Danach sind Vorleistungen zu aktivieren und Erfüllungsrückstände zu passivieren (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05 BStBl. II 2006, 593; s. Anm. 1241–1245). Die Bilanzierung von Miet- und Pachtverhältnissen erfolgt beim Mieter und Vermieter (als verschiedenen Stpfl.) unabhängig voneinander (früher für den Fall der Betriebsaufspaltung str., geklärt durch BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714).

Begriff des Mietzinses: Der Mietzins besteht üblicherweise in Geld, kann aber auch als Sach-, Werk- oder Dienstleistung vereinbart werden (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 535 BGB Rz. 71). Er umfasst alle Arten von Leistungsentgelten, die der Mieter als Gegenleistung für die Gebrauchs- bzw. Nutzungsüberlassung aufwenden muss (HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, 1980, Rz. 208), also fortlaufende Leistungen wie auch Einmalleistungen. Mietzins als Einmalleistung kommt vor allem dann vor, wenn der Mieter entweder den Vermieter befähigen will, die Mietsache in einen für seine Zwecke geeigneten Zustand zu versetzen, zB durch verlorene Zuschüsse, oder wenn der Mieter sich zu Aufwendungen auf die Mietsache verpflichtet, zB zur Errichtung eines Bauwerks, und diese Aufwendungen

dem Vermieter zugutekommen. Solche Einmalleistungen kommen insbes. in Form von Baukostenzuschüssen (s. Anm. 1243), Mietereinbauten und -umbauten, die dem Vermieter zugutekommen, gleichgültig, ob zu Beginn, während oder ob am Ende der Vertragszeit (s. Anm. 1261) oder sog. Mieterdarlehen (s. Anm. 1243) vor. Die Einmalleistungen sind als Mietvorauszahlungen zu werten, wenn sie Gegenleistung für die Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung sind (s. Anm. 1243). Sonst handelt es sich um AHK für den Erwerb eines Nutzungsrechts (zur Abgrenzung s. Anm. 1250). Der Mietzins muss nicht nach Zeitabschnitten bemessen sein und kann sich auch ganz oder teilweise nach dem von Mieter erzielten Umsätzen oder Gewinnen richten (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 535 BGB Rz. 74); in diesem Fall hängt ihre bilanzielle Erfassung vom jeweils vereinbarten Abrechnungszeitraum ab (zB bei einem Abrechnungszeitraum von einem Jahr mit Ablauf des Jahres; s. auch zu vergleichbaren Regelungen in Lizenzverträgen Anm. 1205). Ist die vereinbarte Miete teilweise zurückzuzahlen, ist hierfür grds. eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen bilanziellen Aufwands zu bilden (BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197, zur Verpflichtung den Mieter eines Pkw am Erlös aus der Veräußerung zu beteiligen, soweit dieser einen angenommenen Mindestrestwert übersteigt: Rückstellung in Höhe der Differenz zwischen Restbuchwert und angenommenen Mindestrestwert; anders noch BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57).

Behandlung selbständiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften: Der Grundsatz, dass Rechte und Pflichten aus schwebenden Geschäften nicht zu bilanzieren sind, gilt nur insoweit, als es sich um voneinander abhängige Leistungen und Gegenleistungen aus einem gegenseitigen Vertrag handelt (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; WOERNER, StbJb. 1984/85, 187). Leistungen, die nicht im Abhängigkeitsverhältnis stehen, unterliegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen für Verbindlichkeiten und Rückstellungen (ähnlich WOERNER, StbJb. 1984/85, 187). Ob es sich um Haupt- oder Nebenleistung handelt, ist dabei unerheblich (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74 BStBl. II 1980, 506, betr. Nebenleistungen des ArbG). Im Abhängigkeitsverhältnis stehen die Verpflichtung des Vermieters zur Gebrauchsüberlassung und Instandhaltung der Mietsache (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; WOERNER, StbJb. 1984/85, 187) und die Verpflichtung des Mieters zur Zahlung des Mietzinses. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Einzelfall Bestandteil des Mietzinses auch Sachleistungen wie zB dem Vermieter gesetzlich obliegende Erneuerungsverpflichtungen, Verpflichtungen zu Ein- und Umbauten, Wiederauffüllverpflichtungen und Übereignung (= unentgeltlicher Heimfall) von Einrichtungen des Mieters sein können (s. auch Anm. 1256 zum Begriff des Mietzinses). Bei Erneuerungsverpflichtungen handelt es sich immer (s. BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286) und bei Wiederauffüllverpflichtungen unter bestimmten Voraussetzungen um Mietzins, der im Gegenleistungsverhältnis zur Gebrauchsüberlassung steht (ebenso ROHSE, DStR 1985, 469); s. Anm. 1265.

Weitere wichtige Bilanzierungsfragen: Mietereinbauten, Mieterumbauten (Anm. 1256, 1257); Heimfallverpflichtungen (Anm. 1260–1263); Entfernung- und Wiederherstellungsverpflichtungen (Anm. 1264–1266); Mieterzuschüsse, Mieterdarlehen, Mietvorauszahlungen (Anm. 1243); Abfindungen (Anm. 1272–1276). Zur Betriebspacht mit Substanzerhaltungspflicht bzw. Erneuerungsver-

§ 5 Anm. 1232–1242 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

pflichtung des Pächters s. Anm. 1404, 1408; zur Rückstellung für unterlassenen Erhaltungsaufwand s. Anm. 1244.

1233–1240 Einstweilen frei.

3. Bilanzierung von Vorleistungen und Erfüllungsrückständen

1241 a) Grundsätze

Die Grundsätze der Nichtbilanzierung von Ansprüchen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften gelten nur, solange und soweit diese einander ausgeglichen gegenüberstehen, auch wenn sie am Bilanzstichtag bereits rechtl. entstanden sind. Aktiviert und passiviert wird, wenn das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch schuldrechtl. Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; BFH v. 5.4.2006 – I 43/05, BStBl. II 2006, 593). Ob eine Vorleistung oder ein Erfüllungsrückstand vorliegt, ist uE aus der Sicht des Bilanzstichtags zu entscheiden. Neue Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen (EuGH v. 7.1.2003 – C-306/99, BStBl. II 2004, 144; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 81).

Vorleistung liegt vor bei Erfüllung für Zeitabschnitte, für die noch keine Gegenleistung erbracht ist, insbes. bei Mietvorauszahlungen (s. Anm. 1243). Bei Immobilien ist bei der Vereinbarung von degressiven Mietzahlungen durch die Bildung eines RAP eine gleichmäßige Verteilung der Mietzahlungen über die Dauer des Mietverhältnisses herzustellen (BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696); bei Mietverträgen über bewegliche WG ist dagegen eine Verteilung degressiver Mieten nicht geboten (BFH v. 28.2.2001 – I R 51/00 BStBl. II 2001, 645). Auch Einnahmen aus der Forfaitierung von Mietforderungen sind passiv abzugrenzen und grds. gleichmäßig über die Laufzeit des Vertrags aufzulösen (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95 BStBl. II 1997, 122).

Erfüllungsrückstand besteht, soweit eine Leistung für einen Zeitraum geschuldet wird, der vor dem Bilanzstichtag liegt (s. Anm. 1244–1245). Darauf, ob die Leistung zum Bilanzstichtag fällig war, kommt es für die Bilanzierung nicht an (BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747; BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593). Nach WOERNER (StbJb. 1984/85, 185) ist für den Zeitpunkt der Passivierungspflicht entscheidend, dass sich die Verpflichtung mit Ablauf des Zeitraums, für den abgerechnet wird, zu einem negativen Vermögenswert konkretisiert hat. Vor dem BFH v. 24.5.1984 (BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747) war nach Auffassung des BFH maßgebender Zeitpunkt für die Passivierung eines Erfüllungsrückstands der Fälligkeitszeitpunkt (so noch BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622; BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 22.11.1983 – VIII R 133/82, BFHE 140, 69). Progressive Mieten dürfen nicht durch Bildung von RAP auf die Grundmietzeit verteilt werden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1038 [3/2018]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 735); jedoch muss in den Jahren niedriger Mieten der Vermieter eine nicht fällige Forderung aktivieren und der Mieter eine Verbindlichkeit passivieren (SCHÖNBORN, BB 1998, 1099), soweit die Mietsteigerung nicht als eine verdeckte Wertsicherung zu werten ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1038 [3/2018]).

1242 Einstweilen frei.

b) Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter**aa) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter**

1243

Mietvorauszahlungen sind sämtliche im Voraus bezahlte Mietzinsleistungen, die die Besonderheit aufweisen, dass ihre Verwendung dem Vermieter grds. freisteht (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 112). Siehe auch „Abgrenzung zu Mieterdarlehen“ und „Abgrenzung zu Baukostenzuschüssen“.

Bei einer Mietvorauszahlung handelt es sich für den Mieter im Allgemeinen um einen Aufwand für einen bestimmten Mietzeitraum nach dem Bilanzstichtag, der deshalb als RAP aktiv abzugrenzen ist (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267). Der Zeitraum, für den die Vorauszahlung anzurechnen ist, wird im Allgemeinen auch bei Verträgen von unbestimmter Dauer bestimmbar sein. Problematisch ist die Bestimmung der Zeit, auf die die Mietvorauszahlung anzurechnen ist, bei Mietvorauszahlungen in Form von Sachleistungen oder als Einmalleistung, zB bei Zuschüssen oder Darlehensgewährung und bei gleichzeitig unbestimmter Vertragsdauer. Enthält der Mietvertrag keine Anhaltspunkte für den Verrechnungszeitraum (zB Mieterhöhung ab einem bestimmten Zeitraum), so lässt der BFH (BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392) eine Schätzung der „bestimmten“ Zeit zu (zur Kritik s. Anm. 1926a). Zur Höhe des RAP und zu weiteren Einzelfragen s. Anm. 668.

Nach der Rspr. ist der RAP grds. während der Mietdauer linear aufzulösen (BFH v. 24.7.1996 – I R 94/95, BStBl. II 1997, 122). Kommt es zur Vertragsbeendigung, zB aufgrund einer außerordentlichen Kündigung, bevor die Mietvorauszahlung vollständig verrechnet worden ist, so ist der aktive RAP aufzulösen. Der Mieter erhält zivilrechtl. im Allgemeinen eine Forderung gegen den Vermieter auf Rückzahlung gem. § 547 BGB, die zu aktivieren ist.

Abgrenzung zu Mieterdarlehen: Gewährt ein Mieter dem Vermieter ein Darlehen, so handelt es sich um einen vom Mietverhältnis unabhängigen Vertrag. Bei einer Verknüpfung mit dem Mietverhältnis ist jedoch eine Mietvorauszahlung anzunehmen. Indizien für eine Mietvorauszahlung sind zB ein weit unter dem Kapitalmarkt vereinbarter Zins bzw. Unverzinslichkeit, eine Tilgung in kleinen Raten, insbes. die Verrechnung mit der monatlichen Miete oder die Kopplung der Laufzeit an die Dauer des Mietverhältnisses (EISENSCHMID in SCHMIDT-FUTTERER, Mietrecht, 11. Aufl. 2013, § 535 BGB Rz. 669).

Abgrenzung zu Baukostenzuschüssen: Baukostenzuschüsse sind Leistungen des Mieters an den Vermieter, die dem Aufbau bzw. der Wiederherstellung von Mieträumen dienen sollen (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 109). Bei Baukostenzuschüssen kann es sich um Mietvorauszahlungen oder Aufwendungen zum Erwerb eines „Mietrechts“ handeln. Die Abgrenzung erfolgt nach der erkennbaren Zweckrichtung der Zuschüsse. Bei Anrechnung auf die Miete liegt eine Mietvorauszahlung vor. Die Anrechnung kann sich aus einer erheblichen Erhöhung der Miete nach Ablauf einer bestimmten Mietzeit ergeben (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161). Darauf, ob der Zuschuss als sog. verlorener Zuschuss bezeichnet wird, kommt es nicht an (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161). Wird der Zuschuss gewährt, um überhaupt erst das Mietverhältnis zu erlangen, so handelt es sich um Aufwendungen für ein „Mietrecht“ (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346). Zur Abgrenzung Mietvorauszahlung/Erwerb eines Nutzungsrechts allgemein s. Anm. 1250.

1244 **bb) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter**

Rückständige Mietzinszahlungen sind beim Mieter als Verbindlichkeiten auszuweisen. Ein Erfüllungsrückstand besteht, wenn der Mieter die Leistung des Vermieters, nämlich Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung für einen bestimmten Zeitraum, in Anspruch genommen hat und diese vertragsgemäß vergüten muss (WOERNER, StbJb. 1984/85, 185). Auf die Fälligkeit kommt es nicht an (s. Anm. 1241; BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747, betr. Darlehensvertrag). Dass der Mieter am Anfang mietfrei gestellt ist, führt nach Auffassung des BFH nicht zu einem Erfüllungsrückstand (BFH 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; krit. HOFFMANN, DStR 2006, 1125).

Rückständiger Instandhaltungsaufwand: Ist der Mieter zur Instandhaltung der Mietsache verpflichtet, so ist rückständiger Erhaltungsaufwand zu passivieren.

Rückständige Erneuerungs- und Substanzerhaltungsverpflichtungen sind zu passivieren (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89); s. Anm. 1404, 1408.

1245 **c) Behandlung von Mietvorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter**

Passivierung von erhaltenen Mietvorauszahlungen: Diese sind beim Vermieter passiv abzugrenzen, s. Anm. 1243.

Aktivierung von Erfüllungsrückständen des Mieters beim Vermieter:

▶ *Rückständige Mietzinszahlungen* sind beim Vermieter als Forderung auszuweisen.

▶ *Rückständiger Instandhaltungsaufwand* des Mieters ist nur dann zu aktivieren, wenn gleichzeitig die durch die unterlassene Instandhaltung verursachte Wertminderung des WG durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt wurde (MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 454). Der Verbindlichkeit des Mieters, die Mietsache instandzuhalten, steht eine gleichwertige Forderung des Vermieters gegenüber. Nach den handelsrechtl. GoB wird dieser Anspruch solange nicht ausgewiesen, wie der Vermieter den Erhaltungsrückstand bei der Bewertung des vermieteten WG unberücksichtigt lässt (HEUER, FR 1973, 101). Dies ist vertretbar, solange der Anspruch gegen den Mieter vollwertig ist. Bei zweifelhaften Ansprüchen ist der Ausweis nur noch so lange zulässig, wie der Buchwert des vermieteten WG mindestens ebenso hoch ist wie die Summe aus dem Teilwert des WG und dem noch vorhandenen Wert des Anspruchs gegen den Mieter (HEUER, FR 1973, 101).

▶ *Rückständige Erneuerungs- und Substanzerhaltungsverpflichtungen* sind ebenso wie rückständige Instandhaltungsaufwendungen des Mieters zu bilanzieren (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505).

Passivierung eigener Erfüllungsrückstände des Vermieters:

▶ *Rückständige Gebrauchsüberlassung* kann im Allgemeinen nicht nachgeholt werden, da es sich insoweit um eine zeitbezogene Leistung handelt. Kommt der Vermieter seiner Verpflichtung nicht nach, so entfällt sein Anspruch auf Gegenleistung, der Vertrag ist insoweit wieder ausgeglichen. Eventuelle Schadenersatzansprüche des Mieters sind zu passivieren.

▶ *Rückständiger Instandhaltungsaufwand* darf grds. nicht durch Bildung einer Rückstellung passiviert werden (BFH v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622); etwas anderes gilt nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB nur dann, wenn diese im folgenden Wj. innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden.

► *Rückständiger Ersatz für Aufwendungen des Mieters*: Der Vermieter ist dem Mieter gelegentlich zum Ersatz von Instandhaltungsaufwendungen oder von anderen Aufwendungen, zB für notwendige Verwendungen des Mieters auf die Mietsache iSv. § 539 Abs. 1 BGB, verpflichtet. Diese rückständigen Ersatzverpflichtungen sind zu passivieren.

Keine Rückstellungen für drohende Verluste aus Mietverträgen: Da ein Mietvertrag als schwebendes Geschäft zu beurteilen ist (zur Abgrenzung vgl. Anm. 1232), dürfen in der StBil. grds. keine Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden (vgl. Anm. 2050). Dies gilt jedoch nicht für schuldrechtl. Vorleistungen der anderen Vertragspartei oder einen Erfüllungsrückstand des Stpfl.; in diesem Fall ist eine Verbindlichkeitenrückstellung auch in der StBil. auszuweisen (BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 450; vgl. auch Anm. 2055).

Einstweilen frei.

1246–1249

4. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts

1250

Der Abschluss eines ausgeglichenen Miet- oder Pachtvertrags (und ebenso der Eintritt in einen ausgeglichenen Miet- oder Pachtvertrag) führt nicht zur Aktivierung und Passivierung (s. Anm. 1232), es sei denn, es läge der entgeltliche Erwerb eines immateriellen WG „Nutzungsrecht“ (Mietrecht) von einem Dritten vor. Dritter kann auch der Vermieter sein, nicht aber der Stpfl.

Kein entgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn Aufwendungen des Mieters auf die Mietsache gemacht werden, ohne dass dies Bedingung für den Abschluss des Mietvertrags war (BFH v. 26.2.1975 – I R 32/73 BStBl. II 1975, 443; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 108). Aufwendungen zur Freimachung einer Wohnung werden nicht als AK des Mietrechts an der freigemachten Wohnung anerkannt (BFH v. 16.5.1963 – IV 379/60 U, BStBl. III 1965, 400; BFH v. 25.2.1975 – VIII R 115/70, BStBl. II 1975, 730).

Entgeltlicher Erwerb eines Mietrechts: Ein entgeltlicher Erwerb eines Mietrechts liegt vor,

- wenn Aufwendungen für den Abschluss eines Mietvertrags angefallen sind. Als AK für den Erwerb eines Nutzungsrechts kommen nach BFH (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267) nur einmalige Aufwendungen in Betracht, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss anfallen oder als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet wurden, wenn es sich hierbei nicht um eine Gegenleistung des Nutzungsberechtigten für die Gebrauchsüberlassung handelt (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).
- durch Zahlung eines gesonderten Entgelts für das Recht zum Eintritt in einen bestehenden Mietvertrag an einen Dritten (zB Vormieter; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 591 [3/2018]); ein Entgelt für den Eintritt in ein Mietverhältnis wird nur insoweit gezahlt werden und ist nur insoweit gesondert aktivierbar, als dem Erwerber der Nutzen, den er sich aus dem Mietverhältnis verspricht, größer erscheint als die Belastung mit dem Mietzins.

► *Anwendungsfälle*: Erwerb eines Filialunternehmens mit mehrjährigen Mietverträgen unter der im Zeitpunkt des Unternehmenskaufs geltenden Marktmiete.

Gesonderte Aufwendungen für den Abschluss von Mietverträgen liegen insbes. vor bei Aufwendungen, die nicht an den Vertragspartner, sondern an Dritte geleistet werden.

Beispiele: Der Pächter einer Gaststätte zahlt den Anliegern ein Entgelt für die Belästigung durch den Betrieb der Gastwirtschaft. Er erwirbt damit ein bestimmtes, über den Nutzungswert der Mietsache hinausgehendes Nutzungsrecht (Beispiel nach MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 114). Um einen Mietvertrag zu erhalten, wird einem Vormieter eine Abfindung für dessen vorzeitige Räumung gezahlt (s. Anm. 1274).

► *Abgrenzung zur Mietvorauszahlung:* Der Erwerb eines Mietrechts ist wegen der unterschiedlichen bilanziellen Behandlung von der Mietvorauszahlung abzugrenzen. Zum Begriff der Mietvorauszahlung s. Anm. 1241. Für Mietvorauszahlungen sind RAP zu bilden (s. Anm. 1243). Nutzungsrechte sind dagegen (bei entgeltlichem Erwerb) zu aktivieren und abzuschreiben. Eine Anrechnung auf die Miete führt zu Mietvorauszahlung (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267); Zahlung an den Vermieter spricht für Mietvorauszahlungen; Zahlungen an andere Personen als den Vermieter sprechen für den Erwerb eines Nutzungsrechts. Bei Zuschüssen des Mieters an den Vermieter handelt es sich um eine Mietvorauszahlung, wenn der Zuschuss mit dem Mietzins verrechnet wird, auch wenn die Leistung als Baukostenzuschuss bezeichnet wurde (BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267, unter Berufung auf BGH v. 29.10.1969 – VIII ZR 130/68, BGHZ 53, 35, und BGH v. 21.10.1970 – VIII ZR 63/69, BGHZ 54, 347). Erfolgt keine Verrechnung mit künftigen Mietzahlungen, kommt eine Aktivierung eines immateriellen WG in Betracht, wenn der Mieter ein vom Mietverhältnis unabhängiges Nutzungsrecht erhält (BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812). Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwand als Gegenleistung für Abschluss oder Verlängerung des Mietvertrags ist zu aktivieren, sofern es sich nicht um geringfügige Beträge handelt (BFH v. 25.9.1962 – I 253/60 U, BStBl. III 1963, 85; gegen Überspannung dieses Grundsatzes mit Recht HOFFMANN, FR 1963, 588).

Bilanzierung des Mietrechts: Das Mietrecht ist vom Mieter als immaterielles WG mit den AK zu aktivieren. „Werden für den Erwerb eines sich über Jahre hin erstreckenden Mietrechts wegen der damit verbundenen geschäftlichen Vorteile Anschaffungskosten aufgewendet, so sind diese als Anschaffungskosten eines immateriellen Einzelwirtschaftsguts zu aktivieren und auf die Dauer des Rechts linear abzuschreiben. Das gilt auch dann, wenn ein solches Recht im Rahmen des Erwerbs eines gesamten Unternehmens miterworben wird; es geht dabei nicht als Bestandteil in den zu aktivierenden derivativen Geschäftswert ein“ (BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595, zur gesonderten Aktivierung der dem Veräußerer zustehenden und auf den Erwerber übergehenden Mietrechte beim Erwerb eines Unternehmens). Die Entsch. betraf den Erwerb eines Tabakwarengroßhandels mit Zigarettenautomaten und „Abstellplätzen“, dh. Mietrechten zur Aufstellung der Automaten.

Zu aktivieren sind die AK des Mietrechts einschließlich etwaiger Nebenkosten wie Kreditbeschaffungskosten, Beratungshonorare usw. Maklergebühren sind nur soweit zu aktivieren, wie sie auf den Erwerb eines gesondert zu erfassenden Nutzungsrechts entfallen und nicht auf den Nachweis zum Abschluss des Mietvertrags (RFH v. 18.5.1927, RFHE 21, 195, betr. Abschlussgebühr für einen Vertrag; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95 BStBl. II 1997, 808).

► *Teilwertabschreibung auf das „Mietrecht“:* Hat der Stpfl. ein Mietrecht aktiviert, erweist sich aber der Erwerb oder wenigstens die Preisbemessung als Fehlmaßnah-

me, so kann eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt sein (s. allg. § 6 Anm. 400). Hat der Stpfl. das Mietrecht nicht aktiviert, weil der Mietvertrag ausgeglichen zu sein schien, und erweist sich der Nutzungswert als geringer als die Mietzinsverpflichtung, so ist handelsrechtl. eine Rückstellung wegen eines drohenden Verlusts zu bilden, die stl. jedoch nicht anerkannt wird (FG München v. 18.8.2008 – 7 K 585/07, DStRE 2009, 279, rkr.).

► *Absetzung für Abnutzung auf das „Mietrecht“*: Das Nutzungsrecht ist auf die voraussichtliche ND gem. § 7 Abs. 1 abzusetzen. Die ND entspricht der voraussichtlichen Mietzeit (die länger sein kann als die vereinbarte Mietzeit).

Einstweilen frei.

1251–1255

5. Bilanzierung von Mietereinbauten und Mieterumbauten

Schrifttum: HARBICH, Betriebsgrundstücke im Ertragsteuerrecht, Berlin 1979; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1979; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, Herne/Berlin, 4. Aufl. 1980; MITTELBACH, Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile im Betriebsvermögen, Köln, 3. Aufl. 1981; MOXTER, Zur Bilanzierung von Mietereinbauten nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, BB 1998, 259; HOTTMANN, Ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten, SteuK 2014, 177.

a) Bilanzierung beim Mieter/Pächter

1256

Der Mieter/Pächter hat Einbauten und Umbauten, die von ihm vorgenommen wurden, zu aktivieren, wenn es sich entweder um WG handelt (s.u.) oder um Einbauten, die nach der Rspr. des BFH wie materielle WG behandelt werden (s.u.). Eine aktive Rechnungsabgrenzung erfolgt bei der Qualifikation als Mietvorauszahlung (s. Anm. 1241, „Mietereinbauten und -umbauten“); s. auch Anm. 1243 „Abgrenzung Mietvorauszahlung/Baukostenzuschüsse“.

Aktivierungspflicht beim Mieter: Grundlegend BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670. Danach besteht Aktivierungspflicht beim Mieter für

► *Scheinbestandteile* (BFH v. 14.1.2004 – IX R 54/99, BFH/NV 2004, 1088; MITTELBACH, DStR 1976, 543; § 7 Anm. 349); sie sind dem Mieter als bürgerlich-rechtl. Eigentümer zuzurechnen;

► *Betriebsvorrichtungen* (Begriff s. § 7 Anm. 317);

► *sonstige Einbauten, die im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen* (zu wirtschaftlichem Eigentum allg. s. § 2 Anm. 147); davon ist auszugehen, wenn bei Beendigung des Mietverhältnisses die eingebauten Sachen voraussichtlich verbraucht sein werden oder vom Mieter unter Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands entfernt werden dürfen oder müssen oder der Mieter mindestens Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts der Einbauten verlangen kann;

► *sonstige Einbauten „wie“ materielle Wirtschaftsgüter des Mieters* (obwohl er weder rechtl. noch wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten ist), wenn sie unmittelbar den besonderen betrieblichen (oder beruflichen) Zwecken des Mieters dienen (eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters besitzen) und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

Aufwendung, die nicht als materielles WG zu aktivierenden sind, sind nicht als AHK eines immateriellen WG oder als RAP zu bilanzieren (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Mietereinbauten und -umbauten“).

Spätere Aufwendungen des Mieters auf Einbauten, die er aktivieren muss, sind uE nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie Aufwendungen auf WG, deren rechtl. oder wirtschaftlicher Eigentümer er ist; dh., es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand. Eine weitergehende Aktivierung von Aufwendungen, die beim vermietenden Eigentümer Erhaltungsaufwand waren (so BFH v. 4.7.1968 – IV 298/63, BStBl. II 1968, 681; vgl. auch BFH v. 25.9.1962 – I 253/60 U, BStBl. III 1963, 85: Aktivierung nach den allgemeinen Grundsätzen der dynamischen Bilanzfassung für schwebende Verträge), kann nicht mehr verlangt werden (BFH v. 21.2.1978 – VIII R 148/73, BStBl. II 1978, 345; BFH v. 14.11.1989 – III R 84/85, BStBl. II 1990, 286; glA o.V., DB 1975, 1282).

Absetzung für Abnutzung: Hat der Mieter ein WG zu bilanzieren, sind diese nach den für das WG geltenden Regeln abzuschreiben (zur Abschreibung von Aufbauten als Gebäude BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07 BStBl. II 2010, 670).

Teilwertabschreibung ist zulässig und bei nachhaltiger Wertminderung geboten, soweit der mit dem Einbau erstrebte Nutzen nicht in voller Höhe eingetreten ist (BFH v. 3.8.1966 – IV 309/62, BStBl. III 1966, 670, betr. Änderung des Mietvertrags; BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294, betr. Einstellung des Betriebs). Zur Höhe des Teilwerts vgl. BFH v. 24.8.1984 – III R 118/81, BStBl. II 1984, 818.

1257 b) Bilanzierung beim Vermieter

Beim Vermieter sind Mieterein- oder -umbauten des Mieters nicht zu aktivieren, auch wenn er (und nicht der Mieter, s. Anm. 1256) wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, es sei denn, die Aufwendungen des Mieters könnten als unechter Drittaufwand angesehen werden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Drittaufwand“ [3/2018]; zur Anerkennung von Drittaufwand als WK vgl. BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819).

1258–1259 Einstweilen frei.

6. Bilanzierung bei Heimfallverpflichtungen

1260 a) Begriff der Heimfallverpflichtung

Heimfallverpflichtungen sind öffentlich- oder privatrechtl. begründete Verpflichtungen des Mieters (Pächters), zu einem bestimmten oder bestimmbaren Zeitpunkt bestimmte Anlagen an den Vermieter (Verpächter) zu übereignen, sei es mit oder ohne Entschädigung (vgl. ARMBRUST, DB 1979, 2049). Heimfallverpflichtungen können nur bei wirtschaftlichem Eigentum des Mieters vorliegen (vgl. ARMBRUST, DB 1979, 2049). Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung in diesem Fall s. Anm. 1263.

Beispiele: Städtischer Grund wird zur Errichtung von Anschlagssäulen für Werbezwecke verpachtet mit der Verpflichtung, diese bei Vertragsende entschädigungslos an die Stadtgemeinde zu übereignen (BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94). Konzessionen von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben enthalten häufig die Verpflichtung zur kostenlosen Übereignung der errichteten Anlagen.

1261 b) Bilanzierung beim Mieter/Pächter

Der Mieter/Pächter hat die Einbauten bzw. Einrichtungen trotz Heimfallverpflichtung bei Miet- bzw. Pachtende mit den HK zu aktivieren, wenn er wirt-

schaftlicher Eigentümer der Einbauten geworden ist oder diese wie ein materielles WG zu aktivieren hat (s. Anm. 1256). Die AfA ist auf die betriebsgewöhnliche ND zu verteilen (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670).

Der Heimfall ist wie folgt zu berücksichtigen: Ist die ND kürzer oder genauso lang wie die voraussichtliche Vertragslaufzeit, so ist kein Passivposten zu bilden. Bei längerer ND ist eine Rückstellung für den Heimfall vorzunehmen, die während der voraussichtlichen Vertragslaufzeit bis zum Heimfall ratierlich anzusammeln ist (aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Heimfallverpflichtung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Heimfall“, wonach der Heimfall bei der Berechnung der AfA zu berücksichtigen ist). KRUMM (in BLÜMICH, § 5 Rz. 1072 [3/2018]) geht offenbar von einem Wahlrecht aus, ob eine Rückstellung gebildet wird oder die Heimfallverpflichtung bei der AfA berücksichtigt wird; gegen eine Berücksichtigung bei der AfA aber BFH (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670). Dabei muss zur Zeit des Heimfalls der Passivposten dem dann voraussichtlich vorhandenen Buchwert entsprechen.

Einstweilen frei.

1262

c) Bilanzierung beim Vermieter

1263

Die Bilanzierung beim Vermieter hängt davon ab, ob der Heimfall unentgeltlich oder gegen ein gesondertes Entgelt erfolgt und wann ein Zufluss beim Vermieter vorliegt.

Entgeltlicher Heimfall: Wird vom Verpächter ein gesondertes Entgelt gezahlt, so handelt es sich um die Anschaffung eines WG. Anschaffungszeitpunkt ist die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Diese beurteilt sich nach allgemeinen Grundsätzen (s. § 6 Anm. 175). Der Verpächter hat die erworbenen Mietereinrichtungen bzw. Gebäude zu aktivieren; AK entsprechen dem Entgelt, außer es erfolgte zusätzlich eine teilweise Anrechnung auf den Mietzins (s.u.).

Unentgeltlicher Heimfall: Ist der Mieter bei Mietende zur entschädigungslosen Herausgabe von WG bzw. Ein- und Umbauten verpflichtet, so bilden die herauszugebenden WG beim Vermieter zusätzlichen Mietzins (zum entschädigungslosen Übergang eines im Erbbaurecht errichteten Gebäudes vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Wird erst nach Herstellung des WG der unentgeltliche Heimfall und seine Anrechnung auf den Mietzins vereinbart, so wird der Vermieter zum Zeitpunkt der Wirksamkeit dieser Vereinbarung wirtschaftlicher Eigentümer mit der Folge des Zuflusses des zusätzlichen Mietzinses zu diesem Zeitpunkt. Dieser ist dann nach den allgemeinen Grundsätzen auf die gesamte Laufzeit des Vertrags zu verteilen und für den noch nicht abgelaufenen Zeitraum als Vorauszahlung aktiv abzugrenzen (vgl. Anm. 1245). Steht es dem Mieter frei, seine vorgenommene Einrichtung wegzunehmen und fallen dem Vermieter nur diejenigen Einrichtungen zu, die der Mieter nicht wegnimmt, so ist der Vermieter erst mit Vertragsende wirtschaftlicher Eigentümer der dann heimfallenden Einrichtung. In diesem Fall handelt es sich für den Vermieter um nachträglichen Mietzins.

Einstweilen frei.

1264

7. Bilanzierung der Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtung des Mieters

1265 a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft

Aufwendungen zur Beseitigung von baulichen Veränderungen, die vom Mieter vorgenommen wurden (zB Abbruch- oder Umbaukosten) und zur Entfernung von Mietereinrichtungen (zB Transportkosten) sind bilanziell auszuweisen, wenn eine Verpflichtung des Mieters dazu besteht, auch wenn ungewiss ist, wann das Vertragsverhältnis endet (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612). Diese Verpflichtung kann auf einer ausdrücklichen Vereinbarung oder auf § 546 BGB beruhen, wonach die Mietsache bei Übergabe grds. in gleichem Zustand zu sein hat wie bei Vertragsbeginn, abgesehen von normalen Abnutzungserscheinungen (WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 546 BGB Rz. 5). Zur Behandlung von unterlassenen Instandhaltungsaufwendungen s. Anm. 1244.

Eine Verpflichtung zur Entfernung einer vom Mieter errichteten Anlage oder zur Wiederherstellung der Mietsache in den ursprünglichen Zustand (zB Abbruch) gehört nicht zu den Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus schwebendem Geschäft, sondern ist eine hiervon selbständige Verpflichtung (BFH v. 7.8.1970 – III R 119/67, BStBl. II 1970, 842; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612). Zum Umfang schwebender Geschäfte und zur Abgrenzung selbständiger Verpflichtungen allgemein s. Anm. 1232. Die Verpflichtung zur Rückgabe der Mietsache im ursprünglichen Zustand (unter Berücksichtigung des gewöhnlichen Gebrauchs) ist nicht die Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung. Ob dem Mieter hierfür überhaupt Aufwendungen entstehen, bestimmt sich allein nach der tatsächlichen Nutzung der Mietsache durch den Mieter und hat keinen Zusammenhang mit der Leistungsverpflichtung des Vermieters. Der Unterschied zu Substanzerneuerungsverpflichtungen des Pächters liegt darin, dass der Pächter in diesem Fall eine grds. dem Verpächter obliegende Verpflichtung, nämlich Erhaltung des Pachtobjekts, übernimmt. Das stellt eine Sachleistung als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung dar (s. Anm. 1232).

Als selbständige Verpflichtungen sind zu behandeln

► *Wiederstellungs- und Entfernungsverpflichtungen* bei Rückgabe der Mietsache; hierher gehören auch die Verpflichtungen zur Rekultivierung, Einplanierung und zum Abbruch (vgl. BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; BFH v. 26.9.1975 – III R 15/74, BStBl. II 1976, 110; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; s. Anm. 1266).

► *die Wiederauffüllverpflichtung* für eine Kiesgrube, die auf einer öffentlich-rechtl. Verpflichtung oder auf einer gesonderten Vereinbarung neben dem Mietvertrag beruht, wurde als selbständige Verpflichtung neben dem schwebenden Geschäft beurteilt (BFH v. 16.9.1970 – I R 184/67, BStBl. II 1971, 85; BFH v. 26.10.1970 – III R 150/67, BStBl. II 1971, 82). Zur Kritik an der missverständlichen Sachverhaltsbeschreibung und Begründung s. ROHSE, StBp. 1985, 101 und 134.

1266 b) Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungsverpflichtung

Voraussetzungen der Rückstellungsbildung: Eine Rückstellung für die mit der Entfernung verbundenen Aufwendungen bzw. für die Wiederherstellungskosten ist zulässig und geboten, wenn entsprechende Aufwendungen aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns wahrscheinlich sind (Anm. 704 „Entfernungsverpflichtung“). Die Wahrscheinlichkeit beurteilt sich

entweder nach der zivilrechtl. Lage (Vertrag, gesetzliches Mietrecht) oder nach öffentlich-rechtl. Entfernpflichtungen (Auflagen für Konzessionen, gesetzliche Regelungen; Einzelheiten s. Anm. 1265). Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann muss uE grds. so lange mit dem Verlangen des Vertragspartners auf Vertragserfüllung rechnen, bis der Vertragspartner eindeutig zu erkennen gegeben hat, dass er auf eine Geltendmachung seiner Rechte verzichtet. Nach RFH (RFH v. 24.1.1933, RStBl. 1933, 337) kann keine Rückstellung für die Kosten der Rückgabe der Mietsache an den Vermieter gebildet werden. Es handelte sich im entschiedenen Fall aber um Umzugskosten, die nicht rückstellbar sind. Rückgabekosten (zB für Demontage und Transport einschließlich Versicherung einer gemieteten Maschine) belasten wirtschaftlich die ganze Mietzeit und können daher uE durch lineare Bildung einer Rückstellung auf die Mietzeit verteilt werden.

Bemessung der Rückstellung: Zu ermitteln sind die zukünftigen mutmaßlichen Kosten einschließlich eines angemessenen Teils der notwendigen Gemeinkosten für den Abbruch (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b; BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676), und zwar nach den jeweiligen Verhältnissen des Bilanzstichtags (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979; s. aber hinsichtlich künftiger Preissteigerungen nach Einführung des Abzinsungsgebots § 6 Anm. 780). Bei bestimmter Vertragsdauer sind die Jahresbeträge gleichmäßig auf die gesamte Vertragsdauer zu verteilen (zur teilweisen Auflösung bei nachträglicher Vertragsverlängerung BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979). Bei unbestimmter Vertragsdauer ist die mutmaßliche Vertragslaufzeit zu schätzen und die Rückstellungsverpflichtung auf diese geschätzte Vertragsdauer zu verteilen (vgl. Anm. 1265). Die Rückstellung ist zum jeweiligen Stichtag abzuzinsen (vgl. § 6 Anm. 766). Nach Kündigung des Mietverhältnisses wird die Wiederherstellungsverpflichtung zu einer befristeten Verbindlichkeit. Die Zuführung zur Rückstellung muss uE auf die restliche Vertragslaufzeit verteilt werden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; BFH v. 2.7.2014 – I R 46/12, BStBl. II 2014, 979).

Einstweilen frei.

1267–1271

8. Bilanzierung von Abfindungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen

Schrifttum: MEYER, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Abstandszahlungen im Rahmen privater Miet- und Pachtverhältnisse, FR 1984, 1.

a) Abfindung eines Mieters durch den Vermieter

1272

Behandlung beim Vermieter:

► *Abfindung für vorzeitige Aufhebung eines Mietvertrags:* Zahlt der Vermieter dem Mieter eine Abfindung für die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrags, so erwirbt er dadurch entgeltlich vom Mieter das Recht, die Räume selbst oder durch Vermietung zu nutzen (glA LITTMANN, DStR 1970, 393) und damit ein handelsrechtl. aktivierbares und stl. aktivierungspflichtiges WG, das gesondert vom Gebäude zu aktivieren und während seiner voraussichtlichen ND nach § 7 Abs. 1 abzuschreiben ist.

► *Abfindung zur Beseitigung einer Fehlmaßnahme:* Nach BFH (BFH v. 14.10.1971 – I R 52/71, BStBl. II 1972, 34) ist eine Abfindung (für den Verzicht auf ein Erb-

baurecht) sofort abziehbar, wenn sie – kurz gesagt – der Beseitigung einer Fehlmaßnahme dient; s. § 6 Anm. 452. Dementsprechend ist die an einen Mieter gezahlte Abfindung sofort abziehbar, wenn der Eigentümer durch den Mietvertrag an einer vorteilhafteren Ausnutzung des Mietgegenstands gehindert wird und dadurch die Gewinnaussichten seines Unternehmens im Ganzen beeinträchtigt werden.

► *Abfindung zwecks Abbruchs eines Gebäudes*: Wird die Abfindung geleistet, um das wirtschaftlich verbrauchte Gebäude abzurechnen und durch einen Neubau zu ersetzen, so gehört sie zu den HK des Neubaus (so BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461, mwN). Dagegen bildet die Abfindung AK eines besonderen WG (eines Nutzungsrechts), wenn der Stpfl. vorerst den Wohnraum anders nutzen will. Entschließt er sich dann erst später zum Abbruch, so steht die Abfindung uE nicht mehr in dem vom BFH verlangten engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Neubau; das erworbene Nutzungsrecht wird wertlos und ist abzuschreiben, ebenso wie der Restbuchwert des Gebäudes selbst (FG Hessen v. 29.9.1997 – 4 K 2488/93 DStRE 1998, 948, rkr.; s. § 6 Anm. 353).

Behandlung beim Mieter:

► *Aktivierung des Abfindungsanspruchs*: Die Abfindung bildet, wenn das Mietverhältnis betrieblich veranlasst war, eine BE (BFH v. 8.10.1964 – IV 365/62 U, BStBl. III 1965, 12; § 4 Anm. 570).

► *Die Verwendung der Abfindung* ist für die Behandlung der erhaltenen Abfindung unerheblich. Zahlt der Mieter seinerseits eine Abfindung, um anderwärts mieten zu können, so kann er die erhaltene Abfindung nicht von dem zu aktivierenden Betrag seiner eigenen Zahlung absetzen.

BFH v. 4.3.1958 – I 132/57, StRK EStG § 5 R. 175; BFH v. 12.5.1959 – I 203/58, StRK EStG § 5 R. 209: Grundsatz der Einzelbewertung; keine Neutralisierung nach den Grundsätzen für Ersatzbeschaffungen bei Ausscheiden von WG durch höhere Gewalt; FG Hamb. v. 27.6.1958 – I 240/57, EDStZ 1959, 67, rkr.; aA o.V., FR 1952, 310; MEYER-ARNDT, DStZ 1954, 334.

► *Passive Rechnungsabgrenzung?* Der Mieter kann auch nicht die erhaltene Abfindung durch passive Rechnungsabgrenzung auf die Abschreibungsdauer der von ihm selbst gezahlten Abfindung (s.o.) verteilen, um eine während der Dauer des neuen Mietvertrags zu zahlende höhere Miete oder voraussichtlich eintretende Gewinnausfälle auszugleichen, selbst wenn ihm die Abfindung ausdrücklich zu einem solchen Zweck gewährt worden ist; es kommt nur auf das Vertragsverhältnis zwischen dem Geber und dem Empfänger der Abfindung an; sie bildet im erwähnten Fall nicht eine Vorleistung des Gebers für eine noch nicht erbrachte Gegenleistung des Empfängers.

BFH v. 7.3.1973 – I R 48/69, BStBl. II 1973, 565 (568), zum Begriff des RAP; aA aufgrund der dynamischen Bilanzauffassung BFH v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; o.V., DB 1961, 1242; früher hier; gegen Gewinnverwirklichung, wenn der Abfindende die Zahlung unmittelbar an den Dritten zwecks Bereitstellung von Räumen für den weichenden Mieter zahlt, KRAH, Inf. 1966, 71.

Das Gleiche gilt, wenn der weichende Mieter die Abfindung als Ersatz von Aufwendungen erhält, die ihm durch die Räumung entstehen. Nach BFH (BFH v. 29.5.1963 – VI 326/60, StRK EStG § 5 R. 372) kann der weichende Mieter einen passiven RAP in gleicher Höhe bilden, wenn der Stpfl. ein Recht zur unentgeltlichen Aufgabe von Anzeigen (Bekanntgabe seines Umzugs) in den vom Vermieter herausgegebenen Zeitungen erhält. Dies wird im Hinblick auf Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 nur zulässig sein, wenn die Anzahl der Anzeigen bestimmt ist und

diese innerhalb eines bestimmten nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitraums in Anspruch genommen werden müssen.

Einstweilen frei.

1273

b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter

1274

Behandlung beim abgefundenen Mieter: Die Abfindung bildet eine BE, wenn das Mietverhältnis betrieblich veranlasst war (dazu und zur Frage der passiven Abgrenzung s. Anm. 1272). Handelte es sich um ein weder betrieblich noch beruflich veranlassstes Mietverhältnis, gehört die Abfindung zum nicht stbaren Vermögensbereich (BFH v. 14.9.1999 – IX R 89/95, BFH/NV 2000, 423).

Behandlung beim Nachmieter:

▶ *Abfindung für vorzeitige Räumung* bildet AK der Rechtsstellung des Vormieters; sie ist daher zu aktivieren

RFH v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; RFH v. 23.10.1929, StuW 1930 Nr. 94; RFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; RFH v. 27.11.1929, StuW 1930 Nr. 754; OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 157.

und uE entsprechend der ND dieser Rechtsstellung, dh. entsprechend der restlichen Mietzeit des Vormieters, abzuschreiben.

▶ *Abfindung für Baukosten des Vormieters:* Erwirbt der Stpfl. das wirtschaftliche Eigentum an den vom Vormieter geschaffenen Anlagen, so hat er die AK zu aktivieren und entsprechend der voraussichtlichen ND der Anlagen, längstens entsprechend der voraussichtlichen (nicht immer gleich der vereinbarten) Mietdauer abzuschreiben. Erwirbt der Stpfl. nicht das wirtschaftliche Eigentum an den Anlagen, so steht er aber doch ebenso, als wenn er selbst nach Mietbeginn bauliche Aufwendungen macht; für die Aktivierung der Abfindung gilt daher uE das Gleiche wie bei eigenen Bauaufwendungen des Stpfl., s. Anm. 1256 über Mieterebauten (gegen Aktivierung MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rz. 119; kein Erwerb eines immateriellen WG von einem Dritten). Entfernt der Stpfl. vom Vormieter geschaffene Einrichtungen, ohne sie zu benutzen, obwohl er dafür eine Abfindung gezahlt hat, so bildet diese wirtschaftlich ein Entgelt für die Räumung (BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131); s. dazu oben „Abfindung für vorzeitige Räumung“.

▶ *Abfindung vor Betriebseröffnung* zur Erlangung von Geschäftsräumen bildet bereits eine BA (RFH v. 9.2.1927, RFHE 20, 211; RFH v. 3.4.1935, StuW 1935, Nr. 282). Zur Aktivierung s. die vorstehenden Absätze.

c) Sonstige Abfindungen

1275

Abfindung eines Wohnberechtigten: Ein dingliches Wohnrecht ist nicht übertragbar, nur seine Ausübung kann einem anderen überlassen werden (§§ 1092 f. BGB). Gegenstand einer Abfindung, die aus betrieblichem Anlass gewährt wird, ist daher der Verzicht auf das Wohnrecht.

Die neuere Rspr. neigt dazu, dingliche Nutzungsverhältnisse „wie“ schuldrechtl. Nutzungsverhältnisse zu behandeln, wenn beide nach ihrem wirtschaftlichen Leistungsinhalt einander ähneln (s. Anm. 1034, 1062). Dann gilt für die Abfindung eines dinglich Wohnberechtigten grds. Entsprechendes wie für die Abfindung eines Mieters (BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. Anm. 1272).

Abfindung für Zweckentfremdung von Wohnraum: Durch eine Zahlung an das Wohnungsamt für Zweckentfremdung von Wohnraum für gewerbliche oder

berufliche Zwecke erwirbt der Stpfl. von der Behörde ein Recht zur andersartigen Nutzung der Räume, das uE nach Abs. 2 zu aktivieren und entsprechend der voraussichtlichen ND abzuschreiben ist (VG Berlin v. 19.9.1962 – VIII A 219/59, EFG 1963, 246, rkr.; für sofortigen Abzug bei PV BFH v. 24.10.1979 – VIII R 92/77, BStBl. II 1980, 187, aber unter ausdrücklicher Berufung auf die Unterschiede zwischen der Einkünfteermittlung durch Überschussrechnung und der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich: die handelsrechtl. und stl. Aktivierung als WG ergebe sich zum einen aus der sich über mehrere Jahre erstreckende Nutzung und im Fall der Veräußerung des Betriebs der Berücksichtigung des erlangten Vorteils bei der Berechnung des Kaufpreises; demgegenüber gelte bei den Überschusseinkünften grds. das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 und stelle die Veräußerung der Vermögensgegenstände grds. keinen stpfl. Tatbestand dar).

1276–1279 Einstweilen frei.

IX. Aktivierung und Passivierung beim Mietkauf

1280 1. Überblick

Unter einem Mietkauf wird im Zivilrecht (und nachfolgend auch hier) ein Mietvertrag verstanden, der eine Kaufoption (*call option*) für den Mieter enthält, deren Ausübung zu einem Kauf der Mietsache durch den Mieter führt. Erfolgt der Kauf nicht aufgrund einer schon bei Abschluss des Mietvertrags eingeräumten Option, sondern nach Ablauf einer bestimmten Mietzeit durch einen rechtl. nicht mit dem Mietvertrag zusammenhängenden Kaufvertrag, so handelt es sich begrifflich nicht um einen Mietkauf; strechtl. ist dies ganz normal als Mietverhältnis (s. Anm. 1225 ff.) und sodann als Veräußerungsgeschäft zu behandeln.

Verhältnis zum Leasingvertrag: Anders als beim Leasingvertrag (s. Anm. 1105) liegen beim Mietkauf Gefahr, Mängelhaftung und Instandhaltungspflicht bis zur Optionsausübung beim Vermieter. Gleichwohl lassen sich die Grundsätze zur strechtl. Behandlung von Leasingverträgen mit Kaufoption auch auf den Mietkauf anwenden. Zu *Sale-and-lease-back*-Verträgen s. Anm. 1283.

Verhältnis zum sog. Mietkaufmodell: Darunter waren Steuermodelle zu verstehen, bei denen der Stpfl. gewöhnlich ein Vertragswerk mit einer Betreuungsgesellschaft und Verwaltungsgesellschaft abschloss, wonach er einerseits ein Gebäude als Bauherr erwarb und andererseits einen Mietkäufer vermittelt bekam (zT unter Einschaltung einer Vermietungsgesellschaft), der das Gebäude nach Ablauf einer bestimmten Mietzeit (häufig identisch mit der VuV-Verlustphase) erwerben konnte. Die stl. Anerkennung dieser Modelle scheiterte idR einerseits an der fehlenden Möglichkeit des Bauherrn, in der Vermietungszeit einen positiven Totalüberschuss der Einnahmen zu erzielen, andererseits an der Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO betr. die Zwischenvermietung (s. dazu BMF v. 7.12.1979 – IV B 1 - S 2253 - 76/79, BStBl. I 1980, 3; BFH v. 17.5.1984 – V R 118/82, BStBl. II 1984, 678; BFH v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; BFH v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; BFH v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; BFH v. 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; BFH v. 15.9.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; BFH v. 9.2.1993 – IX R 42/90, BStBl. II 1993, 658). Ob aus der Sicht des Mietkäufers sein Mietverhältnis mit dem Bauherrn strechtl. als Mietvertrag oder als Kaufvertrag anzusehen war, richtet sich uE nach den Grundsätzen über den Mietkauf (s. Anm. 1283).

Zivilrechtliche Behandlung: Den Vertragstyp eines „Mietkaufvertrags“ gibt es im Zivilrecht nicht. Es handelt sich um einen sog. Mischvertrag, bei dem für jeden Teil das Recht des zutreffenden Vertragstyps anzuwenden ist. Als Mietkauf wird im Zivilrecht ein Mietvertrag bezeichnet, bei dem der Vermieter dem Mieter das Recht einräumt, innerhalb einer bestimmten Frist eine (idR neue) Sache zu einem vorher bestimmten Preis zu kaufen, wobei die bis dahin gezahlte Miete ganz oder zT auf den Kaufpreis angerechnet wird; dazu genügt zB die Klausel „Bei Übernahme Mietanrechnung 50 %“. Anders als beim Leasingvertrag liegen beim Mietkauf Gefahr, Mängelhaftung und Instandhaltung gem. §§ 535 Abs. 1 Satz 2, 536 bis 536c BGB beim Vermieter (s. WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 30).

Steuerrechtliche Behandlung: Der Mietkauf kann strechtl. bis zur Optionsausübung als Mietvertrag oder von vornherein als Kaufvertrag zu behandeln sein. Entscheidend ist, ob nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Vertragsverhältnis trotz der Kaufoption als ein Mietverhältnis anzusehen oder wegen der Kaufoption iVm. weiteren Kriterien von vornherein wirtschaftlich als ein Kauf zu qualifizieren ist (zu den Kriterien s. Anm. 1283). Das Gleiche gilt für Pachtverträge (BFH v. 10.12.1964 – IV 328/61 U, BStBl. III 1965, 224).

Wirtschaftliche Bedeutung: Der Vermieter ist idR vornehmlich am Verkauf interessiert, der Mietpreis deshalb häufig überhöht, um den Mieter zum Kauf zu veranlassen und den anfangs hohen Wertverlust auszugleichen (vgl. WEIDENKAFF in PALANDT, 77. Aufl. 2018, Einf. vor § 535 BGB Rz. 30). Dem Mieter verschafft der Mietkauf die Chance, die Mietsache zu behalten, sich die Entsch. darüber aber noch offen zu halten. Die Anrechnung der Mieten erleichtert die Finanzierung. Der Abzug der Miete als BA kann stl. zu höheren Aufwendungen führen als die AfA bei sofortigem Kauf (sofern Behandlung als Mietvertrag; s. Anm. 1283, 1286).

Einstweilen frei.

1281–1282

2. Bilanzierung des Mietkaufvertrags

1283

Wie ein Mietkauf strechtl. zu qualifizieren ist, richtet sich danach, ob er seinem wirtschaftlichen Gehalt nach einem Mietvertrag oder einem Kaufvertrag entspricht. Wirtschaftlich ist ein Kaufvertrag anzunehmen, wenn der Mieter die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hat. Maßgeblich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts des Vertrags sind die Vertragsbedingungen (zB Höhe der Mietzahlungen, Dauer des Mietvertrags, Einwirkungsrecht des Mieters auf die Mietsache) sowie die Umstände und Absichten der Vertragspartner, die zum Abschluss des Vertrags geführt haben (vgl. BFH v. 27.1.1955 – V 198/54 U, BStBl. III 1955, 94; BFH v. 5.11.1957 – I 221/564, BStBl. III 1957, 445; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; BFH v. 27.9.2001 – X R 67/00, BFH/NV 2002, 327). Die Vertragsbedingungen sowie die Umstände und Absichten der Vertragspartner bei Vertragsabschluss müssen daraufhin überprüft werden, ob nach dem typischerweise zu prognostizierenden Geschehensablauf mit einer Ausübung des Optionsrechts zu rechnen ist (dann Kaufvertrag) oder mit einer Ausnutzung der Optionsmöglichkeit nicht mit hinreichender Sicherheit gerechnet werden kann (dann Miete). Wie auch beim Leasingvertrag mit Kaufoption (s. Anm. 1142) genügt allein die Einräumung einer Option auf späteren Eigentumswerb nicht für die Behandlung als Kaufvertrag und die Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter. „Hinzu kommen muss, dass

mit der Ausübung der Option zu rechnen ist“ (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264, Leasingurteil). Dies entscheidet sich nach den übrigen Vertragsbedingungen und den Umständen und Absichten der Vertragspartner bei Vertragsabschluss. Allein die Tatsache, dass die Mietzahlungen bei Optionsausübung auf den Kaufpreis angerechnet werden, erlaubt uE noch keine sichere Prognose.

Erlasse der Finanzverwaltung zum Mietkauf: Auf die von der Rspr. aufgestellten Grundsätze über Mietkaufverträge wird für die Zurechnung von Leasing- oder Mietgegenständen im Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972 – F/IV B 2 - S 2170 - 11/72, BStBl. I 1972, 188, unter III.) hingewiesen, sofern die begrifflichen Voraussetzungen des Finanzierungsleasings nicht erfüllt sind. In Fällen der Teilamortisation gilt inzwischen der speziellere Erlass BMF (BMF v. 23.12.1991 – IV B 2 - S 2170 - 115/91, BStBl. I 1992, 13). Im Erl. FinMin. Schl.-Holst. (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris; gleichlautend OFD Frankfurt am Main v. 5.3.2014 – S 2170A - 103 - St 224) wird zwischen „echten Mietkäufen“ (stl. als Mietverträge zu behandeln) und „unechten Mietkäufen“ (stl. als Ratenkaufvertrag zu behandeln) unterschieden. Diese Begriffe sind für die stl. Behandlung irrelevant und daher uE überflüssig. Der Erl. FinMin. Schl.-Holst. führt aber – entsprechend den nachfolgenden Erläuterungen – auch eine Reihe materieller Merkmale als Indizien für die Behandlung als Mietvertrag oder Kaufvertrag auf und betont zutr., dass insgesamt auf die Gesamtgestaltung des jeweiligen Einzelfalls abzustellen ist (unter Hinweis auf BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182).

Kriterien für die Annahme eines Mietvertrags:

▶ *Gebrauchsüberlassung im Vordergrund:* Hängen Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammen und sind sie mit den Bestimmungen des künftigen Kaufvertrags nicht so eng verbunden, dass entweder der Mietvertrag ohne Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne Mietvertrag nicht verständlich wäre, so handelt es sich bis zur Optionsausübung um einen Mietvertrag. In Anwendung dieser Kriterien hat der BFH v. 2.8.1966 (BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63) einen Mietvertrag und der BFH v. 5.11.1957 (BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445) einen Kaufvertrag angenommen.

▶ *Angemessene Miete:* Von einem Mietvertrag ist auszugehen, wenn die vereinbarte Miete angemessen ist (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris).

▶ *Verrechnung gegen Pfandbetrag:* Überlässt der Stpfl. dem Kunden einen Verpackungsgesamtheit gegen einen Pfandbetrag, der durch Rechnungskürzungen oder Skonti im Laufe der Zeit zurückerstattet wird, so handelt es sich um eine Nutzungsüberlassung (BFH v. 11.3.1965 – IV 407/62 U, BStBl. III 1965, 363).

▶ *Kaufoption ohne wirtschaftliche Bedeutung für die Mietvertragsbedingungen:* Sind die Bedingungen des Mietvertrags, insbes. die Höhe des Mietzinses und die Mietdauer, wirtschaftlich gesehen nicht von der zusätzlich eingeräumten Kaufoption beeinflusst, so liegt bis zur Optionsausübung ein Mietvertrag vor. Das Rechtsverhältnis ist insoweit genauso zu behandeln wie ein Leasingvertrag mit Kaufoption; allein die Einräumung einer Option genügt nicht für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter (s. Anm. 1142). Das gilt nach FinMin. Schl.-Holst. (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris) insbes., wenn dem Mieter das Recht eingeräumt ist, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben und die Ausübung dieser Kaufoption im Ermessen des Mieters liegt.

► *Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis:* Keine Anrechnung spricht stark für einen Mietvertrag. Ebenso wenn die Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis erst bei Abschluss des Kaufvertrags festgelegt wird (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris). Ist die Anrechnung der Mieten auf den Kaufpreis von vornherein vereinbart, spricht das für sich genommen noch nicht gegen eine Behandlung als Mietvertrag; es kommt auf die Höhe der Mietzahlungen und die Höhe des Options-Kaufpreises an (s. „Kriterien für die Annahme eines Kaufvertrags“).

► *Kauf auf Probe mit Kaufoption:* Ein Mietvertrag mit Kaufoption ist auch dann nicht als Kaufvertrag zu behandeln, wenn das WG zunächst zum Zweck der Erprobung auf seine technische Brauchbarkeit mietweise überlassen wird und sich der Käufer die endgültige Kaufentscheidung vorbehält (BFH v. 16.1.1986 – III R 116/83, BStBl. II 1986, 467; BFH v. 5.7.2001 – III B 84/00, BFH/NV 2001, 1606).

► *Sale-and-lease-back-Verträge:* Refinanziert ein Stpfl. den Kauf von WG durch Abschluss eines *Sale-and-lease-back*-Vertrags mit Kaufoption, so erlangt uE gleichwohl grds. der Vermieter wirtschaftliches Eigentum an den WG mit der Folge, dass uE auch ein Mietkaufvertrag mit dem bisherigen Eigentümer als Mietvertrag zu behandeln ist (vgl. FG Brandenb. v. 24.9.2003 – 1 K 463/01, EFG 2005, 1079, rkr., betr. USt; vgl. auch IDW ERS HFA 13 nF, Rz. 70–72). Dagegen ist nach BFH (BFH v. 9.2.2006 – V R 22/03, BStBl. II 2006, 727, betr. ustl. Behandlung) weder die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Vermieter noch die Vermietung an den bisherigen Eigentümer anzuerkennen, wenn nach der Interessenlage der Vertragsbeteiligten und dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen dem *Sale-and-lease-back*-Verfahren eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt (uE zutr.). Vgl. auch Anm. 1560 zu Pensionsgeschäften mit reinem Sicherungscharakter.

Kriterien für die Annahme eines Kaufvertrags:

► *Unangemessen hohe Miete,* die den Nutzungswert weit übersteigt und beim Kauf voll auf den Kaufpreis angerechnet wird, spricht für einen Kaufvertrag (BFH v. 27.1.1955 – V 198/54 U, BStBl. III 1955, 94; BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445; vgl. auch RFH v. 24.9.1930, RStBl. 1931, 12; FG Rhld.-Pf. v. 29.8.1956, EFG 1956, 335, rkr.; FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris). Allein die Anrechnung der Mietzahlung genügt uE noch nicht für die Annahme eines Kaufvertrags. Nach FinMin. Schl.-Holst. (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris) ist ein Kaufvertrag anzunehmen, wenn der Kaufpreis dem bei Abschluss des Vertrags geltenden Listenpreis entspricht und die überhöhten Mieten auf den Kaufpreis angerechnet werden, so dass sich ein Restkaufpreis ergibt, der unter dem Teilwert des WG liegt.

► *Unverständlich niedriger Kaufpreis:* Ist zwar keine Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis vereinbart worden, aber der bei Ausübung der Kaufoption zu zahlende Kaufpreis so niedrig, dass er ohne Hinzurechnung der bis dahin zu leistenden Zahlungen als Kaufpreis wirtschaftlich nicht verständlich wäre, spricht das für einen Kaufvertrag (BFH v. 18.11.1970 – I 133/64, BStBl. II 1971, 133, Immobilien-Leasing-Urteil).

► *Mietvertrag ohne Kaufvertrag nicht verständlich:* Ist nach den Vertragsbedingungen der Mietvertrag ohne den Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne den vorhergehenden Mietvertrag wirtschaftlich nicht verständlich, so liegt von vornherein ein Kaufvertrag vor (BFH v. 5.11.1957 – I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445; bestätigt durch das Leasing-Urteil BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II

1970, 264 [270], für einen Sachverhalt mit Listenpreis als Kaufpreis, Anrechnung der Mietzahlungen und Verkehrswert bei Optionsausübung weit über Listenpreis).

► *Verbrauch der Mietsache*: Ist die Mietdauer so bemessen, dass nach ihrem Ablauf die Mietsache durch den Gebrauch technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist, liegt ein Kaufvertrag vor (BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44, betr. Gasflaschen; BFH v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris; vgl. auch BFH v. 14.2.2001 – X R 82/97, BStBl. II 2001, 440).

► *Übergang des Eigentums an der Mietsache nach dem Tod des Vermieters*: Wird in einem Mietvertrag vereinbart, dass der Mietgegenstand mit dem Tod des Vermieters oder dessen Erben lastenfrei und ohne weitere Gegenleistung in das Eigentum des Mieters übergehen soll, handelt es sich um einen Kaufvertrag mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Mieter bei Vertragsschluss (BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281).

► *Übertragung von Erhaltungsaufwendungen und Absicherung der Kaufoption durch ein Vorkaufsrecht*: Weicht der Mietvertrag inhaltlich von einem gesetzestypischen Mietvertrag durch Absicherung der Kaufoption und eine atypische Regelung der vertraglichen Rechte und Pflichten vom gesetzestypischen Mietvertrag ab, so spricht dies von Anfang an für einen Kaufvertrag und wirtschaftliches Eigentum des Mieters, wobei auch dem nach Abschluss des Vertrags geübten Verhalten Bedeutung zukommt (BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182).

1284–1285 Einstweilen frei.

1286 3. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietvertrag

Während der Mietzeit bestehen keine Besonderheiten. Der Miet- oder Pachtvertrag ist als schwebendes Geschäft zu behandeln und daher bilanziell nicht auszuweisen, es sei denn, es liegt eine Vorleistung oder ein Erfüllungsrückstand vor (s. Anm. 1232–1245). Ist der Vertrag trotz unangemessen hoher Mietzahlungen doch noch als Mietvertrag zu behandeln (s. Anm. 1283), so ist das Optionsrecht uE als zusätzlich erworbenes, selbständiges immaterielles WG zu behandeln; der überhöhte Teil der Mietzahlungen ist als AK der Option zu aktivieren (vgl. BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/07, BFH/NV 2008, 437, unter D.2.d, betr. Erwerb und Aktivierung einer Rückkaufoption, die im Kaufpreis für das WG bei wirtschaftlicher Betrachtung mitbezahlt ist; glA PAULICK, FR 1963, 428; KNOPPE, Betriebsverpachtung, 7. Aufl. 1985, 154).

Bei Ausübung der Kaufoption verwandelt sich der Mietvertrag nicht rückwirkend in einen Kaufvertrag. Daher ist der Kaufpreis für den gebrauchten Mietgegenstand (ggf. zzgl. der AK des Ankaufsrechts; s.o.) aktivierungspflichtig. Das gilt uE auch, wenn die gezahlte Miete auf den Kaufpreis angerechnet wird (glA FG Rhld.-Pf. v. 11.3.1965, EFG 1965, 319, rkr.; HECKMANN, DB 1964, 1782; aA FinVerw., FR 1957, 284; KAATZ, FR 1958, 210; KNOPPE, Betriebsverpachtung, 7. Aufl. 1985, 154). Der Mieter kauft nicht rückwirkend den Kaufgegenstand in neuem, sondern erst zur Zeit des Kaufabschlusses in gebrauchtem Zustand (vgl. BFH v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63). Als AK sind nach FinMin. Schl.-Holst. (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris) anzusetzen: Restlicher Kaufpreis (Options-Kaufpreis) + angerechnete Miete ./ verbrauchte „AfA“ (Wertverzehr vom Listenpreis für die Mietdauer ab Ingebrauchnahme durch den späteren Käufer bis zum Erwerbszeitpunkt, höchstens

angerechnete Miete). Dabei soll die Anrechnung der gezahlten Miete als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands gelten.

Stellungnahme: Dem ist uE nicht zu folgen. Die beim bisherigen Vermieter angefallene AfA kann für die AK des Mietkäufers keine Rolle spielen. AK bildet nur der Optionskaufpreis (= Restkaufpreis zzgl. der angerechneten Mietzahlungen). Dadurch wird nicht der ursprüngliche Mietaufwand rückgängig gemacht, sondern lediglich der Preis für den gebrauchten Mietgegenstand bestimmt.

Einstweilen frei.

1287

4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag

1288

Ab Abschluss des Mietvertrags wird der Mietvertrag stl. als Kaufvertrag (Veräußerung) behandelt.

► *Beim Mieter* stellen die Mietzahlungen Kaufpreissraten dar. Wie beim Ratenkauf muss die Summe der Raten in Zins und Tilgung zerlegt werden (s. § 17 Anm. 181); nur die Tilgungsanteile der Mietzahlungen bilden Kaufpreissraten. Die Summe der Tilgungsraten zzgl. des bei Ausübung der Kaufoption zu zahlenden Restbetrags bildet die zu aktivierenden AK. In gleicher Höhe ist eine Kaufpreisschuld zu passivieren. Der Mieter ist ab Vertragsbeginn wirtschaftlicher Eigentümer (Sächs. FG v. 2.9.2009 – 2 K 905/09, EFG 2010, 168, rkr.) und nimmt von Vertragsbeginn an die AfA auf das WG vor (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 – VI 304 - S 2170, juris). Wird bei Vertragsbeginn der Vertragsgegenstand beim Mieter irrtümlich nicht aktiviert, so bestimmt sich der Bilanzansatz für die den Fehler berichtigende Einbuchung nach den ursprünglichen AK abzgl. der fiktiven AfA für die in der Vergangenheit liegenden Nutzungszeiten; die AHK können nicht um die als Mietaufwand gewinnmindernd erfassten Zahlungen gekürzt werden (FG Berlin-Brandenb. v. 15.9.2009 – 6 K 1140/05, EFG 2010, 33, rkr.).

► *Beim Vermieter* erfolgt eine entsprechende Behandlung: Ausbuchung der „vermieteten“ Sache und Einbuchung eines abgezinsten Kaufpreisanspruchs unter Gewinnrealisierung (vgl. § 17 Anm. 181).

Bei Nichtausübung der Kaufoption ist ein zunächst zutr. als Kaufvertrag behandelter Mietkauf (s. Kriterien in Anm. 1283) von dem Zeitpunkt an, in dem die Nichtausübung feststeht (zB Verzichtserklärung, Fristablauf), auch stl. wieder als Mietvertrag zu behandeln, nicht rückwirkend. Der Mieter bucht den verbliebenen Buchwert des WG sowie die Rest-Kaufpreisschuld aus und leistet künftig als BA abziehbare Mietzahlungen. Der Vermieter bucht das WG wieder ein und bezieht künftig Mieteinnahmen als laufende BE. Für die Bewertung des WG bei seiner Wiedereinbuchung ist uE § 6 Abs. 6 maßgebend. Danach bemessen sich die AK nach dem gemeinen Wert des hingegebenen WG, dh. nach dem verbliebenen Buchwert des Kaufpreisanspruchs.

Nachträgliche Einbuchung: Wird bei einem als Kaufvertrag zu behandelnden Mietkauf der Vertragsgegenstand irrtümlich nicht aktiviert, so ist er bei der den Fehler berichtigenden Einbuchung mit den ursprünglichen AK abzgl. der fiktiven AfA für die in der Vergangenheit liegenden Nutzungszeiten anzusetzen; eine Kürzung der AK um die als Mietaufwand gewinnmindernd erfassten Zahlungen ist nicht zulässig (FG Berlin-Brandenb. v. 15.9.2009 – 6 K 1140/05, EFG 2010, 33, rkr.).

Einstweilen frei.

1289

X. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen

Schrifttum: SÖFFING, Der Geschäfts- und Firmenwert, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 593; BACHEM, Berücksichtigung negativer Geschäftswerte in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, BB 1993, 967; BACHEM, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell? – Replik auf Siegel/Bareis, BB 1993, 1977; SIEGEL/BAREIS, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993, 1477; GROH, Negative Geschäftswerte in der Bilanz, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 815; HOFFMANN, Zur ertragsteuerlichen Behandlung eines negativen Kaufpreises bzw. Geschäftswertes – Besprechung des BFH Urteils vom 21.4.1994 – IV R 70/92, DStR 1994, 1305, DStR 1994, 1762; MUJKANOVIC, Der negative Geschäftswert in der Steuerbilanz des Erwerbers eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils, WPg 1994, 522; OSSADNIK, Zur Diskussion um den „negativen Geschäftswert“, BB 1994, 747; SIEGEL/BAREIS, Zum „negativen Geschäftswert“ in Realität und Bilanz, BB 1994, 317; GIEBLER, Der „passive Ausgleichsposten“ in der Bilanz – nichts anderes als ein negativer Geschäftswert?, DStR 1995, 699; ERNSTING, Zur Bilanzierung eines negativen Geschäfts- oder Firmenwertes nach Handels- und Steuerrecht, WPg 1998, 405; STRAHL, Abzustockende Wirtschaftsgüter bei Abfindung von Mitunternehmern unter Buchwert – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12.12.1996, IV R 77/93 –, DStR 1998, 515; HÜBSCH, Steuerliche Behandlung einer negativen Ergänzungsbilanz bei der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen durch eine Personengesellschaft, DStR 2001, 11; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; SÖFFING, Ergänzungsbilanz und negativer Geschäftswert, StB 2002, 330; PAUS, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; HOFFMANN, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerber, GmbH-StB 2005, 91; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 24.6.2006, I R 49/04, I R 50/04, DStR 2006, 1315; LÜDENBACH/VÖLKNER, Abgrenzung des Kaufpreises von sonstigen Vergütungen bei der Erst- und Entkonsolidierung – Unternehmenskaufverträge als Mehrkomponentengeschäfte, BB 2006, 1435; SCHIFFERS, Bilanzielle Folgen bei Erwerb einer Beteiligung gegen Zuzahlung des Veräußerers, WPg 2006, 1279; SCHULZE-OSTERLOH, Passiver Ausgleichsposten beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gegen Zuzahlung des Verkäufers, BB 2006, 1955; ERNSTING, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen des Unternehmenserwerbs, GmbHR 2007, 135; HOFFMANN, Negative Anschaffungskosten, PiR 2007, 118; ROSER/HAUPT, Negative Kaufpreise – der BFH lässt viele Fragen offen, GmbHR 2007, 78; WEBER-GRELLET, Rechtsprechung des BFH zum Bilanzsteuerrecht 2006, BB 2007, 35; PUNG, Ausgewählte Einzelfragen zur Anwendung des § 8b KStG, Ubg 2008, 254; HOFFMANN, Negativer Unternehmenskaufpreis, StuB 2011, 121; MEIER/GEBERTH, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, DStR 2011, 733; PREIBLER/BRESSLER, Bilanzierungsfragen beim negativen Geschäftswert im Falle des Share Deal, BB 2011, 427; PREIBLER/PREIBLER, Negativer Geschäftswert beim Asset Deal – Handelsrechtliche Überlegungen unter Einbeziehung der Steuersituation der Beteiligten, DStR 2011, 133; U. PRINZ, Negativer Kaufpreis: Ein steuerbilanzielles Sonderphänomen, FR 2011, 373; U. PRINZ, Negativer Kaufpreis von Mitunternehmeranteilen, JbFSR 2011/12, 434; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, Negativer Kaufpreis beim Unternehmenskauf, DB 2011, 201; BENZ/PLACKE, Die neue gesetzliche Regelung durch das AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz zur „angeschafften Drohverlustrückstellung“ in § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2013, 2653; KAHLE, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873; M. PRINZ, Drohendes Aus für die steuerwirksame Hebung stiller Lasten – Analyse geplanter Neuregelungen zur Besteuerung von Verpflichtungsübernahmen, Ubg 2013, 57; DANNECKER/RUDOLF, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539; FUHRMANN, Rechtsprechungsbrechende Gesetzgebung zur steuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungsübernahmen durch das AIFM-StAnpG, DB 2014, 9; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2014, 123; SCHINDLER, Die Beschränkung der Hebung stiller Lasten auf der Seite des Übertragenden

durch § 4f EStG, GmbHR 2014, 561; SCHINDLER, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; FÖRSTER/STAADEN, Veräußerung und Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, BB 2016, 1323; RAPP, Behandlung negativer Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen, FR 2018, 170.

1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung

1290

Bei Unternehmen in schwierigen wirtschaftlichen Situationen ist es keine Seltenheit, dass der Verkäufer für das Unternehmen (oder einen Gesellschaftsanteil) nur einen symbolischen Kaufpreis erhält oder der Käufer zur Übernahme überhaupt nur dann bereit ist, wenn der Verkäufer eine Zuzahlung an ihn leistet. Häufig werden negative Kaufpreise bei Unternehmen vereinbart, die entweder überschuldet sind oder bei denen zukünftig finanzielle Belastungen (zB aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen) entstehen und deren (zeitweise) Fortführung zumindest auch im Interesse des Verkäufers liegt (zB weil das verkaufte Unternehmen ein Zulieferbetrieb ist, aus sozialer Verantwortung oder Imagegründen).

Begriff: Unter dem Begriff „negativer Kaufpreis“ sollen hier nur folgende Fallgestaltungen erfasst werden:

- Der Verkäufer leistet für die Übernahme des Kaufgegenstands eine Zahlung an den Käufer (sog. Zuzahlung des Verkäufers). Eine Zuzahlung des Verkäufers im vorgenannten Sinne ist auch anzunehmen, wenn der Verkäufer eine Zahlung an den Käufer leistet, die den Zeitwert der vom Käufer übernommenen Verbindlichkeiten übersteigt, oder wenn der Verkäufer bei der Übertragung von Sachgesamtheiten WG an den Käufer (mit-)überträgt, die nach dem Nominalwertprinzip zu bewerten sind (zB Bar- oder Buchgeld, s. auch Anm. 1296), und diese Werte den Kaufpreis (einschließlich übernommener Verbindlichkeiten) übersteigen.
- Der Käufer zahlt einen (positiven, ggf. auch symbolischen) Kaufpreis für den Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung, der allerdings unter dem Buchwert des übernommenen Kapitalkontos liegt (sog. Kauf unter Buchwert).

Ein negativer Kaufpreis im vorstehenden Sinne kann entweder von Anfang an vereinbart worden sein oder sich nachträglich – bspw. durch Gewährleistungs- und/oder Freistellungszahlungen des Verkäufers – ergeben.

Ein negativer Kaufpreis liegt dagegen nicht vor, soweit Zahlungen des Verkäufers bzw. die Reduzierung des Kaufpreises als Entgelt für eine vom Käufer zu erbringende Leistung anzusehen sind. Eine solche Leistung des Käufers kann beispielsweise darin bestehen, dass er den Verkäufer von bestehenden Risiken im Zusammenhang mit dem Kaufgegenstand befreit oder Liefer- bzw. Abnahmebeziehungen mit dem Verkäufer eingeht (Risikoübernahme als Leistung des Käufers ausdrücklich erwähnt in BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; weitere Beispiele bei SCHIFFERS, WPg 2006, 1279; LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2006, 1435).

Bilanzielle Kernfragen bei Vereinbarung eines negativen Kaufpreises sind, wie die vom Käufer erworbenen WG bei ihm bilanziell anzusetzen sind und ob eine Zuzahlung des Verkäufers beim Käufer als Erwerbsgewinn zu einer sofortigen Gewinnrealisierung führt oder (zunächst) erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten

1291 a) Behandlung beim Verkäufer

Stellt die Zuzahlung des Verkäufers einen negativen Kaufpreis dar, handelt es sich wohl um Veräußerungskosten des Verkäufers. Es sind – soweit Anteile an KapGes. übertragen werden – die Abzugsbeschränkungen nach § 3c Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40 bzw. § 8b Abs. 3 KStG zu berücksichtigen (PUNG, Ubg 2008, 254).

Übernimmt der Käufer im Rahmen des Erwerbs vom Verkäufer Verpflichtungen, die beim Verkäufer als ursprünglich Verpflichtetem Ansatzverboden, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, so ist für nach dem 28.11.2013 endende Wj. die Regelung des § 4f zu beachten, welcher durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) eingefügt wurde (s. allg. § 4f Anm. 1 ff.; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619; SCHINDLER, GmbHR 2014, 561; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123; FUHRMANN, DB 2014, 9 [14 ff.]; BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653; M. PRINZ, Ubg 2013, 57; s. ausdrücklich zur Anwendung von §§ 4f, 5 Abs. 7 auf Transaktionen mit negativem Kaufpreis: DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2542 ff.]). Nach § 4f Abs. 1 Satz 1 ist der sich aus der Übertragung der Verpflichtung ergebende Aufwand gleichmäßig auf das Wj. der Schuldübernahme und die nachfolgenden 14 Jahre zu verteilen und beim Verkäufer als BA abziehbar. Die Verteilung des Aufwands erfolgt nach Ansicht der FinVerw. durch außerbilanzielle Hinzurechnungen und Abrechnungen und kommt nur dann in Betracht, wenn die relevante Verpflichtung am vorausgegangenen Bilanzstichtag bereits bestand und beim Käufer auf die übernommene Verpflichtung § 5 Abs. 7 (s. hierzu Anm. 1293) anwendbar ist oder anwendbar wäre, wenn für den Käufer deutsches StRecht gelten würde (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619). Ist aufgrund der Übertragung der Verpflichtung ein entsprechender Passivposten beim Verkäufer gewinnerhöhend auszubuchen, so kann nach § 4f Abs. 1 Satz 2 der sich durch die Übertragung ergebende Aufwand in dieser Höhe im Wj. der Übertragung sofort abgezogen werden, und nur der diesen Betrag übersteigende Aufwand ist dann entsprechend zu verteilen und in den Folgejahren nur anteilig abziehbar (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2656]). Eine Verteilung des Aufwands unterbleibt jedoch ua. vollständig gem. § 4f Abs. 1 Satz 3, wenn die Übernahme im Rahmen einer Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils iSd. §§ 14, 16 Abs. 1, 3 und 3a sowie des § 18 Abs. 3 erfolgt oder ein ArbN unter Mitnahme seiner erworbenen Pensionsansprüche zu einem neuen ArbG wechselt. Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebs ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Übertragungsaufwand iSd. § 4f Abs. 1 Satz 1 zu vermindern, soweit er den Verlust begründet oder erhöht hat. § 4f Abs. 1 Sätze 1, 2 und 7 gelten neben Schuldübernahmen auch für Schuldbeiträge oder Erfüllungsübernahmen mit (ganzer oder teilweiser) Schuldfreistellung (§ 4f Abs. 2).

b) Behandlung beim Käufer

1292 aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip

Nach Ansicht des BFH (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656) führt die Zuzahlung des Verkäufers beim Käufer eines EinzelWG nicht zu einem sofortigen Anschaffungs- oder Erwerbsgewinn. Dem Ausweis eines An-

schaffungsgewinn steht das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) entgegen, aus dem folgt, dass Anschaffungsvorgänge für den Käufer – unabhängig davon, ob ein positiver Kaufpreis gezahlt wird oder eine Zuzahlung durch den Verkäufer zu leisten ist – erfolgsneutral zu behandeln sind (so auch die hM: ERNSTING, GmbHR 2007, 135; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2006, 1955; aA noch Schl.-Holst. FG v. 5.12.2003 – 1 K 973/97, EFG 2004, 1324, Vorinstanz zu BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. auch SIEGEL/BAREIS, BB 1993, 1477; SIEGEL/BAREIS, BB 1994, 317). Der vorstehende Grundsatz gilt auch beim Erwerb von Sachgesamtheiten.

bb) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz

1293

Für die Zuzahlung des Verkäufers ist in der Bilanz des Käufers ein passiver Ausgleichsposten zu bilden. Eine Abstockung der WG (Wertberichtigung), die mangels AK lediglich mit dem Erinnerungswert aktiviert sind, oder ein Ansatz negativer AK sind nicht zulässig. Auch eine Rückstellung für Verbindlichkeiten oder eine Drohverlustrückstellung scheiden aus, ebenso der Ansatz eines passiven RAP. Im Einzelnen:

Keine Abstockung in der Bilanz des Käufers und kein Ansatz von negativen Anschaffungskosten: Im Fall der Zuzahlung durch den Verkäufer kommt eine Wertberichtigung (Abstockung) des bzw. der erworbenen EinzelWG nicht in Betracht, da dieses mangels AK lediglich mit einem Erinnerungswert (1 €) in der Bilanz anzusetzen ist. Beim Erwerb von Sachgesamtheiten sind bestimmte WG (zB Bar- und Buchgeld) weiterhin mit ihrem Nominalwert anzusetzen (s. Anm. 1296). Auch die Abstockung der Bilanzansätze anderer WG, die mit dem Erwerbsvorgang nicht im Zusammenhang stehen, scheidet aus (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656). Ebenso kann eine Zuzahlung des Verkäufers nicht zu negativen AK des Käufers und damit zum Ausweis des erworbenen WG auf der Passivseite der Bilanz führen. AK setzen Aufwendungen voraus, die beim Käufer aufgrund der vom Verkäufer erhaltenen Zahlung gerade nicht vorliegen (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656).

Keine Passivierung als Verbindlichkeits-, Drohverlustrückstellung oder passiver Rechnungsabgrenzungsposten für die Zuzahlung des Verkäufers: Die Neutralität des Anschaffungsvorgangs kann bei einer Zuzahlung des Verkäufers regelmäßig auch nicht dadurch erreicht werden, dass der Käufer eine Verbindlichkeitenrückstellung bildet, da ihre Bildung eine Außenverpflichtung verlangt, an der es häufig fehlen dürfte (anders ggf., wenn sich der Käufer gegenüber dem Verkäufer zur Fortführung des verlustverursachenden Betriebs/der Finanzierung der Gesellschaft verpflichtet, s. ERNSTING, WPg 1998, 405). Auch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder der Ansatz eines passiven RAP scheiden aus (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. auch ERNSTING, WPg 1998, 405). Hiervon zu unterscheiden ist die Passivierung von Verbindlichkeiten und die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die der Käufer vom Verkäufer im Rahmen des Erwerbs übernommen hat. Diese sind für vor dem 28.11.2013 endende Wj. grds. auch dann mit dem Zeitwert der Verpflichtungen zulässig, wenn sie beim Verkäufer einem Ansatzverbot oder Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen unterlegen haben (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, DStR 2012, 452; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575). Durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) wurde jedoch § 5 Abs. 7 eingefügt, der den Ansatz übernommener Verpflichtungen

beim Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger neu regelt (s. allg. zu § 5 Abs. 7 Anm. 2400 ff.; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 [126 ff.]; FUHRMANN, DB 2014, 9 [12 ff.]; BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653; M. PRINZ, Ubg 2013, 57). § 5 Abs. 7 Satz 1 ordnet nunmehr für nach dem 28.11.2013 endende Wj. (auf Antrag auch bereits für frühere Wj.) die Anwendung der bisher für den Verkäufer geltenden Ansatzverbote bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen beim Käufer ab dem nächsten auf die (zunächst erfolgsneutrale) Verpflichtungsübernahme folgenden Abschlussstichtag an. Der Käufer hat die übernommenen Verpflichtungen so zu bilanzieren, wie sie beim Verkäufer ohne die Übertragung zu bilanzieren wären. Bilanzsteuerliche Wahlrechte können jedoch unabhängig von der Wahl des ursprünglich Verpflichteten in Anspruch genommen werden (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, BStBl. I 2017, 1619). Ergibt sich aus der Anwendung des Abs. 7 Satz 1 ein Gewinn beim Käufer, kann er in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage bilden, welche in den folgenden 14 Wj. jeweils mit mindestens 1/14 gewinnerhöhend aufzulösen ist. Da die Rücklage nach dem Gesetzeswortlaut nicht zwingend gleichmäßig aufzulösen ist, sondern nur ein Mindestbetrag für die Auflösung vorgegeben wird, ergibt sich hier ein gewisser Gestaltungsspielraum (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]). Eine noch nicht aufgelöste Rücklage ist gem. Abs. 7 Satz 6 gewinnerhöhend auszubuchen, wenn die Verpflichtung, für die die Rücklage gebildet wurde, nicht mehr besteht. Abs. 7 gilt nicht nur für Schuldübernahmen, sondern sinngemäß auch für Fälle des Schuldbeitritts oder der Erfüllungsübernahme mit (vollständiger oder teilweiser) Schuldfreistellung und ist nach Abs. 7 Satz 3 auch beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils anwendbar.

Bilanzierung als passiver Ausgleichsposten:

► *Ansatz des passiven Ausgleichspostens:* Die Zuzahlung des Verkäufers – soweit sie die vom Käufer für übernommene Verpflichtungen gebildeten Passivposten übersteigt – ist jedoch durch den Ansatz eines Passivpostens sowohl in der HBil. als auch über den in § 5 Abs. 1 Satz 1 normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz in der StBil. zu neutralisieren, um damit die aus dem Realisationsprinzip abgeleitete Erfolgsneutralität des Anschaffungsgeschäfts sicherzustellen (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; ROSER/HAUPT, GmbHR 2007, 78, ausführl. zum Ausweis des passiven Ausgleichspostens in der HBil.). Der BFH hat offen gelassen, ob ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert oder ein passiver Ausgleichsposten auf der Passivseite anzusetzen ist. Jedenfalls beim Erwerb von EinzelWG scheidet der Ansatz eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts aus, und die Zuzahlung des Verkäufers ist durch den Ansatz eines passiven Ausgleichspostens zu neutralisieren (so auch die hM im Schrifttum: SCHIFFERS, WPg 2006, 1279; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2006, 1955; ROSER/HAUPT, GmbHR 2007, 78; aA GIEBLER, DStR 1995, 699). Die grundsätzliche Zulässigkeit des Ansatzes eines passiven Ausgleichspostens ergibt sich aus der Öffnungsklausel der Bilanzgliederung in § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB (ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 294; krit. HOFFMANN, DStR 2006, 1315; HOFFMANN, StuB 2011, 121 [122]).

► *Fortführung und Zeitpunkt der Auflösung des passiven Ausgleichspostens:* Die Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt beim Käufer zu einer Gewinnrealisierung. Nach hM ist der passive Ausgleichsposten beim Erwerb von EinzelWG zur Vermeidung des Ausweises noch nicht realisierter Gewinne erst bei der Veräußerung (oder Entnahme) bzw. der Liquidation aufzulösen (WEBER-GRELLET, BB 2007, 35; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2006, 1955; ERNSTING, GmbHR 2007, 135, mwN; PREIBLER/BRESSLER, BB 2011, 427 [430]), mit einer zusammenfassenden

Darstellung der unterschiedlichen Ansätze; aA wohl HOFFMANN, DStR 2006, 1135; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 407; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 294; s. ROSER/HAUPT, GmbHR 2007, 78, zur Behandlung des Ausgleichspostens in Umwandlungsfällen).

► *Steuerliche Konsequenzen der Auflösung des passiven Ausgleichspostens:* Die Auflösung des passiven Ausgleichspostens führt zu einem Ertrag. Soweit der passive Ausgleichsposten allerdings mit dem Erwerb einer Beteiligung an einer KapGes. im Zusammenhang steht, sollte der Gewinn bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen auch unter die Begünstigung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG fallen, da der Ausgleichsposten als Korrekturposten zu der auf der Aktivseite ausgewiesenen Beteiligung anzusehen ist (so im Erg. ERNSTING, GmbHR 2007, 135; SCHIFFERS, WPg 2006, 1279; PUNG, Ubg 2008, 254; PREIBLER/BRESSLER, BB 2011, 427 [431]).

Einstweilen frei.

1294

3. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen

a) Grundsätzliches

1295

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt stl. kein WG dar. Vielmehr gilt der Erwerb eines Mitunternehmeranteils stl. als anteiliger Erwerb der im Gesamthandsvermögen gehaltenen WG (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Für die steuerbilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen ergeben sich aber beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen Besonderheiten.

Behandlung beim Verkäufer: Ist nach Abzug der Veräußerungskosten die Abfindung bzw. der erhaltene Kaufpreis niedriger als das Kapitalkonto des ausscheidenden Mitunternehmers oder leistet dieser eine Zuzahlung, entsteht ein Veräußerungsverlust, der grds. ausgleichs- und abzugsfähig ist (HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 172b [2/2007]).

Wenn im Rahmen der Übertragung des (gesamten) Mitunternehmeranteils aus der Realisierung der stillen Lasten Aufwand resultiert, so ist dieser gem. § 4f Abs. 1 Satz 3 stl. nicht nach § 4f Abs. 1 Satz 1 auf mehrere Wj. zu verteilen (RAPP, FR 2018, 170 [172], zur Behandlung bei der Veräußerung von Teilen eines Mitunternehmeranteils: DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2540 f.]; FÖRSTER/STAADEN, BB 2016, 1323 [1324 f.]).

Behandlung beim Käufer: Nach allgemeiner Meinung leitet sich auch beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils aus dem Realisationsprinzip ab, dass der Käufer keinen sofortigen Anschaffungsgewinn realisiert (BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 463; KAHLE, FR 2013, 873 [878]; U. PRINZ, FR 2011, 373 [374]; aA GROH, FS Klein, 1994, 815, im Fall einer Zuzahlung durch den Verkäufer). Dies wird durch Abstockung der übernommenen WG beim Käufer (s. Anm. 1296) und durch Passivierung eines verbleibenden Differenzbetrags (s. Anm. 1297) erreicht.

b) Abstockung bzw. Aufstockung der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beim Käufer

1296

Sofern der Käufer eines Mitunternehmeranteils einen Kaufpreis zahlt, der niedriger als das von ihm übernommene Kapitalkonto ist, oder eine Zuzahlung des

Verkäufers erhält, sind die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Buchwerte in einer für den Käufer aufzustellenden negativen Ergänzungsbilanz bzw. beim Erwerb durch alle Mitunternehmer unmittelbar in der Gesamthandsbilanz abzustocken (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; krit. HOFFMANN, StuB 2011, 121 [122]; GIEBLER, DStR 1995, 699).

Höhe der Abstockung: Die erworbenen WG sind um die Differenz zwischen dem Kapitalkonto und dem Kaufpreis bzw. der Zuzahlung des Verkäufers (BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 731), maximal jedoch bis zum Erinnerungswert (1 €) abzustocken; nicht bilanzierte oder unterbewertete Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind bis zum Zeitwert aufzustocken (s. zur Aufstockung von Passiva KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 626 ff. [3/2018]; KAHLER, FR 2013, 873 [878 f.]; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 201 [202], mwN). Nach der Rspr. des BFH konnte der Erwerber die aufgestockten Verbindlichkeiten unabhängig von stl. bestehenden Ansatzverboten (zB Ansatzverbot bezüglich Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a) bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen (zB Bewertung von Pensionsrückstellungen in der StBil., § 6a) fortführen (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, DStR 2012, 452; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; BFH v. 12.12.2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575). Für nach dem 28.11.2013 endende Wj. ordnet § 5 Abs. 7 Satz 1, welcher gem. Abs. 7 Satz 3 für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend gilt, allerdings nunmehr ab dem nächsten auf die erfolgsneutrale Verpflichtungsübernahme endenden Wj. die Anwendung der bisher beim Verkäufer geltenden Ansatzverbote bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen an und der Käufer hat die übernommene Verpflichtung so zu bilanzieren, wie sie ohne Übernahme beim Verkäufer zu bilanzieren wäre (hat der Käufer bspw. eine Verpflichtung übernommen, die beim Verkäufer als Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach Abs. 4a in der StBil. nicht passiviert werden durfte, kann der Käufer zwar zunächst die Rückstellung passivieren, muss diese allerdings zum Ende des dem Erwerb folgenden Wj. erfolgswirksam auflösen und das Absatzverbot des Abs. 4a beachten).

Verteilung des Abstockungsbetrags: Die Aufstockung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen bis zum Zeitwert hat uE Vorrang vor der Abstockung von WG (aA wohl U. PRINZ, FR 2011, 373 [374]). Bei WG, die nach dem Nominalwertprinzip (zB Bar- und Buchgeld, vollwerthaltige Forderungen) zu bewerten sind, bleibt es beim Ansatz des Nominalbetrags; eine Abstockung dieser WG kommt nicht in Betracht (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; ausführlich zu str. Einzelfragen STRAHL, DStR 1998, 515; OSSADNIK, BB 1994, 747). Sofern danach die WG nicht vollständig auf den Erinnerungswert abzustocken sind, ist die Abstockung entsprechend dem Verhältnis der Teilwerte zueinander vorzunehmen (nur für WG, deren Teilwert niedriger ist als der Buchwert: HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]; PREIBLER/PREIBLER, DStR 2011, 133 [136], mwN; aA KAHLER, FR 2013, 873 [878] unter Verweis auf BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 731: Schätzweg, praktikabel nach dem Verhältnis der Buchwerte; GROTTTEL/STAUDACHER, Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 749: Verhältnis der Minderwerte; s. zur Fortentwicklung der abgestockten WG in den Folgeperioden: RAPP, FR 2018, 170 [174]).

Die Abstockung ist grds. bei sämtlichen WG vorzunehmen, dh. sowohl bei WG des AV als auch des UV (REIß in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 15 Rz. 248; aA nur bedingte Abstockung des UV HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]).

Auflösung des Abstockungsbetrags: Der Abstockungsbetrag ist gewinnwirksam aufzulösen, soweit die WG verbraucht, abgenutzt oder veräußert werden (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831).

c) Passivierung eines Ausgleichspostens beim Käufer, soweit Auf- und Abstockung nicht möglich sind

1297

Der nach Abstockung (s. Anm. 1296) verbleibende Differenzbetrag zwischen Kaufpreis bzw. Zuzahlung des Verkäufers und Kapitalkonto ist nach hM als Passivposten anzusetzen, um die Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs für den Käufer sicherzustellen. BFH v. 21.4.1994 (IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745) hat sich ausdrücklich gegen den Ausweis eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts und für einen passiven Ausgleichsposten entschieden (ebenso die hM; ADS, 6. Aufl. 1995, § 255 HGB Rz. 294; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rz. 173 [2/2007]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 625 [3/2018]; aA – für den Ausweis eines negativen Firmenwerts – Nds. FG v. 24.10.1991 – XII 706/84, EFG 1993, 15, Vorinstanz zu BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; ERNSTING, WPg 1998, 405; MUJKANOVIC, WPg 1994, 522; GIEBLER, DStR 1995, 699).

Fortschreibung (Folgebewertung)/Auflösung des passiven Ausgleichspostens: Gemäß BFH (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180) ist der passive Ausgleichsposten bei Mitunternehmenschaften anteilig aufzulösen, wenn der Käufer aus der mitunternehmerischen Beteiligung Verluste erzielt, spätestens jedoch bei Beendigung der Beteiligung (ebenso U. PRINZ, FR 2011, 373 [374]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 626 [3/2018]). Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen vertreten: Für Auflösung erst bei Verkauf oder Liquidation SCHULZE-OSTERLOH, BB 2006, 1955 (1956); PREIBER/PREIBER, DStR 2011, 133 (137 f.); PREIBER/PREIBER, BB 2011, 427 (431); für eine grundsätzliche Auflösung des passiven Ausgleichspostens jeweils bis zur Höhe von realisierten Verlusten, wobei nach SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUB, DB 2011, 674 (675), eine solche Verrechnung mit Verlusten nur zu erfolgen hat, soweit sich bei der Kaufpreisfindung einkalkulierte Verluste realisieren, MEIER/GEBERTH, DStR 2011, 733 (735); U. PRINZ, JbFStR 2011/12, 434 (440 f.); DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 (2542); RAPP, FR 2018, 170 (175 f.); für eine Auflösung des passiven Ausgleichspostens, sobald über einen längeren Zeitraum Gewinne erzielt werden und positive Ertragsaussichten bestehen, GIEBLER, DStR 1995, 699 (701 ff.). Jedoch sollen später entstehende Verluste nicht mit dem Ausgleichsposten zu verrechnen sein und wirken sich mithin beim Erwerber aus, soweit der Erwerber nach dem Erwerb (aus stl. Sicht) für die zunächst ohne eigenen finanziellen Einsatz erlangte Vermögensposition etwas „gezahlt“ hat, wobei eine solche finanzielle Beteiligung des Käufers an den Verlusten auch in der Einstellung versteuerter Gewinne in die Rücklagen gesehen werden kann (FG Düss. v. 15.12.2010 – 15 K 2784/09 F, BB 2011, 433, rkr.; dazu U. PRINZ, FR 2011, 373; MEIER, DStR 2011, 112). Einer planmäßigen Auflösung analog § 7 Abs. 1 Satz 3 im 15-Jahres-Zeitraum stehen das Realisationsprinzip und das Fehlen einer betriebsgewöhnlichen ND entgegen (U. PRINZ, FR 2011, 373 [374]).

Einstweilen frei.

1298–1299

XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen

Schrifttum:

Monografien: KAPP/GRUNE, Die Besteuerung von Renten, RuStD Heft 46, Köln 1965; BIERGANS/KOLLER, Raten, Renten, andere wiederkehrende Zahlungen in der Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 1998; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 16. Aufl. 2017; RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, Köln, Loseblatt.

Aufsätze: MEYER/RICHTER, Zur steuerlichen Behandlung von Renten und dauernden Lasten, FR 1970, 373; HAAS, Zur Übertragung von Betriebsvermögen gegen Rente, DStZ 1974, 411; PAUS, Betriebliche Versorgungsrenten an ausscheidende Gesellschafter, BB 1978, 1157; MITTELBACH, Wertsicherungsklauseln im Zivil- und Steuerrecht, Ludwigs-hafen, 4. Aufl. 1980; RICHTER, Praxisfragen, Zur Rentenbesteuerung bei Mitunternehmer-schaften, StBp. 1980, 276; BIERGANS, Steuergestaltung bei der Übertragung von Familien-personengesellschaften gegen wiederkehrende Zahlungen im Bereich der Einkommensteuer, DStR 1981, 455; VON BORNHAUPT, Außerbetriebliche Versorgungsren-ten bei Vermögensübergabeverträgen zwischen Eltern und Kindern, DStR 1981, 335; SCHULT, Vorteile der Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf Angehörige gegen Leibrente, DB 1981, 5; THOMA, Betriebliche Rentenverpflichtungen, DStR 1983, 97; WALKHOFF, Ausgabenabzug bei Kaufpreisrenten und Kaufpreisraten mit Wertsicherungs-klauseln, DB 1984, 1216; RITZROW, Betriebliche Veräußerungsrenten, betriebliche und pri-vate Versorgungsrenten, StBp. 1985, 153; L. SCHMIDT, Pensionsrückstellung für ehemali-gen Gesellschafter einer Personengesellschaft vor und nach 1986, FR 1990, 719; KEMPERMANN, Steuerliche Behandlung von Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 1998, 433; H.W. SCHOOR, Handlungsbedarf und Gestaltungen bei Vermögensübertra-gungen gegen Versorgungsleistungen nach dem neuen Rentenerlass, Information StWa. 2004, 828; NEUFANG, Betriebsübergang gegen wiederkehrenden Leistungen, BB 2005, 688; KRATZSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der vorweggenommenen Erbfolge und der Erb-auseinandersetzung, StB 2007, 327; HORN, Gegenleistung und Vorbehalte bei Übergabe-verträgen, NWB 2008, 3841; KRATZSCH, Geänderte Regelung des Sonderausgabenabzugs im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen, StB 2008, 157; SCHMIDT/SCHWIND, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, NWB 2008, 4597; MEYERING, Renten, Raten und dauernde Lasten bei Un-ternehmensakquisitionen, NWB-EV 2010, 321, NEU/HAMACHER, Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG bei Veräußerung eines Unternehmens oder Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Bezüge, DStR 2010, 1453; GECK, Übergabe von Mitunternehmeranteilen gegen Versorgungsleistungen: Gestaltungsüberlegungen hinsichtlich der Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2011, 1303; DEUTSCHLÄNDER, Private Vermögens-übertragungen gegen dauernde Lasten, NWB 2013, 3636; KRATZSCH, Gewinnverzicht kann zu einer entgeltlichen Mitunternehmer-Teilanteilsübertragung führen, PFB 2016, 94.

1300 1. Begriff der wiederkehrenden Bezüge

Fragen der Aktivierung und Passivierung stellen sich bei betrieblich veranlassten Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen. Nichtbetriebliche wiederkehrende Bezüge sind beim Empfänger als Einnahmen gem. § 22 Nr. 1 und beim Leistenden im Rahmen der Überschusseinkünfte als WK (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1) oder als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a zu behandeln.

Begriff der wiederkehrenden Bezüge: Darunter versteht man Bezüge, die nicht nur einmalig, sondern mehrfach von Zeit zu Zeit wiederkehren und auf einem einheitlichen Entschluss des Leistenden oder einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen und nicht im Austausch mit einer Gegenleistung stehen oder Kapitalrückzahlungen sind (s. im Einzelnen § 22 Anm. 100 ff.; zu Kaufpreisraten s. auch Anm. 1306).

Begriff der Renten: Renten sind wiederkehrende Bezüge, die (zusätzlich) auf einem Stammrecht beruhen und gleichmäßig für einen längeren Zeitraum in der festgelegten Höhe geleistet werden (s. § 22 Anm. 262 ff.).

Betriebliche Veranlassung: Betrieblich veranlasste wiederkehrende Bezüge liegen vor,

- wenn BV gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird und sich Leistung und Gegenleistung nach dem Willen der Beteiligten gleichwertig gegenüberstehen (betriebliche Veräußerungsrenten, s. Anm. 1306–1330; über andere Bezüge s. Anm. 1326),
- wenn die wiederkehrenden Bezüge zum Zweck der Versorgung des Empfängers aus betrieblichem Interesse gewährt werden (betriebliche Versorgungsrenten, s. Anm. 1332–1338) oder
- wenn sie als Schadensersatz aufgrund unerlaubter Handlung zu zahlen sind (zur betrieblichen Veranlassung bei wiederkehrenden Bezügen, die aufgrund eines Schadensersatzes zu leisten sind, s. Anm. 1343).

Einstweilen frei.

1301–1304

2. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen

a) Grundsätzliches

1305

Eine Passivierung wiederkehrender Leistungen ist (insbes.) bei betrieblichen Veräußerungsleistungen vorzunehmen (zu betrieblichen Versorgungsleistungen, die nicht zu passivieren sind, s. Anm. 1332 ff.). Liegen betriebliche wiederkehrende Bezüge vor, so kommt es beim Leistungsempfänger für die Anwendbarkeit des Wahlrechts in R 16 Abs. 11 EStR (Sofort- oder Zuflussbesteuerung) darauf an, ob es sich um Renten iSd. zivilrechtl. Rentenbegriffs oder um sonstige – der Höhe nach nicht gleichmäßig gezahlte – wiederkehrende Bezüge (insbes. gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge) handelt; nur bei lebenslangen Renten oder lang andauernden (mehr als zehn Jahre) Zeitrenten und Kaufpreisraten kommt das Wahlrecht gem. R 16 Abs. 11 EStR in Betracht. Beim Erwerber ist hingegen die estrechtl. Behandlung für beide Arten der wiederkehrenden Bezüge im Bereich der Gewinnermittlung im Grundsatz gleich. Die Bilanzierung (Passivierung) beim Erwerber ist unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts gem. R 16 Abs. 11 EStR (s. Anm. 1322 ff.).

b) Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente

aa) Begriff und Abgrenzung

1306

Eine (betriebliche) Veräußerungsrente, also ein (einheitlicher) Veräußerungsvorgang, liegt vor, wenn BV

- gegen eine Rente veräußert (bzw. erworben) wird und Leistung und Gegenleistung nach dem Willen der Beteiligten sich gleichwertig gegenüberstehen (s. Anm. 1308);
- uE aber auch, wenn zwar keine Abwägung wie unter fremden Dritten vorgenommen wird, aber weder eine private Versorgungsleistung noch eine – nach § 12 Nr. 2 stl. nicht relevante – Unterhaltsleistung vorliegt. Dies kommt uE in Betracht, wenn Empfänger der Leistungen nicht zum Generationennachfolgeverbund gehört (zB bei Geschwistern, vgl. auch BFH v. 20.10.1999 – X R 86/96, BStBl. II 2000, 602) oder keine Leistungen auf Lebenszeit ver-

§ 5 Anm. 1306–1308 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

einbart wurden (vgl. BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676). Dem folgt auch die FinVerw., da in BMF (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, zB Rz. 57) zB für den Fall, dass kein begünstigtes Vermögen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 übertragen worden ist, die wiederkehrenden Leistungen nicht auf die Lebenszeit des Berechtigten zu zahlen sind oder die Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu finanzieren. Im Fall der Übertragung von BV kommt es – entsprechend den hier geltenden Grundsätzen – jedenfalls im Rahmen einer teilentgeltlichen Übertragung bei der vorweggenommenen Erbfolge darauf an, ob die Gegenleistung das Kapitalkonto übersteigt (sog. Einheitslehre, vgl. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811). In diesem Fall liegt eine entgeltliche Veräußerung bzw. auf der anderen Seite ein Erwerb vor. Soweit die Gegenleistung niedriger als das Kapitalkonto ist, gilt § 6 Abs. 3 (Buchwertverknüpfung).

Abgrenzung gegenüber Versorgungsrenten: Die Abgrenzung der betrieblichen Veräußerungsrenten von den Versorgungsrenten (s. Anm. 1332 ff.) ergibt sich aus dem Zweck, den die Vertragsparteien mit der Vereinbarung der Rente verfolgen (BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; Anm. 1332 ff.). Wollen die Beteiligten mit der Rente eine nach kaufmännischen Regeln abgewogene Gegenleistung für die Übertragung von BV vereinbaren, liegt eine Veräußerungsrente vor; bemessen sie dagegen die Rentenhöhe nach den Versorgungsvorstellungen des Rentenempfängers, ist die Rente eine – betriebliche oder private – Versorgungsrente (vgl. Anm. 1332, 1334 ff.). Entsprechend dem Hauptzweck der wiederkehrenden Leistungen ist (grds.) eine einheitliche Beurteilung geboten.

1307 bb) Gegenstand der Veräußerung

Gegenstände der Leistung des Veräußernden an den Erwerber können sein

- ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil, und zwar sowohl bei einem land- und forstwirtschaftlichen BV (§ 14 Satz 1), einem gewerblichen Unternehmen (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 und 2, Nr. 2 und 3) und bei selbständigen Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1–3;
- einzelne (oder mehrere) WG des BV;
- der Verzicht auf betriebliche Rechte oder auf die Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit oder die Beendigung des Vertragsverhältnisses eines Handelsvertreters (gegen Gewährung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB).

Ein vor Eintritt des Erbfalls erklärter Erb- und/oder Pflichtteilsverzicht unterliegt als unentgeltlicher Vertrag, der der Regulierung der Vermögensnachfolge dienen soll, nicht der ESt, begründet also keine Veräußerung, auch wenn der Nachlass aus betrieblichem Vermögen besteht. Renten für lebzeitige Erb- oder Pflichtteilsverzichte enthalten keinen Ertrags- oder Zinsanteil (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 57/10, BFH/NV 2013, 633; BFH v. 26.3.2013 – VIII B 157/12, BFH/NV 2013, 934).

1308 cc) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung

Eine Veräußerungsrente setzt grds. (zu Ausnahmen s. Anm. 1306) voraus, dass die Vertragspartner Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten abwägen und sich deshalb nach ihrem Willen die Leistungen gleichwertig gegenüberstehen.

BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465.

Bei Zusage einer Zeitrente (s. Anm. 1315) ist die Feststellung dieser Voraussetzung idR problemlos: Gegenüberzustellen sind Rentenbarwert und Verkehrswert des veräußerten WG.

Bei Zusage einer Leibrente oder anderer laufender Bezüge auf Lebenszeit (s. Anm. 1315) sind grds. die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten maßgeblich. Maßgeblich ist, ob der Verkehrswert des veräußerten WG und der Barwert der Leibrente subjektiv gleichwertig gegenüberstehen (BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 12.11.1985 – VIII R 126/81, BStBl. II 1986, 55; BFH v. 26.3.1987 – IV R 58/85, BFH/NV 1987, 770). Aus der objektiv vorhandenen Gleichwertigkeit der Leistungen oder aus dem Auseinanderklaffen der Werte können uU Rückschlüsse auf den Willen der Parteien gezogen werden. Deshalb besteht – falls Leistung und Gegenleistung objektiv gleichwertig sind – keine Vermutung, dass bei Rentenvereinbarungen zwischen Eltern und Kindern aus Anlass der Übertragung von Betrieben statt einer Veräußerungsrente eine außerbetriebliche Versorgungsrente gegeben ist (vgl. zB BFH v. 24.10.1978 – VIII R 172/75, BStBl. II 1979, 135; BFH v. 21.1.1986 – VIII R 238/81, BFH/NV 1986, 597; BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211).

Lästiger Gesellschafter: Dient beim Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters die Rente dem Zweck, das anteilige übertragene BV abzugelten und den Gesellschafter zum Ausscheiden zu veranlassen, stellt die Rente einerseits die Gegenleistung für das übertragene BV dar. Der übrige Rententeil muss – nach den subjektiven Vorstellungen der Beteiligten – das angemessene Entgelt dafür sein, dass der lästige Gesellschafter sich zum Ausscheiden aus der Gesellschaft bereitfindet. Das Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR gilt zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung uE auch hinsichtlich des die stillen Reserven übersteigenden Betrags, der als Abfindung an den lästigen Gesellschafter gezahlt wird (ebenso MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 1042; s. auch Anm. 1317).

dd) Betriebliche Veranlassung

1309

Die betriebliche Veranlassung der Veräußerungsrente ergibt sich allein aus dem Zusammenhang mit der Veräußerung oder – aus Sicht des Erwerbers – dem Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs usw. Es kommt nicht darauf an, ob für die Veräußerung auch ein besonderes betriebliches Interesse hinsichtlich der Vereinbarung einer Rente besteht. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn die wiederkehrenden Bezüge durch Umstände ausgelöst sind, die mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Betriebliche wiederkehrende Leistungen sind von privaten Versorgungsleistungen zu unterscheiden, die auch bei der Übertragung von Betrieben zugesagt werden können, wenn diese keine Gegenleistung darstellen. Laufende Bezüge aus Unterhaltsgründen sind niemals betrieblicher Natur (vgl. § 12 Nr. 2, § 22 Nr. 1 Satz 2).

Unterschiedliche Behandlung von Leistendem und Empfänger: Je nach Fallgestaltung können die wiederkehrenden Bezüge beim Leistenden betrieblich, beim Empfänger demgegenüber aber nicht betrieblich veranlasst sein.

Beispiel: A verkauft gegen eine Leibrente ein zu seinem PV gehörendes Grundstück an B, der es in seinem Betrieb verwendet. Die Rente ist für den Rentenberechtigten A eine private Rente iSd. § 22 Nr. 1 und für den rentenverpflichteten B eine betriebliche Veräußerungsrente.

Auch der umgekehrte Fall ist denkbar, also ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang beim Empfänger, jedoch ein privater Zusammenhang für den Leistenden.

Nutzungsänderung beim Erwerber: Wird das gegen eine Veräußerungsrente erworbene WG (zB ein Zweifamilienhaus) zunächst privat genutzt und später in den Betrieb des Erwerbers eingelegt, ist die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Da zwischen der Rentenverbindlichkeit und dem mit ihrem Gegenwert erworbenen WG ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, folgt die Verbindlichkeit – nach allgemeinen Grundsätzen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817, unter C.II.3.a; BFH v. 27.4.2017 – IV B 53/16, BFH/NV 2017, 1032) – dem WG und wird in das BV eingelegt (BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; BFH v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; vgl. auch BFH v. 28.3.2007 – X R 15/04, BStBl. II 2003, 642, für den umgekehrten Fall der „Umwidmung“ eines Darlehens nach Betriebsaufgabe, die nicht allein durch Willensakt vorgenommen werden kann; vgl. auch R 4.2 Abs. 15 Satz 2 EStR). Die Rentenverbindlichkeit ist entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit ihrem Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung abzgl. der Tilgung für die Zeit zwischen Anschaffung und Einbringung – also mit dem Barwert im Zeitpunkt der Einlage – zu passivieren.

1310–1314 Einstweilen frei.

c) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Berechtigten

1315 aa) Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Leibrente (oder mehr als zehnjährige Zeitrente; s. „Veräußerung gegen Zeitrente“) veräußert, so hat der Stpfl. die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach §§ 16, 34 und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen BE im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 iVm. § 15 (vgl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, mwN), ausgenommen bei umsatz- oder gewinnabhängigen Leistungen (s. „Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge“).

Dieses Wahlrecht beruht auf einer teleologischen Reduktion der §§ 16, 34 in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Der Veräußerungsgewinn wird im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen realisiert (BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306), soweit keine Veräußerung gegen gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge erfolgt (s. „Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge“). Da der vorzeitige Tod des (oder der) Rentenberechtigten nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns führt (BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179), könnte dessen Ansatz dazu führen, dass der Veräußerer Gewinne zu versteuern hat, die er tatsächlich niemals erzielt (vgl. BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302). Deshalb wird die Wahl der Zuflussbesteuerung gewährt.

► *Wahlrechtsausübung:* Die Ausübung des Wahlrechts ist an keine besondere Form gebunden. Es kann bis zum Eintritt der formellen und materiellen Bestandskraft der Veranlagung geltend gemacht werden (s. auch § 16 Anm. 408). Nach Wahlrechtsausübung ist der Stpfl. – innerhalb der Grenzen der Bestandskraft – an das Wahlrecht gebunden (BFH v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819). Dementsprechend lässt der BFH eine Wahlrechtsänderung – in den Grenzen des § 351 Abs. 1 AO – auch zu, wenn und soweit der Bescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist und aufgrund ei-

ner Änderungsnorm teilweise geändert wird (BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, nv.).

► *Bedeutung des Wahlrechts:* Da die wiederkehrenden Zahlungen für Übertragungsvorgänge ab dem 1.1.2004 in Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen sind (R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR; s. Anm. 1317), ist die Zuflussbesteuerung weniger vorteilhaft als zuvor. Die Wahl der Zuflussbesteuerung sollte daher wohl überlegt sein und bietet sich zB an, wenn aufgrund besonderer Umstände die (tatsächliche) Lebenserwartung des Berechtigten voraussichtlich niedriger sein wird als bei der Berechnung des versicherungsmathematischen Werts zugrunde gelegt wird.

Veräußerung gegen Zeitrente: Auch wenn als Gegenleistung für die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen eine Zeitrente vereinbart wird, gelten hinsichtlich der Gewinnverwirklichung die obenstehenden für Leibrenten maßgebenden Grundsätze, soweit die Zeitrente über einen „langen, nicht mehr überschaubaren Zeitraum“ gezahlt wird, wenn die Rente einen Versorgungscharakter aufweist (vgl. BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; BFH v. 26.7.1984 – IV R 137/82, BStBl. II 1984, 829; § 16 Anm. 406). Insoweit ist – wie bei Kaufpreistraten, bei denen das Wahlrecht der R 16 Abs. 11 EStR gleichfalls ausnahmsweise besteht – ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren erforderlich (§ 16 Anm. 406; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 224 f.); außerdem muss in der Vereinbarung eindeutig zum Ausdruck kommen, dass der Veräußerer sich die Versorgung sichern wollte (Versorgungscharakter, vgl. auch BFH v. 12.6.1968 – IV 254/62, BStBl. II 1968, 653, mwN).

Veräußerung gegen umsatz- oder gewinnabhängige wiederkehrende Bezüge: Der Veräußerer hat das Entgelt zwingend als laufende nachträgliche BE in der Höhe zu versteuern, in der die Summe der Entgelte das – ggf. um zusätzliche Einmalleistungen gekürzte – Schlusskapitalkonto zzgl. der Veräußerungskosten überschreitet; ein Wahlrecht besteht nicht (vgl. RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 580; RFH v. 23.5.1933, RStBl. 1933, 663; BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; BFH v. 26.1.1978 – IV R 182/74, nv.; zuletzt BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261; BFH v. 17.7.2013 – X R 40/10, BStBl. II 2013, 883; BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600). Dies gilt uE für jede Art von wiederkehrenden Zahlungen, die von einer schwankenden Bezugsgröße abhängen und damit keine Rente darstellen. Unschädlich für das Vorliegen einer Rente ist allerdings eine bloße Wertsicherungsklausel. Nachdem im Anschluss an die Rspr. des IX. und X. Senats die Zahlungen bei Renten in einen Zins- und Tilgungsanteil zerlegt werden (s. Anm. 1317), muss eine solche Aufteilung konsequenterweise auch (notfalls im Schätzungswege) bei gewinn- oder umsatzabhängige Zahlungen erfolgen. Auch wenn in diesem Fall der Gesamtwert der Leistungen nicht von vornherein feststeht, werden die Beteiligten bei der Kalkulation einen Zinsanteil angesetzt haben.

bb) Wahl der Sofortversteuerung

Nach allgemeinen Grundsätzen der Gewinnverwirklichung ist der Veräußerungsgewinn im Zeitpunkt der Veräußerung zu erfassen und zu verbuchen, auch wenn der Veräußerungspreis in Form einer lebenslangen Rente geleistet wird. Als Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung bei Renten ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums anzusehen. Zur Gewinnermittlung ist als Veräußerungspreis der Barwert der Rentenverpflichtung, bei Leibrenten der nach der mutmaßlichen Lebensdauer geschätzte (versicherungsmathematisch berechnete) Barwert maßgebend (zur Behandlung des Rentenanspruchs Anm. 1320).

1316

§ 5 Anm. 1316–1317 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Anders ist dies allerdings bei der Höhe nach schwankenden Leistungen, insbes. bei gewinn- und umsatzabhängigen Zahlungen, da hier die genaue Höhe des Veräußerungsentgelts nicht feststellbar ist; hier erfolgt die Versteuerung (stets) erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Einnahme (s. Anm. 1315, 1317).

1317 cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte

Wählt der Stpfl., der einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil iSd. § 16 Abs. 1 oder entsprechendes BV iSd. § 14 Satz 1 (s. § 14 Anm. 62) oder iSd. § 18 Abs. 3 gegen eine Leibrente veräußert, nicht die sofortige Versteuerung gem. R 16 Abs. 11 EStR, so hat er den nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermittelnden Gewinn erst im Zeitpunkt des Zuflusses der Renten (§ 11 Abs. 1) zu versteuern, und zwar als nachträgliche Einkünfte iSd. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; s. auch § 16 Anm. 406).

Aufteilung in Kapital- und Zinsanteil bei Zuflussbesteuerung: Wiederkehrende Veräußerungsleistungen sind in einen zu versteuernden Zinsanteil und einen Kapitalanteil aufzuteilen. Es gibt nach Auffassung des BFH „keinen steuerrechtlich tragfähigen Grund, bei langfristigen nicht gleichmäßigen (abänderbaren) wiederkehrenden Leistungen anders als bei eben solchen gleichmäßigen Zahlungen von einer durchgehenden Erfassung des Zinsanteils abzusehen“ (vgl. § 16 Anm. 309 mwN). Dementsprechend ist in R 16 Abs. 11 Sätze 7 und 8 EStR geregelt, dass die Grundsätze dieser Rspr. auch in den Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge anzuwenden sind. Danach sind bei nachträglicher Versteuerung der Gewinne aus der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Zinsanteile bereits im Zeitpunkt ihres Zuflusses nachträgliche BE (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 69 ff.; das gilt nach R 16 Abs. 11 Satz 8 EStR nur für Veräußerungen nach dem 31.12.2003). Der Zinsanteil ist mit Zufluss als Ertrag zu erfassen und nur der Tilgungsanteil mit dem Kapitalkonto zu verrechnen. Buchungstechnisch ist auch dieser Vorgang für stl. Zwecke zu erfassen, da weiterhin BV vorliegt (§ 16 Anm. 409 mwN und Anm. 1320).

Grundsätzlich muss der Rentenanspruch mit Realisierung in voller Höhe erfasst (gebucht) werden, auch wenn die Zuflussbesteuerung gewählt wird. Insoweit könnte es sich für die StBil. anbieten, den Rentenanspruch noch nicht mit Realisierung zu buchen. Hierdurch würde sichergestellt, dass die Zahlungen nach Verrechnung mit dem (bisherigen) Kapitalkonto in voller Höhe als Ertrag erfasst werden; außerdem führt der vorzeitige Tod des Berechtigten vor Verrechnung mit dem Kapitalkonto zu einem Aufwand. Die Buchung bei Zahlung würde (bis zur vollständigen Verrechnung) jeweils lauten: Bank gegen Rentenanspruch (Tilgungsanteil) und Zinsertrag (Zinsanteil).

Lästiger Gesellschafter: Insoweit ist im Fall einer nachträglichen Versteuerung die gesamte Rente gem. § 24 Nr. 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anzusetzen, sobald die Rentenzahlungen das Kapitalkonto des Ausscheidenden und die von ihm getragenen Veräußerungskosten übersteigen. Zwischen der Rente, die das Entgelt für den Mitunternehmeranteil bildet, und der Rente, die den lästigen Gesellschafter zum Ausscheiden veranlasst hat, ist insoweit nicht zu unterscheiden (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 1045).

Ablösung wiederkehrender Bezüge: Die Ablösung wiederkehrender Bezüge aus einer Betriebs- oder Anteilsveräußerung durch eine Einmalzahlung kann –

ausnahmsweise – als Veräußerungserlös tarifbegünstigt sein (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, BFHE 165, 75; BFH v. 14.2.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493), wenn bisher keine oder nur geringfügig eine nach §§ 16, 34 begünstigte Versteuerung vorgenommen wurde.

Einstweilen frei.

1318–1319

dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten

1320

Bislang ist noch ungeklärt, ob eine Kaufpreisforderung nach der Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zwangsläufig ins PV des Veräußerers übergeht oder BV bleibt bzw. bleiben kann (für einen Übergang ins PV zB SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 Rz. 597 [8/2017]). Nach bisheriger Auffassung der Rspr. wird der Rentenbarwert im Fall einer Sofortversteuerung zwangsweise ins PV überführt (vgl. § 16 Anm. 309 mwN). Der BFH hat die Frage noch nicht abschließend geklärt (BFH v. 16.3.1989 – IV R 153/86, BStBl. II 1989, 557 [558]; BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BStBl. II 1998, 379 [380]; PV im Fall einer Aufgabe; offengelassen in BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179 [182]; BFH v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686 [687]: RestBV). Da der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge auch nach Veräußerung noch zum (aktiven) RestBV gehört, bleibt die Forderung im BV und ist dementsprechend zu aktivieren (s. § 16 Anm. 409; PAUS, DStZ 2003, 523; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 785; DÖRSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 105 ff.).

Die entsprechende Buchung lautet: Forderung an sonstiger betrieblicher Ertrag sowie Buchwerte der einzelnen WG. Es gilt dasselbe wie bei von der Veräußerung ausgenommenen Betriebsschulden, die weiterhin „passives Restvermögen“ und (bis zum Wegfall der Verwertungs- oder Tilgungshindernisse) so zu behandeln sind, als ob sie ihren betrieblichen Charakter behalten hätten (BFH v. 22.9.1990 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 210). Damit sind spätere Änderungen hinsichtlich des Rentenanspruchs noch bilanziell zu erfassen. Die Buchung im Fall der Sofortversteuerung bei Vereinnahmung der (jeweiligen) Rate lautet: Bank gegen Rentenanspruch (Tilgungsanteil) und Zinsertrag (Zinsanteil). Zu den weiteren Folgen, insbes. hinsichtlich der Einkunftsart (§ 15 iVm. § 24 Nr. 2), vgl. § 16 Anm. 309.

ee) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente

1321

Bei Veräußerung einzelner WG gegen Rente besteht kein Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR (s. Anm. 1315). Ein Gewinn wird mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums verwirklicht.

Aktivierung der Rentenforderung: Der Veräußerer muss den versicherungsmathematischen Barwert der Leibrente (oder den Barwert der Zeitrente) aktivieren, so dass er als Gewinn (oder Verlust) den Unterschied zwischen Barwert und Buchwert des veräußerten WG sowie den Veräußerungskosten auszuweisen hat (BFH v. 20.1.1971 – I R 147/69, BStBl. II 1971, 302; glA MEYER/RICHTER, FR 1971, 464; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 751 ff.). Da es sich nicht um Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16 oder 18 Abs. 3 handelt, finden die Freibeträge dieser Vorschriften und die Tarifvergünstigung des § 34 keine Anwendung.

Behandlung der wiederkehrenden Rentenzahlungen: Die Rentenverpflichtung ist bis zu ihrer vollständigen Tilgung in den jeweiligen StBil. mit ihrem Barwert auszuweisen. Die jährliche Barwertminderung ist Aufwand, während die

§ 5 Anm. 1321–1323 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

jährliche Rentenleistung Ertrag ist, so dass beim Veräußerer jeweils Gewinn nur in der Höhe eintritt, um den die jährliche Rentenleistung die jährliche Barwertminderung übersteigt (Zinsanteil).

d) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten

1322 aa) Überblick

Bei der Vereinbarung einer betrieblichen Veräußerungsrente stellen sich für den Erwerber (Rentenverpflichteten) im Wesentlichen drei Fragen:

- Wie ist die Rentenverbindlichkeit in der StBil. erstmals zu passivieren? (s. Anm. 1323).
- Wie wirken sich die laufenden Rentenzahlungen und die jährlichen Änderungen in der Höhe der Rentenverpflichtung auf den Gewinn des Erwerbers aus? (s. Anm. 1324).
- Mit welchen Werten sind die zur betrieblichen Nutzung erworbenen WG zu aktivieren, wenn die Gegenleistung für die angeschafften WG in einer Rentenverpflichtung besteht? (s. Anm. 1328).

Die Aktivierung und Passivierung der Rentenzahlungen hängt nicht davon ab, ob der Veräußerer die sofortige oder die nachträgliche Besteuerung der Rentenleistungen gewählt hat (zu diesem Wahlrecht s. Anm. 1315).

Der BFH hat in einem Einzelfall (BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390) zugelassen, dass beim Erwerb eines (einzelnen) abnutzbaren WG, das der AfA nach § 7 unterliegt, gegen wiederkehrende Leibrentenzahlungen eine Aktivierung der AK sowie eine Passivierung der Rentenverpflichtung unterbleiben kann und dass stattdessen die wiederkehrenden Rentenzahlungen in voller Höhe als BA iSd. § 4 Abs. 4 behandelt werden. Die Entscheidung mag für den Einzelfall hinzunehmen sein (weil im Ergebnis kein wesentlicher Unterschied bestand), ansonsten ist ein solches Vorgehen unzulässig, da § 255 HGB – ohne Ausnahme – vorsieht, dass AHK zu aktivieren sind.

1323 bb) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung

Die Rentenverpflichtung ist mit dem versicherungsmathematischen Barwert in der Eröffnungsbilanz (beim Erwerb einzelner WG spätestens in der auf den Erwerb folgenden Schlussbilanz) zu passivieren, und zwar gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 bei Erwerb eines Betriebs mit dem Teilwert und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 bei Erwerb einzelner WG mit den AK bzw. ggf. mit dem höheren Teilwert.

Barwert von Leibrenten: Der Barwert (dh. die Summe der abgezinsten Rentenzahlungen) ist von mehreren Faktoren abhängig, die sich nicht von vornherein genau bestimmen lassen (voraussichtliche Dauer der Rentenzahlungen, Zinsfuß).

Die Lebensdauer ist nach der (jeweils) aktuellsten Sterbetafel (BMF v. 4.11.2016 – IV C 7 - S 3104/09/10001 – DOK 2016/1012678, BStBl. I 2016, 1166, noch aktuell in 2018 gem. BMF v. 28.11.2017 – IV C 7 - S 3104/09/10001 – DOK 2017/0990971, BStBl. I 2017, 1526) zu schätzen; der Zinssatz richtet sich danach, was im Zeitpunkt des Eingehens der Rentenverpflichtung für langfristige Anlagen üblich ist (BFH v. 19.1.1960 – I 213/59, StRK EStG § 5 R. 220; s. auch FG Berlin v. 14.5.1974 – V 110/73, EFG 1974, 472, rkr.; zur Berechnung des Barwerts eingehend HEUBECK, DNotZ 1965, 452; ferner NICOLAI, StBp. 1979,

232). Die geringere Lebenserwartung des Rentenberechtigten wegen schlechten Gesundheitszustands ist bei der Barwertermittlung außer Betracht zu lassen (BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211), kann bei nahen Angehörigen aber im Falle einer deutlich kürzeren tatsächlichen Lebenserwartung dazu führen, dass nicht von einer Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist (BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211, unter II.2.c dd).

► *Finanzverwaltung*: Die FinVerw. gewährt ein Wahlrecht (R 6.2 EStR), legt aber grds. den Ansatz nach dem BewG zugrunde, während der BFH im betrieblichen Bereich grds. von einer Ermittlung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ausgeht (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, HFR 2002, 11). Danach kann der Barwert entweder nach den Vorschriften des BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden. Bei der Ermittlung nach den Vorschriften des BewG wird mit einem Abzinsungszinssatz von 5,5 % gerechnet. Erfolgt die Berechnung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, sind die aktuellen Sterbetafeln zugrunde zu legen. Die Höhe des Barwerts der Kaufpreisforderung hängt vom jährlichen Rentenbetrag, vom Lebensalter und Geschlecht der rentenberechtigten Person und vom Zinssatz ab und ist damit genauer als der nach §§ 13, 14 BewG zu ermittelnde Wert. Angesichts des von der FinVerw. eingeräumten Wahlrechts ist der Streit, ob die Ermittlung nach §§ 13 ff. BewG überhaupt zulässig ist, ohne praktische Auswirkung (vgl. § 16 Anm. 415). Dagegen sind die AK eines WG, das mittels Ratenkauf ohne gesonderte Zinsvereinbarung erworben wird, nach Verwaltungsansicht stets mit dem nach §§ 12 ff. BewG ermittelten Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen (R 6.2 Satz 2 EStR).

► *Rechtsprechung*: Nach Ansicht des BFH ist der versicherungsmathematische Barwert einer betrieblichen Rentenverpflichtung im Zeitpunkt der Übergabe in Anlehnung an die Vorschriften des BewG mit einem Zinssatz von 5,5 % zu ermitteln (BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; BFH v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e), sofern die Vertragspartner nicht einen höheren Rechnungszinsfuß vereinbart haben (BFH v. 19.5.1992 – VIII R 37/90, BFH/NV 1993, 87). In besonders begründeten Ausnahmefällen konnte für die Berechnung des versicherungsmathematischen Werts auch ein höherer Abzinsungssatz zugrunde gelegt werden (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491).

► *Literaturmeinungen*: Der Zinsfuß von 5,5 % wird auch für Jahre danach als nicht bindend angesehen (KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 93 [4/2018]; HOFFMANN in LBP, § 6 Rz. 215 [4/2014]). Die Anwendung des nach § 12 Abs. 3 BewG gesetzlichen Zinsfußes sei vom BFH in der Vergangenheit zwar mehrfach für vertretbar erachtet worden; dies sei aber geschehen, weil er sich im Rahmen des Marktzinsniveaus als geeignete Größe dargestellt (BFH v. 25.11.1992 – X R 34/89, BStBl. II 1996, 663; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10). Letzteres lasse sich aktuell nicht mehr bejahen.

► *Stellungnahme*: Für die bis 1999 geltende Rechtslage kam uE bei wirtschaftlicher Rechtfertigung auch ein niedrigerer Zinssatz als 5,5 % in Betracht. Gegen eine starre Anwendung eines Zinsfußes von 5,5 % spricht auch, dass bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a an die Stelle eines Zinsfußes von 5,5 % ein Zinsfuß von 6 % getreten ist. Ein höherer Zinsfuß war allerdings nicht deshalb zugrunde zu legen, weil die Rente mit einer Wertsicherungsklausel ausgestattet war (BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491). Ein anderer Rechnungszinsfuß als 5,5 % war nach BFH (BFH v. 28.2.1974 – IV R 205/70, nv.) denkbar, wenn

der Verpflichtete berechtigt ist, die Rentenverpflichtung durch Zahlung eines Kapitalbetrags abzulösen, der mit einem bestimmten vertraglich vereinbarten Zinssatz berechnet ist. Der Barwert entsprach dann grds. der Ablösesumme. Genauso war zu verfahren, wenn die Leibrentenverpflichtung die Gegenleistung für einen bestimmten Geldbetrag darstellte (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491).

► *Seit dem VZ 1999* gilt uE dagegen eine zwingende Abzinsung mit einem Zinsfuß von 5,5 %. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 i d F des StEntG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402) sind Verbindlichkeiten – ab dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – stets mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen; dies gilt entsprechend für § 6 Abs. 1 Nr. 7 (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 281 [7/2016]; KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 81; HOFFMANN in LBP, § 6 Rz. 681 [8/2013]; aA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 253 HGB Rz. 66). Hintergrund für diese Beurteilung ist, dass Verbindlichkeiten, die auf Leistung eines Geldbetrags gerichtet und erst nach geraumer Zeit zu tilgen sind, auch ohne ausdrückliche Zinsvereinbarung neben dem Tilgungsanteil einen Zinsanteil enthalten. Eine Bewertung nach §§ 13 ff. BewG, die den gemeinen Wert abbildet, ist alternativ zur Ermittlung des versicherungsmathematischen Werts uE lediglich noch aus Vereinfachungsgründen zulässig (so für die frühere Rechtslage generell FG Köln v. 11.7.1986 – V 447/82 E, EFG 1986, 561, rkr., für den Veräußerer). Der in § 253 Abs. 2 Sätze 1, 3 HGB für auf Rentenverpflichtungen beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, vorausgesetzte Zinssatz (durchschnittlicher Marktzins der letzten sieben Jahre) ist für das StRecht nicht maßgebend. § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 7 bestimmen mit dem Teilwert einen gegenüber §§ 13 ff. BewG spezielleren Bewertungsmaßstab, so dass §§ 13 ff. BewG für den Erwerber lediglich aufgrund der Regelung in R 6.2 EStR anwendbar sind. Allerdings ist der og. Literaturansicht (KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 93 [4/2018]; HOFFMANN in LBP, § 6 Rz. 215 [4/2014]), die trotz der gesetzlichen Vorgabe in § 6 Abs. 1 Nr. 3 auch den Ansatz eines unter 5,5 % liegenden Zinssatzes zulässt, zuzugeben, dass der Zins von 5,5 % nicht mehr den aktuellen Marktverhältnissen entspricht. Zu wünschen wäre, dass – jedenfalls, wenn das BVerfG die Vollverzinsung mit 6 % „kippen“ sollte (nachdem der BFH immerhin erstliche Zweifel für Zeiträume ab VZ 2015 gesehen hat, BFH v. 25.4.2018 – XI B 21/18, BFHE 260, 431 = DStR 2018, 1020) – einhergehend mit einer etwaigen gesetzlichen (den Marktverhältnissen anpassenden) Neuregelung auch die Abzinsung nach dem BewG nach unten angepasst wird.

Gegenwartswert von Kaufpreistraten: Kaufpreistraten sind – soweit keine wesentlich unter 5,5 % liegende Verzinsung vereinbart wird – mit dem nach §§ 12 ff. BewG ermittelten Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen (vgl. auch R 6.2 Satz 2 EStR); die Tabellen zu § 12 BewG legen einen Zinssatz von 5,5 % zugrunde. Liegt der Zinssatz wesentlich unter 5,5 %, ist für die Errechnung des Veräußerungsgewinns ebenfalls eine Abzinsung der Kaufpreisforderung vorzunehmen (FG Düss. v. 16.9.1970 – VIII 196/67 S, EFG 1971, 24, rkr.; MEYER/RICHTER, StBp. 1966, Beilage zu Heft 9).

Fraglich ist, ob für die Berechnung des jährlichen Zinsverlustes die Zinsdifferenz zwischen dem von der Verwaltung angenommenen Grenzzinssatz von 3 % und dem tatsächlichen Zinssatz maßgebend ist (zur Berechnung s. Ländererlasse v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, 810) oder die Differenz des vereinbarten Zinssatzes zu 5,5 %. Grundsätzlich ist uE die Differenz zu 3 % (anders noch in der Voraufgabe: 5,5 %) maßgebend, denn schon die Verzinsung mit 5,5 % ist zu heutigen Zeiten nicht mehr zeitgemäß. Daher sollten – soweit es denn bei der Berechnung mit 5,5 % überhaupt bleibt

(dazu s.o.) – nur extreme Abweichungen erfasst werden und diese auch nur derart, dass Extremabweichungen nach oben oder unten erfasst werden.

Barwert von Zeitrenten: Die Barwertermittlung ist, wenn die Laufzeit der Rentenzahlungen feststeht, wesentlich einfacher als bei einer Leibrente. Für die Höhe des Zinssatzes gelten die bei Leibrenten maßgeblichen Grundsätze; häufig wird für die gesamte Laufzeit ein einheitlicher Zinssatz von 5,5 % zugrunde gelegt.

► *Spätere Ablösung der Rentenverpflichtung:* Eine spätere Ablösung der Rentenverpflichtung wirkt sich nicht auf die Höhe des erstmalig zu passivierenden Betrag aus, soweit sie nicht von vornherein beabsichtigt war (KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 94 [4/2018]).

► *Abgekürzte und verlängerte Leibrente:* Bei einer abgekürzten Leibrente ist der Rentenbarwert zwar grds. ebenfalls nach der Lebenserwartung zu bestimmen. Soweit die Höchstlaufzeit jedoch offensichtlich und deutlich unterhalb der Lebenserwartung liegt, ist auf die Höchstlaufzeit abzustellen; umgekehrt ist bei einer verlängerten Leibrente die Lebenserwartung unbeachtlich, wenn die Mindestzeit deutlich oberhalb der Lebenserwartung liegt (KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 94 [4/2018]).

► *Tod des Rentenberechtigten vor Übergabe:* Da der Rentenbarwert erstmalig zum Zeitpunkt der Übergabe des Betriebs ermittelt wird, ist der Tod des Rentenberechtigten nach Vertragsabschluss, aber vor Betriebsübergabe bei der Ermittlung des Rentenbarwerts zu berücksichtigen (zum späteren Tod s. „Passivierung in den Folgejahren“). Soweit die Rente dann in vermindertem Umfang an den Erben gezahlt wird, ist ein entsprechend niedrigerer Rentenbarwert anzusetzen (Hess. FG v. 28.11.1979 – IV 259/78, EFG 1980, 273, rkt.).

cc) Behandlung in den Folgejahren

1324

Hinsichtlich der Passivierung in den Folgejahren bestehen zwei Möglichkeiten, nämlich entweder die jährliche Ermittlung des Barwerts oder die Behandlung der Rentenleistungen als Aufwand.

Jährliche Ermittlung des Barwerts: In den StBil., die auf die erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung folgen, ist der Barwert, der durch die jährlichen Zahlungen geringer wird, jeweils neu zu ermitteln und zu passivieren. Dabei ist es nicht zulässig, ohne sachlichen Grund von einer Berechnungsmethode auf die andere (§§ 13, 14 BewG, versicherungsmathematischer Wert) zu wechseln. Die auf diese Weise jährlich eintretende Barwertminderung ist Tilgung und als Ertrag auszuweisen; ebenso ist die Auflösung des Passivpostens beim Erlöschen der Rentenverpflichtung – insbes. durch Tod des Rentenberechtigten – laufender Ertrag. Die Privilegien der §§ 16, 34 sind, da der Tatbestand des § 16 nicht erfüllt ist, nicht anwendbar.

Jährliche Rentenleistungen als Aufwand: Sowohl bei Leib- als auch bei Zeitrenten können die jährlichen Rentenleistungen auch als Aufwand behandelt werden. Zusammen mit der – einen Ertrag darstellenden – Barwertminderung ergibt sich somit in Höhe des Betrags, um den die Rentenleistung die Barwertminderung übersteigt, eine Gewinnminderung, die als Zinsleistung anzusehen ist. Lebt die Person, von deren Leben die Rentenzahlung abhängt, länger als nach der ursprünglichen Lebenserwartung angenommen, so bewirkt dies, dass die jährliche Barwertminderung (Tilgung) relativ gering und damit der den Gewinn schmälernde Teil der jährlichen Rentenleistungen (Zins) relativ hoch ist.

Beispiel: K hat einen Gewerbebetrieb zum 1.1.17 gegen eine betriebliche Veräußerungsleibrente von V erworben. Der Barwert der Rente zum 1.1.17 beträgt 200 000 €

§ 5 Anm. 1324–1325 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

und zum 31.12.17 192000 €. Die jährlichen Rentenleistungen belaufen sich auf 20000 €. Die Veräußerungskosten hat Z getragen.

K muss in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.17 die übernommenen WG mit insgesamt 200000 € aktivieren und die Rentenschuld mit 200000 € passivieren. Von der Rentenzahlung iHv. 12000 € sind 8000 € (Barwertminderung der Rentenverpflichtung) Tilgung auf die Rentenschuld und 4000 € Zinsen. Nur der Zinsbetrag von 4000 € wirkt sich in 17 gewinnmindernd aus. Die Rentenzahlung von 12000 € wird über Aufwand und die Barwertminderung von 8000 € über Ertrag gebucht.

Keine buchhalterische Auflösung der Rentenverpflichtung: Bislang wurde hier die Auffassung vertreten, statt der Aufteilung der wiederkehrenden Leibrentenzahlungen in einen Tilgungs- und Zinsanteil könne der Erwerber auch die jährliche Verrechnung der Rentenleistungen in voller Höhe mit dem passivierten Rentenbarwert wählen (sog. buchhalterische Methode; vgl. auch WREDE, Inf. 1975, 149). Rentenleistungen würden sich in diesem Fall bis zum Erreichen des Barwerts der Rentenverpflichtung gewinnneutral auswirken; erst nach Übersteigen des Barwerts minderten sie in voller Höhe den Gewinn. Gesetz, Rspr. und FinVerw. stützen diese Auffassung nicht. Vielmehr ist bei sämtlichen wiederkehrenden Veräußerungsleistungen in Kapital- und Zinsanteil aufzuteilen, soweit die FinVerw. nicht ausdrücklich eine andere Behandlung im Billigkeitswege zulässt (so zB R 4.5 Abs. 4 Satz 4 EStR für Überschussrechner beim Erwerb von AV).

1325 dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung

Ablösung der Rentenverpflichtung: Sie hat zur Folge, dass sich der Gewinn erhöht, soweit die Abfindungssumme geringer ist als der Barwert der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt der Ablösung, und dass sich der Gewinn mindert, soweit die Abfindungssumme höher ist als der Barwert. Zur Auswirkung auf die AK s. Anm. 1328.

Vergleich: Vergleichen sich die Parteien bei einem Streit über die Höhe der ursprünglich vereinbarten Rentenverpflichtung, sind die sich aus dem Vergleich ergebenden Änderungen der Rentenverpflichtung bei der Barwertermittlung zu berücksichtigen; bestandskräftige Bescheide können nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden. Anders ist es jedoch, wenn die Parteien durch eine zusätzliche Vereinbarung nachträglich die Rentenhöhe (Erhöhung oder Minderung) für die Zukunft ändern. Diese Abweichungen von der ursprünglichen Regelung sind uE erst vom Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Vereinbarung an bei der Ermittlung der zu passivierenden Rentenverpflichtung zu beachten (also keine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Zu den entsprechenden Fragen im Fall der Aktivierung s. Anm. 1328.

Wegfall der Leibrentenverpflichtung durch den Tod des Rentenberechtigten (oder der Person, von deren Leben die Rentenverpflichtung abhängt): Der in diesem Zeitpunkt – der nach erstmaliger Aktivierung und Übergabe liegen muss (s.o.) – noch vorhandene Restbetrag der passivierten Rentenverbindlichkeit ist gewinnerhöhend aufzulösen; die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 und 2 findet insoweit keine Anwendung, da die Voraussetzungen der §§ 14, 16, 18 Abs. 3 – mangels Veräußerung/Aufgabe eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils – nicht vorliegen (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauern – Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 684; BFH v. 19.8.1999 – IV R 67/98, BStBl. II 2000, 179). Dies gilt auch nach einer in früheren Wj. erfolgsneutral vorgenommenen Einbuchung (BFH v. 26.6.1996 – XI R 41/95, BStBl. II 1996, 601).

Wegfall der Leibrentenverpflichtung aus privaten Gründen: Wenn der Berechtigte aus privaten Gründen auf den Rentenanspruch verzichtet (denkbar ins-

bes. bei betrieblichen Veräußerungsrenten, die zwischen Eltern und Kindern vereinbart waren), ist die Rentenverpflichtung erfolgsneutral auszubuchen (Buchung: Rentenverbindlichkeit/Einlage).

Wertsicherungsklausel: Werden die Rentenzahlungen aufgrund einer Wertsicherungsklausel erhöht, so ist der Erhöhungsbetrag als selbständige Rente zu behandeln. Der Barwert der auf der Wertsicherungsklausel beruhenden Rentenleistungen ist auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Vereinbarung versicherungsmathematisch zu ermitteln und mindert als Aufwand den Gewinn (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516). Eine Nachaktivierung bei den AK ist nicht vorzunehmen (s. auch Anm. 1328; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 792), da ein rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) – anders als zB bei einer nachträglichen Neufestsetzung der Gegenleistung im Vergleichsweg – nicht vorliegt. Die auf die Erhöhung entfallenden Rentenzahlungen sind wie die übrigen Rentenleistungen zu behandeln: die Barwertminderung dieses Rententeils ist Ertrag, die entsprechenden Rentenleistungen sind Aufwand. Der Vorgang ist nicht aufzusplitten in den Teil ohne und mit Erhöhung. Nach Auffassung von MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN (Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 792), wirkt sich nur der im Mehrbetrag steckende Zinsanteil gewinnmindernd aus. Da bereits der Erhöhungsbetrag zu Lasten des Gewinns verbucht wird und der Rentenbarwert in den Folgejahren aufgelöst wird (= Tilgungsanteil), ist uE indes im Fall einer Bilanzierung eine derartige Differenzierung nicht angezeigt.

ee) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten 1326

Passivierung: Auch die Verbindlichkeit, gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge leisten zu müssen, ist grds. mit dem Barwert zu passivieren (vgl. BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595; s. ferner GRIEGER, BB 1967, 618). Die Rspr. nimmt allerdings bei schwer bewertbaren immateriellen WG (ein Teil des Schrifttums auch bei materiellen WG) ein Aktivierungs- und Passivierungs-Wahlrecht an (s. Anm. 1328). Verpflichtungen, die von der Entstehung künftiger Gewinne abhängen, sind uE gem. Abs. 2a nicht passivierungsfähig, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie Gegenstand für den Erwerb materieller oder immaterieller WG sind.

Behandlung der wiederkehrenden Leistungen: Sie ist abhängig davon, wie der Verpflichtete von seinem Bilanzierungswahlrecht (falls man ein solches annimmt) Gebrauch macht:

► *Wählt der Erwerber die sofortige Aktivierung und Passivierung*, so wird es wegen der Schwierigkeit der Aufteilung dieser Leistungen in einen Zins- und Tilgungsanteil für zulässig gehalten, die Auflösung des Barwerts nach der buchhalterischen Methode (s. Anm. 1325) vorzunehmen (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 892, 895; RICHTER, DStZ 1984, 568). Nach der buchhalterischen Methode sind die wiederkehrenden Leistungen zunächst in voller Höhe mit dem Barwert zu verrechnen; nach Erreichen des Barwerts mindern sie in voller Höhe den Gewinn.

Fraglich ist aber, ob nur der Tilgungsanteil oder der gesamte Zahlungsbetrag zu verrechnen ist (für Letzteres MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 895). Ebenso wie für den Veräußerer bei Veräußerung gegen Renten (s. Anm. 1313, 1317) ist bei umsatzabhängigen Leistungen zwischen Zins- und Tilgungsanteil zu unterscheiden, da bei einer Veräußerung auch bei schwankender Bezugsgröße ein Zinsanteil einkalkuliert und enthalten ist (ähnlich KRAH,

§ 5 Anm. 1326–1328 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

BB 1961, 1372). MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN (Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 895) lehnen dies bei betrieblichen Veräußerungsleistungen schon vom Grundansatz her ab und kommen daher zu einem anderen – uE nicht zutreffenden – Erg. Der BFH (BFH v. 27.10.2015 – VIII R 47/12, BStBl. II 2016, 600) musste in seiner Entsch. im Zusammenhang mit gewinnabhängigen Zahlungen beim sog. Gewinnverzichtsmodell auf die Frage nicht näher eingehen.

► *Gewinnneutrale Passivierung der Leistungen*: Der Tilgungsanteil der wiederkehrenden Leistungen ist jeweils erfolgsneutral zu passivieren, der Zinsanteil ist sofort abziehbarer Aufwand.

Behandlung anderer laufender Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten: Liegen wiederkehrende Bezüge vor, die keine Renten im Sinne des Rentenbegriffs sind (s. § 22 Anm. 262 ff.), bei denen aber die Gleichmäßigkeit der Einzelleistungen gegeben ist (also zB Bezüge ohne Rentenstammrecht oder mit kürzerer Laufzeit als zehn Jahre), so ist grds. die estrechtl. Behandlung beim Verpflichteten dieselbe wie bei Renten.

1327 Einstweilen frei.

1328 ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter

Erwerb gegen Zahlung einer Rente: Erwirbt ein Stpfl. einen Betrieb oder einzelne WG, die er in seinem Betrieb nutzt, so hat er die erworbenen WG nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2, 7 grds. mit den AK zu aktivieren. Als AK ist der Barwert der Rente (dh. die Summe der abgezinsten Rentenzahlungen, s. Anm. 1325, auch zum Wahlrecht gem. R 6.2 EStR) anzusetzen (BFH v. 5.2.1969 – I R 21/66, BStBl. II 1969, 334).

Soweit ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erworben wurde, bildet der Rentenbarwert den Gesamtpreis. Er ist auf die einzelnen WG (ggf. unter Berücksichtigung eines Geschäftswerts) im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen.

Beim Erwerb eines Betriebs ist allerdings nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 der Teilwert anzusetzen, wenn er niedriger ist; im Zweifelsfall ist jedoch davon auszugehen, dass ein eventueller Mehrbetrag (Differenz zwischen Rentenbarwert = AK und Summe der Teilwerte der erworbenen WG) für den Geschäftswert gezahlt worden ist (vgl. hierzu im Einzelnen § 6 Anm. 911). Ein Geschäftswert ist erst zu aktivieren, nachdem sämtliche anderen stillen Reserven aufgedeckt worden sind (sog. Stufentheorie, vgl. auch BFH v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516).

Demnach ist beim Erwerb eines einzelnen WG, eines Betriebs, Teilbetriebs usw. gegen Rente idR der Barwert der Rentenleistungen für die Aktivierung der erworbenen WG maßgebend; dies gilt auch bei Freistellung des Veräußerers von einer (privaten) Rentenverpflichtung gegenüber Dritten (BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595).

► *Lästiger Gesellschafter*: Wird die Rente an einen lästigen Gesellschafter (s. Anm. 1317; zum Begriff WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 16 Rz. 491) gezahlt, so ist der Teil des Rentenbarwerts, der geleistet wird, um den lästigen Gesellschafter zum Ausscheiden zu bewegen, mit Zahlung gewinnmindernd zu passivieren. Die verbleibenden Gesellschafter haben den Teil des Rentenbarwerts, der das Entgelt für die stillen Reserven einschließlich des Geschäftswertes darstellt, zu aktivieren. Der Teil des Rentenbarwerts, der für das Ausscheiden des lästigen Gesellschafters gezahlt wird, ist zu Lasten des Gewinns des Jahres, in dem der lästige Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil an die verbleibenden Gesellschafter überträgt, gewinnmindernd zu berücksichtigen (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017,

Rz. 1046). Der in den Zahlungen enthaltene Zinsanteil mindert in vollem Umfang den Gewinn.

► *Geringwertige Wirtschaftsgüter*: Hier gelten die allgemeinen Grundsätze. Soweit der Kaufpreis auf gWG entfällt (bis 2017 bis 410 € netto, seit 2018 bis 800 €, § 6 Abs. 2), kann anstelle von AfA eine Sofortabschreibung vorgenommen werden. Soweit die AHK mehr als 250 € und bis zu 1 000 € betragen, können die (anteiligen) Aufwendungen in einen (jahresbezogenen) Sammelposten eingestellt werden (§ 6 Abs. 2a).

► *Der Höhe nach schwankende Zahlungen*: Auch beim Erwerb eines Betriebs gegen wiederkehrende, vom Gewinn oder Umsatz abhängige Bezüge sind die WG nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den AHK anzusetzen (s. § 6 Anm. 1240). Als AK der erworbenen WG ist der passivierte Barwert der Bezüge (s.o.) maßgebend.

Wahlrecht bei schwer bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern: Von den og. Grundsätzen macht die Rspr. eine Ausnahme, soweit es sich um den Erwerb schwer bewertbarer immaterieller WG (zB Geschäftswert, firmenwertähnliche WG) handelt. Während die Rspr. früher beim Erwerb schwer bewertbarer immaterieller WG eine sofortige Aktivierung und Passivierung grds. ausschloss (vgl. zB RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 479; BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170 [172]), räumt der BFH dem Erwerber ein Bilanzierungswahlrecht ein (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366): Der Erwerber kann danach entweder schwer bewertbare immaterielle WG sofort mit dem geschätzten Barwert aktivieren und in entsprechender Höhe eine Verbindlichkeit passivieren (s. Anm. 1326), oder er kann die sofortige Aktivierung und Passivierung unterlassen und stattdessen die wiederkehrenden Leistungen jährlich gewinnneutral aktivieren, und zwar so lange, bis der Teilwert der WG im Zeitpunkt des Erwerbs erreicht ist; an die einmal ausgeübte Wahl ist der Stpfl. für die Zukunft gebunden.

Der BFH begründet das Wahlrecht damit, dass nicht nur der Wert der erworbenen WG schwer feststellbar sei, sondern dass auch die Schätzung des Barwerts der Verbindlichkeit erhebliche Schwierigkeiten bereite. Die Entscheidung, mit welchem Wert die WG anzusetzen sind, ist indes auch bei einer erst allmählich vorzunehmenden Aktivierung zu treffen. Vor diesem Hintergrund wird vertreten, dass im Hinblick auf die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 7 stets – auch hinsichtlich eines Geschäftswertes und anderer schwer bewertbaren WG – eine sofortige Aktivierung geboten sei (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIEBORN, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 16. Aufl. 2017, Rz. 888 ff.). Aufgrund der Unsicherheit, ob und wann die wiederkehrenden Leistungen dazu führen, dass sie hinsichtlich des Tilgungsanteils den Wert des angeschafften WG erreicht haben, ist das Wahlrecht uE schon aus Billigkeitsgründen geboten.

Für den Erwerber empfiehlt sich hinsichtlich des Geschäftswertes die allmähliche Aktivierung, da bei sofortiger Aktivierung und gleichzeitiger Passivierung der Verbindlichkeit im Fall des vorzeitigen Ablebens des Berechtigten der Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen ist, ohne dass eine AfA auf den Geschäftswert in Frage kommt (vgl. o.V., FR 1970, 170).

Wählt der Erwerber die allmähliche Aktivierung der schwer bewertbaren immateriellen WG, so wirken sich die wiederkehrenden Leistungen, soweit sie auf diese WG entfallen, infolge der Aktivierung hinsichtlich des Tilgungsanteils (s. Anm. 1317) zunächst erfolgsneutral aus (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366). Sobald die Leistungen die zu aktivierenden Beträge (maßgebend sind die Wertverhältnisse zum Erwerbsstichtag) übersteigen und deshalb eine Aktivierung nicht mehr stattfindet, mindern sie in voller Höhe den Gewinn; daneben ist bei abnutzbaren WG des AV AfA vorzunehmen.

Auswirkung späterer Änderungen auf die Bewertung der gegen Rente erworbenen Wirtschaftsgüter: Es gilt der Grundsatz, dass nachträgliche Ereignisse sich nicht auf die Höhe der AK auswirken. Anders ist dies (ausnahmsweise), soweit die AK rückwirkend neu zu bestimmen sind (rückwirkendes Ereignis, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Im Einzelnen:

▶ *Eine Ablösung der Rentenverbindlichkeit* lässt die aus dem Rentenbarwert ermittelten AK unverändert, wenn sie dem noch vorhandenen Barwert der Rentenverpflichtung entsprechen. Anderenfalls liegt eine Erhöhung oder Minderung der AK vor; die stl. Behandlung ist dieselbe wie bei Vereinbarungen über die nachträgliche Änderung der Rentenhöhe (s.u.).

▶ *Abweichung von der vermuteten Lebensdauer:* Weicht die tatsächliche Lebensdauer des Rentenberechtigten (oder der sonst für die Rentendauer maßgebenden Person) von der vermuteten Lebensdauer ab, so rechtfertigt dies keine Änderung der AK (des aktivierten Rentenbarwerts). Diese Änderung der Rentenhöhe beruht auf dem Rentenwagnis und hängt nicht mit der Anschaffung der WG zusammen. Insbesondere der „vorzeitige Tod“ des (oder der) Rentenberechtigten führt demnach nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns (BFH v. 26.4.2018 – III R 12/17, nv.).

▶ *Minderung wegen Gewährleistungsansprüchen:* Erfolgt eine Minderung der Gegenleistung aufgrund von Gewährleistungsansprüchen (§§ 437, 441 BGB), so ermäßigen sich insoweit die AK. Dies gilt auch, wenn die AK in Rentenzahlungen bestehen. Sie sind daher auf der Grundlage des sich nach der Minderung ergebenden Rentenbarwerts neu zu ermitteln. Bestandskräftige Veranlagungen sind uE nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

▶ *Vergleichsschluss:* Auch durch Vergleiche oder andere vertragliche Regelungen können Minderungen oder Erhöhungen der Leistungen eintreten, die durch die Anschaffung der erworbenen WG veranlasst sind. Deshalb wirkt sich in diesen Fällen die Änderung der Rentenhöhe auch auf die AK (= Barwert) aus. Bei einem Vergleich, mit dem ein Streit über die Höhe der Rentenverpflichtung beigelegt wird, kommt eine Änderung der bestandskräftigen Bescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Frage (anders, wenn wiederkehrende Leistungen mit Wirkung für die Zukunft erhöht oder verringert werden; in diesem Fall wirkt sich die Vertragsänderung auf die AK erst vom Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens aus). Diese Beträge sind, falls ein Gesamtpreis vorliegt, auf die einzelnen WG im Verhältnis der Verkehrswerte zu verteilen.

▶ *Wertsicherungsklausel:* Die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel ist jedenfalls idR nicht bereits im Zeitpunkt der Rentenvereinbarung und des Erwerbs des BV bei der Barwertermittlung zu berücksichtigen. Tritt der Wertsicherungsfall ein, sind die AK gleichwohl nicht zu ändern (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; BFH v. 6.2.1987 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516).

Die Erhöhung des Barwerts führt zu einem laufenden Aufwand (Buchung: Aufwand/Rentenverpflichtung, s. Anm. 1323 und § 6 Anm. 1178).

▶ *Eine Zahlungsunfähigkeit* des Erwerbers, der die Rentenleistungen nicht mehr erbringen kann, berührt die Höhe der AK nicht; lediglich der nach § 16 zu versteuernde Gewinn ist aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses zu korrigieren (Änderung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, vgl. Anm. 1325).

1329 Einstweilen frei.

e) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs 1330

Veräußert ein Stpfl. (Ersterwerber) einen Betrieb, den er gegen eine betriebliche Veräußerungsrente erworben hat, an einen Dritten (Zweiterwerber), so ist hinsichtlich der Rentenverpflichtung des Ersterwerbers zu unterscheiden, ob diese weiterhin vom Ersterwerber zu erfüllen ist oder ob sie vom Zweiterwerber – in Anrechnung auf den Kaufpreis – übernommen worden ist.

Bei Übergang der Rentenverpflichtung auf den Zweiterwerber liegt für den Zweiterwerber eine betriebliche Veräußerungsrente vor, die entsprechend den Grundsätzen in Anm. 1324 ff. zu behandeln ist. Ob und inwieweit beim Ersterwerber ein Gewinn oder Verlust eintritt, richtet sich nach den Vorschriften der §§ 14, 16, 18 Abs. 3.

Für den Rentenberechtigten ändert sich aufgrund der Veräußerung des Betriebs durch den Ersterwerber unabhängig von der Wahlrechtsausübung (R 16 Abs. 11 EStR) hinsichtlich der Behandlung der Rente nichts.

Bei Verbleiben der Rentenverpflichtung beim Ersterwerber ändert sich die Besteuerung beim Rentenempfänger nicht (vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 186/66, BStBl. II 1970, 56; BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, BStBl. II 2000, 120). Auch auf die Besteuerung des Zweiterwerbers hat der Vorgang keine Auswirkung. Die Verbindlichkeit bleibt im BV, soweit sie nicht durch den Veräußerungspreis und die Verwertung von zurückbehaltenen WG hätte abgedeckt werden können (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 150/79, BStBl. II 1982, 321). Da das Rentenstammrecht, aus dem die Ansprüche des Rentenberechtigten auf wiederkehrende Bezüge erwachsen, bis zum Tod des Rentenberechtigten fortbesteht, kann die Rentenverbindlichkeit im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung grds. nicht getilgt werden, so dass die Rentenverbindlichkeit auch nach der Veräußerung (Zwangs-)BV bleibt. Ob und inwieweit eine Überführung der Rentenverpflichtung in das PV vorzunehmen ist, hängt davon ab, ob der Rentenberechtigte einer Ablösung zugestimmt hat und inwieweit der Erlös für die Ablösung ausreicht.

▶ *Ablösung insgesamt möglich:* Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung zu und reicht der Erlös aus, die Verbindlichkeit zu tilgen, so wird die Rentenverbindlichkeit uE in das PV des Erwerbers überführt. Insoweit entsteht weder ein Gewinn noch ein Verlust, da der Buchwert dem Barwert entspricht. Der Ertragsanteil der wiederkehrenden Rentenzahlungen ist in diesem Fall uE nicht als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a abziehbar, da (ursprünglich) keine privaten Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a vereinbart wurden (BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5 ff.).

▶ *Ablösung möglich, aber der Erlös ist zu niedrig:* Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung zu, reicht der Erlös aber nur aus, die Verbindlichkeit teilweise zu tilgen, so wird die Verbindlichkeit in dem Umfang PV, in dem sie getilgt wird, und bleibt in dem Umfang notwendiges (Rest-)BV, in dem der Erlös nicht für die Tilgung ausreicht (vgl. BFH v. 11.12.1980 – I R 174/78, BStBl. II 1981, 463; BFH v. 21.11.1989 – IX R 10/84, BStBl. II 1990, 213).

▶ *Ablösung nicht möglich:* Stimmt der Rentenberechtigte der Ablösung nicht zu und ist sie daher schon dem Grunde nach nicht möglich, so bleibt die Rentenverbindlichkeit insgesamt notwendiges (Rest-)BV (BFH v. 22.9.1999 – XI R 46/98, FR 2000, 199; BFH v. 17.12.2008 – III R 22/05, BFH/NV 2009, 1409). BV kann auch ohne aktiven Betrieb vorliegen (zB BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288), denn der estl. Begriff des Gewerbebetriebs umfasst

auch die auf Abwicklung eines Unternehmens gerichtete Tätigkeit (BFH v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 658; BFH v. 9.11.1999 – II R 45/97, BFH/NV 2000, 686; BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, jeweils für die Zurückbehaltung von Forderungen im „Rest-BV“). Auch im Fall nachträglich erbrachter betrieblicher Rentenzahlungen kann der Zins- und Tilgungsanteil versicherungsmathematisch berechnet werden (WENDT, FR 2000, 201).

Im Falle der **Betriebsaufgabe** gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Zurückbehaltung der Rentenverpflichtung im Fall der Betriebsveräußerung (s.o.).

1331 Einstweilen frei.

3. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten

a) Voraussetzungen der betrieblichen Versorgungsrenten

1332 aa) Begriff der Versorgungsrente

Die betriebliche Versorgungsrente ist eine Rente, die – in den meisten Fällen aus Anlass der Übertragung von BV – zur Versorgung des Rentenberechtigten geleistet wird. Eine betriebliche Versorgungsrente wird in der Rspr. des BFH angenommen, wenn die Rente nicht als Entgelt für die vom ausscheidenden Gesellschafter übergehenden betrieblichen Vermögenswerte gedacht ist, sondern mehr eine Vergütung für seine früher dem Betrieb erbrachten Leistungen sein soll, durch die der Berechtigte zur Sicherung seines Lebensunterhalts angemessen an den künftigen Erträgen des Unternehmens beteiligt werden soll (BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740). Wird eine Rente für jemanden gezahlt, der niemals für das (mittlerweile idR übernommene) Unternehmen tätig war und der auch nicht – wie ggf. die Witwe (Anm. 1334) – im engen Zusammenhang mit einer solchen Person steht, kann keine betriebliche Versorgungsrente vorliegen (BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Die betriebliche Veranlassung wird aus der Sicht des Rentenverpflichteten beurteilt (s. Anm. 1334). Von der betrieblichen Veräußerungsrente unterscheidet sich die betriebliche Versorgungsrente durch den Zweck und die Interessenlage der Beteiligten (s. auch Anm. 1306).

Versorgungszweck: Entscheidend für die Abgrenzung ist der Hauptzweck, den die Beteiligten mit der Rentenvereinbarung verfolgen (BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 923 ff., 933 ff.). Nicht erforderlich ist, dass durch die Rente die Versorgung sichergestellt wird; es genügt, dass die Rente zur Versorgung des Rentenempfängers beiträgt und betrieblich veranlasst ist (Anm. 1333). Ermitteln die Beteiligten die Höhe der Rente nach dem Wert des übertragenen BV, so liegt eine betriebliche Veräußerungsrente vor; wird dagegen die Rentenhöhe nach dem bemessen, was dem Rentenberechtigten zum Zweck der Versorgung zugewendet werden soll, handelt es sich um eine Versorgungsrente (BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; FG Münster v. 29.1.1976 – VII 510/73 E, EFG 1976, 434, rkr.). Im Zusammenhang mit der Übertragung von BV wird idR eine betriebliche Veräußerungsrente vorliegen, weil sich Kaufleute grds. nichts schenken (BFH v. 16.11.1972 – IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184). Dies gilt nach BFH (BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10) sogar bei einer Grundstücksübertragung an einen Mitgesellschafter und Unausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, wenn Anhaltspunkte dafür fehlen, dass eine Versorgung angestrebt worden ist. Es liegt

umso eher eine betriebliche Versorgungsrente vor, als das übertragene BV von geringem Wert ist (s. auch Anm. 1334).

Aus Versorgungsgründen geleistete Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen können ebenfalls betrieblich veranlasst sein (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 7.12.1966 – VI 266/65, BStBl. III 1967, 306) und sind wie betriebliche Versorgungsrenten zu behandeln. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA vom Gewinn ab, während der Berechtigte – ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto – nachträgliche Einkünfte gem. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt; vgl. Anm. 1335–1338.

Keine Aufspaltung bis zur Höhe des Kapitalkontos: Eine Aufspaltung der wiederkehrenden Leistungen in der Weise, dass bis zur Höhe des Kapitalkontos eine betriebliche Veräußerungsrente (mit der Folge, dass insoweit für den Rentenberechtigten StFreiheit besteht) und im Übrigen eine betriebliche Versorgungsrente anzunehmen ist, kommt nicht in Frage (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 972 ff.). Für die Abgrenzung ist der Hauptzweck, den die Beteiligten mit der Vereinbarung der Rente verfolgen, maßgebend (Anm. 1306 f.: einheitliche Beurteilung). Ebenso ist eine Versorgungsrente idR nicht teils als betriebliche, teils als private Versorgungsrente zu beurteilen (BFH v. 23.1.1964 – IV 8/62 U, BStBl. III 1964, 422; aA PAUS, BB 1978, 1157); allerdings kommt bei einer dem Grunde nach betrieblichen Veranlassung in Betracht, (im Falle einer überhöhten Zahlung) einen Teil als privat veranlasst anzusehen. Liegt eine betriebliche Versorgungsrente vor, kann der Verpflichtete die einzelnen Rentenzahlungen sofort als BA absetzen (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; s. Anm. 1337 f.).

Zusätzlicher Einmalbetrag: Wird zu einer betrieblichen Versorgungsrente zusätzlich ein fester Betrag gezahlt, so ist dieser die Gegenleistung für die Übertragung von BV und dementsprechend estrechtl. Veräußerungspreis iSd. §§ 14, 16 oder 18 Abs. 3. Die Rente verliert durch die Zahlung des Einmalbetrags nicht ihren Charakter als betriebliche Versorgungsrente; es bleibt unter Einbeziehung des Einmalbetrags zu prüfen, ob die Rente als betriebliche Veräußerungsrente oder als betriebliche Versorgungsrente zu beurteilen ist (vgl. auch BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 173 ff.; HAAS, DStZ 1974, 411 [417]).

Einstweilen frei.

1333

bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente

1334

Betriebliche und außerbetriebliche (private) Versorgungsrenten haben den mit der Rentengewährung verfolgten Zweck gemeinsam: die Versorgung des Berechtigten. Sie werden durch die Veranlassung der Vereinbarung voneinander abgegrenzt.

Eine (private) Versorgungsrente wird beim Empfänger gem. § 22 Nr. 1 und beim Verpflichteten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a angesetzt. Seit dem 1.1.2008 (§ 52 Abs. 23e) sind insoweit lediglich noch Vorgänge begünstigt, bei denen (Teil-)Betriebe, Mitunternehmeranteile oder bestimmte Anteile an KapGes. übertragen werden (vgl. KRATZSCH, StB 2008, 157).

Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente liegt vor, wenn aus Sicht des Rentenverpflichteten ein betriebliches Interesse an der Leistung vorliegt (BFH v. 10.10.1963 – VI 322, 323/61 U, BStBl. III 1963, 592; BFH v. 3.7.1964 – VI 346/62 U, BStBl. III 1964, 548). Betriebliche Versorgungsrenten kommen – idR

im Zusammenhang mit der Übertragung von BV – zur Abgeltung früherer Tätigkeiten und Verdienste vor. Sie können ausnahmsweise an Angehörige gezahlt werden, wenn die Zahlungen einem Fremdvergleich standhalten (s.u.).

Fehlt es an der betrieblichen Veranlassung der Versorgungsrente, ist aber der Versorgungscharakter der Rentenleistungen zu bejahen, so handelt es sich um eine private (= außerbetriebliche) Versorgungsrente (zur Abgrenzung s. Anm. 1332).

Versorgungsrenten zur Abgeltung früherer Tätigkeiten: Kennzeichnend für eine betriebliche Versorgungsrente kann der Gedanke der Entlohnung der früher für den Betrieb geleisteten Dienste sein, insbes. wenn die Rente als nachhaltiges Entgelt für die geleistete Tätigkeit – ähnlich wie die Pension für einen ArbN – vereinbart wurde (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26; BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740; BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Die betriebliche Veranlassung wird nicht allein dadurch begründet, dass das geschäftliche Ansehen des Erwerbers die Versorgungsleistungen erforderlich macht (BFH v. 25.8.1966 – IV 299/62, BStBl. III 1966, 675; anders noch BFH v. 30.7.1959 – IV 265/58 U, BStBl. III 1959, 406).

► *Witve des ehemaligen Betriebsinhabers:* Auch soweit die Versorgungsrente an die Witve des ehemaligen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) – etwa aus dem Gedanken der betrieblichen Fürsorge heraus – bezahlt wird, kann die betriebliche Veranlassung zu bejahen sein, falls die Rente in der gleichen Art wie an unterschiedliche ArbN des Betriebs gewährt wird (Fremdvergleich; vgl. BFH v. 7.12.1977 – I R 75/77, BStBl. II 1978, 269; BFH v. 18.1.1979 – IV R 76/76, BStBl. II 1979, 403; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1978, 607: private Versorgungsrente). Empfänger der betrieblichen Versorgungsrente können auch andere nahe Angehörige desjenigen sein, dessen Verdienste für den Betrieb abgegolten werden sollen (BFH v. 8.10.1957 – I 347/56 U, BStBl. III 1957, 440; BFH v. 23.11.1967 – IV 126/65, BStBl. II 1968, 266).

► *Rente in Prozentsatz des tariflichen Gehalts:* Für die betriebliche Veranlassung einer Versorgungsrente kann sprechen, dass die Rente nach einem Prozentsatz des tariflichen Gehalts eines bestimmten Angestellten bemessen worden ist (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Die Annahme einer betrieblichen Veranlassung erfordert jedoch nicht zwingend, dass gleichartige Rentenzusagen tatsächlich an die ArbN des Betriebs erteilt worden sind (BFH v. 25.10.1984 – IV R 165/82, BStBl. II 1985, 212). Die betriebliche Veranlassung kann auch auf anderen betrieblichen Erwägungen beruhen (vgl. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603).

Versorgungsrenten im Zusammenhang mit der Übertragung von Betriebsvermögen:

► *Übertragung eines Einzelbetriebs:* Die Rspr. hat anerkannt, dass auch bei der Übertragung eines Einzelunternehmens eine betriebliche Versorgungsrente gewährt werden kann; insoweit greift der mit Wirkung ab VZ 1986 eingeführte § 15 Abs. 1 Satz 2 allerdings nicht.

Zur Zulässigkeit bei Übertragung eines Einzelunternehmens BFH v. 30.7.1959 – IV 265/58 U, BStBl. III 1959, 406; BFH v. 23.1.1964 – IV 8/62 U, BStBl. III 1964, 422; BFH v. 25.8.1966 – IV 299/62, BStBl. III 1966, 675, dazu o.V., HFR 1967, 63; BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 990.

► *Übertragung eines Mitunternehmeranteils:* Häufig werden betriebliche Versorgungsrenten zugunsten eines Mitunternehmers bei seinem Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft vereinbart. Voraussetzung für die Annahme einer betriebli-

chen Versorgungsrente ist dabei nicht, dass der Rentenverpflichtete das BV des ausgeschiedenen Mitunternehmers übernommen hat (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 18.1.1979 – IV R 76/76, BStBl. II 1979, 403). Die frühere Tätigkeit als ArbN reicht allerdings nicht: Da es der Zwecksetzung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 entspricht, die Vorschrift nicht auf Versorgungsbezüge anzuwenden, die der Gesellschafter einer PersGes. bezieht, aber in einer Zeit erdient hat, in der er nur ArbN der PersGes. war, gilt dies entsprechend für betriebliche Versorgungsleistungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 2 (BFH v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431).

► *Versorgungsrenten an nabestehende Personen bei Personengesellschaften:* Werden Versorgungsrenten von PersGes. (Mitunternehmerschaften) an nahe Angehörige des rentenberechtigten Mitunternehmers geleistet, so gelten für die Qualifizierung der Rente dieselben Grundsätze wie bei Rentenleistungen einer einzelnen Person an einen nahen Angehörigen (BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131). Es wird vermutet, dass die Rente eine außerbetriebliche Versorgungsrente ist (BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99; BFH v. 29.1.1993 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465). Die Vermutung kann nicht dadurch widerlegt werden, dass die Leistung einer betrieblichen Rente im Fall der Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Gesellschaftsvertrag geregelt ist (BFH v. 21.12.1977 – I R 52/76, BStBl. II 1978, 332). Die Vermutung gilt auch, wenn an der Gesellschaft auch Fremde beteiligt sind, die Zahlungsverpflichtung aber von den Gesellschaftern übernommen wird, die nahe Angehörige des Rentenberechtigten sind. Ist dagegen die Gesellschaft, an der auch fremde Gesellschafter beteiligt sind, zur Zahlung der Rente verpflichtet und erfüllt sie auch tatsächlich diese Verpflichtung, so gilt die Vermutung, dass eine außerbetriebliche Versorgungsrente vorliegt, grds. nicht, weil man in diesem Fall nicht von der Wahrscheinlichkeit ausgehen kann, dass der Gesellschafter, der nicht Angehöriger des Rentenberechtigten ist, sich zu einer anteiligen Rentenzahlung aus außerbetrieblichen Erwägungen verpflichtet (so auch BFH v. 25.10.1984 – IV R 165/82, BStBl. II 1985, 212). Die Abgrenzung ist wegen der mW zum VZ 1986 eingefügten Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 2 bei Mitunternehmerschaften nicht mehr von so erheblichem Gewicht wie früher (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 990).

Aus Versorgungsgründen geleistete Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen können betrieblich veranlasst sein (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; BFH v. 7.12.1966 – VI 266/65, BStBl. III 1967, 306) und sind wie betriebliche Versorgungsrenten zu behandeln. Der Verpflichtete setzt die Leistungen als BA vom Gewinn ab, während der Berechtigte – ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto – nachträgliche Einkünfte gem. §§ 13, 15 oder 18 iVm. § 24 Nr. 2 erzielt; vgl. Anm. 1335–1338.

Versorgungsrenten bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Bei Übertragung einzelner WG wird im Schrifttum eine betriebliche Versorgungsrente abgelehnt, da in einem solchen Fall die betriebliche Versorgung des Übertragenden nicht angenommen werden könne (so MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 938; RICHTER, StBp. 1980, 277). Dies trifft uE zwar idR, nicht aber in dieser Allgemeinheit zu; zB kann ein einzelnes WG wesentliche Betriebsgrundlage sein; es kann auch vorkommen, dass der Erwerber nur an einzelnen WG interessiert ist (zB am Kundstamm) und im Übrigen dem früheren Betriebsinhaber durch die Versorgungsrente die Betriebseinstellung ermöglichen will.

1335 **b) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Berechtigten**

Der Rentenberechtigte bezieht mit der betrieblichen Versorgungsrente nachträgliche Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit gem. § 24 Nr. 2 iVm. §§ 13, 15 oder 18 (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 11/96, BFH/NV 1998, 835; BFH v. 22.3.2006 – XI R 60/03, nv., juris).

Versteuerung der Rentenzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses: Die Rentenzahlungen sind bei Zufluss (§ 11 Abs. 1) in voller Höhe als laufender Gewinn zu versteuern, nicht begünstigt nach § 16. Eine Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil ist, da keine Veräußerungsleistungen vorliegen, nicht geboten (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 977). Die (wahlweise; s. Anm. 1326) Versteuerung eines Barwerts der Rentenzahlungen kommt bei der betrieblichen Versorgungsrente mangels Vorliegen einer Betriebsveräußerung nicht in Frage (HAAS, DStZ 1974, 411 [417]).

Anders als bei den betrieblichen Veräußerungsrenten (s. Anm. 1315 ff.) sind die Zahlungen der betrieblichen Versorgungsrente vom Zeitpunkt des ersten Zuflusses an (§ 11) estpfl., ohne dass bis zur Höhe der Buchwerte des übertragenen Betriebs, Teilbetrieb usw. StFreiheit gegeben ist (BFH v. 3.7.1964 – VI 346/62 U, BStBl. III 1964, 548; BFH v. 16.11.1972 – IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184; BFH v. 6.3.1975 – IV R 191/71, BStBl. II 1975, 600; MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 972).

Behandlung des übertragenen Betriebsvermögens: Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, so geht für den Rentenberechtigten das BV gewinnneutral über (§ 6 Abs. 3); zur entsprechenden Behandlung beim Rentenverpflichteten s. Anm. 1337. Bei der Übertragung eines einzelnen WG gelten die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (zB Entnahme bei Übergang aus privatem Anlass).

Abfindung der betrieblichen Versorgungsrente: Wird die betriebliche Versorgungsrente später durch eine Abfindungszahlung abgelöst, so ist auch die Abfindungszahlung den nachträglichen Einkünften zuzurechnen und nach § 24 Nr. 2 iVm. §§ 13, 15 oder 18 zu versteuern. Die Abfindungssumme für eine betriebliche Versorgungsrente ist – ebenso wenig wie die für eine betriebliche Veräußerungsrente (s. Anm. 1317) – nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 tarifbegünstigt, da es sich hier nach den Grundsätzen der Rspr. zum Entschädigungsbegriff bei Gewinneinkünften (vgl. zB BFH v. 20.7.1978 – IV R 43/74, BStBl. II 1979, 9; BFH v. 4.9.2002 – XI R 53/01, BStBl. II 2003, 177, mwN) – jedenfalls im Regelfall – nicht um eine Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a handelt.

Erlöschen der Rentenverpflichtung wegen Todes des Rentenberechtigten: Bei vorzeitigem Wegfall der betrieblichen Versorgungsrente stellt die Differenz, um die das Kapitalkonto höher als die geleisteten Rentenzahlungen ist, keinen estrechtl. ausgleichender Verlust dar, da eine Verrechnung mit dem Kapitalkonto nicht vorzunehmen ist (aA MEYER/RICHTER, StBp. 1967, 8).

Kosten bei Betriebsübertragung: Die bei Betriebsübertragung entstehenden Kosten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb des Rentenrechts stehen, sind BA des Berechtigten (MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 979). Ohne einen solchen Zusammenhang mindern sie die Einkünfte des Rentenempfängers (Berechtigten) nicht.

1336 Einstweilen frei.

c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten

1337

Keine Passivierung der Rentenverbindlichkeit: Die Verpflichtung zur Zahlung einer betrieblichen Versorgungsrente darf nach stRspr. nicht passiviert werden (vgl. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740), denn die einzelnen Rentenzahlungen belasten wirtschaftlich lediglich die wiederkehrenden Erträge (vgl. BFH v. 3.7.1964 – VI 346762 U, BStBl. III 1964, 548; krit. THOMA, DSrR 1983, 97).

Abziehbarkeit der Rentenleistungen: Leistungen aufgrund einer betrieblichen Versorgungsrente bilden beim Verpflichteten in voller Höhe abziehbare BA (BFH v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740). Eine Verrechnung mit dem den übertragenen Betrieb betreffenden Kapitalkonto findet nicht statt, weil die Gewährung der betrieblichen Versorgungsrente nicht die Gegenleistung für die Übertragung des BV darstellt (vgl. auch Anm. 1335). Dies gilt auch bei Zahlungen an einen ausgeschiedenen Mitunternehmer oder dessen Witwe; auch in diesem Fall liegt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 eine in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung (§§ 179, 180 AO) der PersGes. einzubeziehende Vorabvergütung vor.

Aktivierung des erworbenen Betriebsvermögens:

► *Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils:* Nach § 6 Abs. 3 hat die Aktivierung mit den für den bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) maßgebenden Werten zu erfolgen, soweit keine zusätzlichen AK aufgebracht werden (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603). Soweit neben der betrieblichen Versorgungsrente eine Barzahlung zu leisten ist, stellt diese AK dar. Aufwendungen des Erwerbers führen zu AK. Nach BFH (BFH v. 11.7.1973 – I R 126/71, BStBl. II 1974, 50) erzielen beim (ganz oder teilweise) unentgeltlichen Erwerb des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafters die verbleibenden Gesellschafter einen stpfl. Gewinn, es sei denn, die Vereinbarung der Unentgeltlichkeit beruht auf außerbetrieblichen Gründen (BFH v. 7.2.1995 – VIII R 36/93, BStBl. II 1995, 770, mwN). Dies gilt auch bei der Vereinbarung einer betrieblichen Versorgungsrente (s. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603, aE). Im Fall einer Teilentgeltlichkeit bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge kommt es darauf an, ob die Gegenleistung das Kapitalkonto überschreitet (sog. Einheitstheorie; zB BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436, mwN; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262).

► *Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter:* Beim Übergang aus betrieblichem Anlass erzielt der Rentenverpflichtete grds. eine nach § 6 Abs. 4 zu bewertende BE, beim Übergang aus privatem Anlass kann er das WG in sein BV einlegen.

Auswirkung späterer Änderungen: Die Ablösung der Rentenverpflichtung führt wie die wiederkehrende Rentenzahlung zu einer BA. Erlischt die Rentenverpflichtung infolge des Todes des Rentenberechtigten, so entsteht beim Rentenverpflichteten wegen der fehlenden Passivierung kein Ertrag.

d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs

1338

Veräußert der zur Zahlung der betrieblichen Versorgungsrente Verpflichtete den Betrieb, so ist zu unterscheiden, ob der Betriebserwerber (Zweiterwerber) die Rentenverpflichtung übernimmt oder ob der Veräußerer (Ersterwerber) die Rente auch in Zukunft zahlt.

Übergang der Rentenverpflichtung auf den Zweiterwerber: Die Übernahme wird idR in Anrechnung auf den Kaufpreis geschehen. Dies hat zur Folge, dass die Rente für den Zweiterwerber den Charakter einer betrieblichen Veräußerungsrente annimmt und auch dementsprechend bei ihm zu behandeln ist (RFH v. 2.8.1939, RStBl. 1939, 1078; BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595 (596); MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 16. Aufl. 2017, Rz. 995; aA FG Düss. v. 24.10.1974 – II 130/73 E, EFG 1975, 245, rkr.).

Die stl. Behandlung beim Rentenberechtigten ändert sich dadurch nicht. Wie die Rente für den Zweiterwerber strechtl. zu beurteilen ist, ergibt sich aufgrund seiner Rechtsbeziehungen zum Veräußerer und nicht aus den Rechtsbeziehungen zwischen Veräußerer und Rentenberechtigtem. Auch wenn der Zweiterwerber in Anrechnung auf den Kaufpreis eine private Schuld des Veräußerers übernimmt, wird diese für den Zweiterwerber eine (betriebliche) Kaufpreisschuld; nichts anderes gilt für den Übergang einer betrieblichen Versorgungsrente im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung.

Verbleiben der Rente beim Ersterwerber: Der Verpflichtete kann die Rentenleistungen weiterhin als nachträgliche BA absetzen (s. auch Anm. 1337); Entsprechendes gilt bei einer Betriebsaufgabe.

1339 Einstweilen frei.

1340 e) **Besonderheiten bei Renten im Erbfall/bei vorweggenommener Erbfolge**

Übergang von Rentenansprüchen im Erbwege: Gehen schon vor dem Erbfall entstandene Rentenansprüche oder Rentenverpflichtungen des Erblassers auf den Erben über, so ist die Frage, ob eine betriebliche oder private Rente vorliegt, beim Erben grds. ebenso zu beurteilen wie beim Erblasser, da der Erbe estrechtl. grds. die Rechtsstellung des Erblassers fortsetzt. Soweit zB dem Erblasser eine nach § 15 iVm. § 24 Nr. 2 zu versteuernde betriebliche Veräußerungsrente zustand, erzielt auch der Erbe aus der Rente gewerbliche Einkünfte entsprechend den Vorschriften über die Rechtsnachfolge im Erbfall (§ 24 Nr. 2).

Rentenansprüche aufgrund letztwilliger Verfügung: Rentenansprüche oder -verpflichtungen, die durch letztwillige Verfügungen begründet werden, sind grds. als private Renten einzuordnen (BFH v. 7.12.1977 – I R 75/77, BStBl. II 1978, 269; BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Oftmals liegen stl. nicht abzieshbare Unterhaltsleistungen vor (§ 12 Nr. 2). Dies gilt auch, wenn der Rentenverpflichtete Erbe eines Gewerbebetriebs ist, da die Erbfolge ein Vorgang des persönlichen Lebensbereichs ist.

Rentenansprüche aufgrund einer Erbauseinandersetzung: Ist eine entgeltliche (betriebliche) Erbauseinandersetzung anzunehmen, so ist die Rente als betriebliche Veräußerungsrente zu bewerten; im anderen Fall ist eine außerbetriebliche (private) Rente gegeben (keine betriebliche Versorgung).

Rentenansprüche aufgrund vorweggenommener Erbfolge: Insoweit liegen – da kein vollentgeltlicher Vorgang – idR außerbetriebliche (private) Versorgungsrenten vor; im Übrigen muss anhand der Umstände des Einzelfalls entschieden werden, ob eine betriebliche oder außerbetriebliche Rente gegeben ist.

1341–1342 Einstweilen frei.

4. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung 1343

Laufende Bezüge können auch auf einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung beruhen; sie können je nach Veranlassung betrieblich oder privat veranlasst sein (zur Steuerbarkeit von Schadensersatzrenten s. BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012 – DOK 2009/0474962, DStR 2009, 1646).

Behandlung beim Berechtigten: Entgehen einem Stpfl. Gewinne aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit und stehen ihm Schadensersatzansprüche in Form laufender Bezüge zu, so liegen insoweit betriebliche Einnahmen vor. Der Berechtigte hat den Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge in voller Höhe gewinnwirksam in seiner Bilanz zu aktivieren (BFH v. 21.2.1957 – IV 630/55 U, BStBl. III 1957, 164). Die sofortige Versteuerung des Anspruchs auf die wiederkehrenden Schadensbezüge erscheint allerdings insoweit nicht gerechtfertigt, als mit den Schadensbezügen die Gewinne künftiger Jahre abgegolten werden. Die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven RAP liegen zwar nicht vor. Der Gewinnanspruch würde indes in dem jeweiligen Jahr entstehen (teleologische Auslegung). Gemäß § 249 BGB muss zudem durch den Schädiger der Zustand wiederhergestellt werden, der bestehen würde, wenn der zum Schadensersatz verpflichtende Umstand nicht eingetreten wäre (so auch MYBEN/FISCHER/GRAGERT/WIBBORN, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 1065). Ermittelt der Berechtigte den Gewinn nach § 4 Abs. 3, entsteht die StPfl. ohnehin erst mit dem Zufluss der wiederkehrenden Bezüge (§ 11 Abs. 1).

Behandlung beim Verpflichteten: Aufwendungen zur Erfüllung eines Schadensersatzanspruchs sind nur BA, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Sind danach wiederkehrende Schadensersatzleistungen betrieblich veranlasst, sind sie in der Bilanz mit dem Barwert gewinnmindernd zu passivieren; die jährlichen Leistungen verringern den Gewinn, während die jährliche Barwertminderung den Gewinn erhöht.

Einstweilen frei.

1344–1349

XII. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen

Schrifttum: FLUME, Die Organshaft im Gewerbesteuerrecht, DB 1955, 485; WÜRDINGER, Betrachtungen zur Regelung der Konzernverfassung im Entwurf eines Aktiengesetzes, DB 1958, 1447; BIRKHOLZ, Zur Verpachtung von Betriebsanlagen und Betrieben im Steuerrecht, BB 1965, 1390; REUTER, Zur ertragsteuerlichen Auswirkung der Verlustübernahme ohne Organshaft, BB 1968, 830; MÖHRING, Die Ausgleichsgarantie des abhängigen Unternehmens bei Bestehen eines Beherrschungsvertrages, in BERNHARDT/HEFERMEHL/SCHILLING (Hrsg.), Freundesgabe für Hans Hengeler zum 70. Geburtstag, Berlin ua. 1972, 216; RAUPACH/CLAUSEN, Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, BB 1974, 689; VEELKEN, Der Betriebsführungsvertrag im deutschen und amerikanischen Aktien- und Konzernrecht, Baden-Baden 1975; REUTER, Die Personengesellschaft als abhängiges Unternehmen, ZHR 146 (1982), 1; U.H. SCHNEIDER, Vertragsrechtliche, gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Probleme von Betriebspachtverträgen, Betriebsüberlassungsverträgen und Betriebsführungsverträgen, JbFStR 1982/83, 387; U.H. SCHNEIDER/STROBEL, Diskussion mit den Teilnehmern zu den Fallgestaltungen, JbFStR 1982/83, 429; STROBL, Probleme der handels- und steuerrechtlichen Erfolgszurechnung bei Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträgen, JbFStR 1982/83, 413; EXNER, Beherrschungsvertrag und Vertragsfreiheit: ein Beitrag zur

Gestaltung des aktienrechtlichen Beherrschungsvertrags, Frankfurt 1984; FORSTER, Überlegungen zur Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, in LUTTER/MERTENS/ULMER (Hrsg.), FS Walter Stimpel, Berlin 1985, 759; LECHNER, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, Köln 1986; HUBER, Betriebsführungsverträge zwischen selbständigen Unternehmen, ZHR 152 (1988), 1; KROPFF, Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen aus Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen?, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 349; KÖRNER/WEIKEN, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, BB 1992, 1033; WICHMANN, Bilanzierung bei „verunglückter Organschaft“ – Zugleich Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.5.1990, BB 1992, 394; KNEPPER, Bilanzierung im qualifiziert faktischen Konzern, DStR 1993, 1613; KNEPPER, Die körperschaftsteuerliche Organschaft – Nahtstellen zwischen Handels- und Steuerrecht, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 725; KROPFF, Der GmbH-Beherrschungsvertrag: Voraussetzung für den Vorrang von Konzerninteressen?, in BIERICH/HOMMELHOFF/KROPFF (Hrsg.), Unternehmen und Unternehmungsführung im Recht, FS Johannes Semler, Berlin 1993, 517; WALTER, Die Gewinngemeinschaft – ein verkanntes Gestaltungsmittel des Steuerrechts, BB 1995, 1876; KUSTERER, Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Gewinnabführungsverträgen, DStR 1996, 114; WALTER, Die Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag – Ein Beispiel für die fehlende Abstimmung zwischen Steuer- und Konzernrecht, GmbHR 1999, 1017; IDW (Hrsg.), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen (IDW RS HFA 4), WPg 2000, 716; RAUPACH, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung, in WESTERMANN/MOCK (Hrsg.), Rechtsanwalt und Notar im Wirtschaftsleben, FS Gerold Bezenberger, Berlin 2000, 327; KOTHs, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, StJb. 2000/2001, 267; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, Die unterjährige Beendigung der Organschaft, FR 2003, 1061; HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003; PLUSKAT, Auswirkungen der Teilveräußerung der Beteiligung an einer abhängigen GmbH auf den Unternehmensvertrag – zur analogen Anwendung des § 307 AktG, Der Konzern 2004, 525; SCHÜTZ, Tatbestandsverhinderung und Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2004, 14; BERGER, Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei vorvertraglichem Verlustvortrag der Organschaft, DB 2005, 903; DÄUBLER, Ausklammerung sozialer und personeller Angelegenheiten aus einem Beherrschungsvertrag, NZG 2005, 617; FENZL, Betriebspachtvertrag und Betriebsführungsvertrag – Verträge im Grenzbereich zwischen gesellschaftsrechtlichen Organisations- und schuldrechtlichen Austauschverträgen, Der Konzern 2006, 18; KREIDL/RIEHL, Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Gibt es eine Möglichkeit, die „vergessene“ Verlustausgleichsverpflichtung zu heilen?, BB 2006, 1880; BREKER/KUHN, Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen – Eine Darstellung der Neuerungen aus der Überarbeitung von IDW RS HFA 6, WPg 2007, 770; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge in der Konzernpraxis, Köln 2007; IDW (Hrsg.), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6), WPg Supplement 2007, 77; NELIBEN, Wirksamer Abschluss von Betriebspachtverträgen, DB 2007, 786; WEHRHEIM/RUPP, Die Bildung von Gewinnrücklagen nach dem BilMoG und ihre Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Organschaft, DStR 2008, 1977; BALDAMUS, Durchführung von Gewinnabführungsverträgen – zu § 14 KStG und § 302 AktG nach MoMiG und BilMoG, Ubg 2009, 484; GELHAUSEN/ALTHOFF, Die Bilanzierung ausschüttungs- und abführungsgesperrter Beträge im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach dem BilMoG (Teil 2), WPg 2009, 629; KIEKER/VOLLMAR, Änderung des Höchstbetrags der Gewinnabführung durch das BilMoG – Auswirkungen auf die steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen, DStR 2009, 842; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; RAMMERT/THIES, Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zurück in die Zukunft – was wird aus Kapitalerhaltung und Besteuerung?, WPg 2009, 34; SCHNEIDER/HINZ, Verunglückte Organschaften – Ursachen und Heilungsmöglichkeiten, Ubg 2009, 738; SIMON, Ausschüttungs- und Abführungssperre als gläubigerschützendes Institut in der reformierten HGB-Bilanzierung – Zur Regelung des § 268 VIII HGB n.F., NZG 2009, 1081; MEINING, Korrektur von Gewinnabführungsverträgen bei der steuerlichen Organschaft, GmbHR 2010, 309; PRIESTER, Unterjährige Aufhebung des Unternehmensvertrags im GmbH-Konzern, NZG

2012, 641; RÖDDER, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; BENECKE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG, IStR 2013, 143; BURWITZ, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht, NZG 2013, 533; DÖTSCH/PUNG, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; DÖTSCH/PUNG, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme?, DB 2013, 2169; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, München, 10. Aufl. 2013; FELLINGER/WELLING, Auslegungsfragen zur kleinen Organschaftsreform – Positives Ziel nicht aus den Augen verlieren, DStR 2013, 1718; GRAW, Ausgewählte Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Anwendungsregelung für § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des UntSt/RKvereinfG, Ubg 2013, 373; JESSE, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil II), FR 2013, 681; MAYER/WIESE, Zur Verlustübernahme nach der „kleinen Organschaftsreform“ – Vertragsformulierungen im Lichte der Übergangsvorschrift, DStR 2013, 629; OLBING, Nun doch: Die (kleine) Reform des Organschaftsrechts, GmbH-StB 2013, 154; PAINTNER, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 218; SCHEIFELE/HÖRNER, Neue formale Anforderungen an die Regelung der Verlustübernahmepflicht in Gewinnabführungsverträgen: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, DStR 2013, 553; SCHNEIDER/SOMMER, Organschaftsreform „light“ – Ein Überblick insbesondere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchführung, GmbHR 2013, 22; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und der steuerlichen Reisekosten sowie der aktuellen Rechtsprechung, DStZ 2013, 621; STANGL/BRÜHL, Die „kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; STANGL/BRÜHL, Brennende Fragen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach der „kleinen Organschaftsreform“, DB 2013, 538; TEICHE, Verfahrensrechtliche Aspekte nach der Organschaftsreform, DStR 2013, 2197; KÜRTE/WESTERMANN, Beginn einer differenzierten Betrachtung von Unternehmensverträgen? – Unterjährige Aufhebung von Betriebspachtverträgen, GmbHR 2014, 852; SCHEIFELE/MARX, Die zeitlichen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung, DStR 2014, 1793; HOFFMANN-BECKING (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 4 Aktiengesellschaft, München, 4. Aufl. 2015; BLAUROCK (Hrsg.), Handbuch der stillen Gesellschaft, Köln, 8. Aufl. 2016; FORST/SUCHANEK/MARTINI, Risiken bei der Veräußerung von Organgesellschaften hinsichtlich der Fiktion der tatsächlichen Durchführung, GmbHR 2015, 408; EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, München, 8. Aufl. 2016; FREIBERG, Aktuelle Gefährdung der Anerkennung der steuerlichen Organschaft?, StuB 2016, 257; KUHN/MOSER, Änderung der Vorschriften zur Abzinsung von Pensionsrückstellungen, WPg 2016, 381; SUCHANEK/KLOPSCH, Fehlerhafte Bilanzansätze und tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags, GmbHR 2016, 524; WALTER, Abführungssperre für die Gewinnabführung wegen Anpassung der Abzinsung von Pensionsrückstellungen und Organschaft, GmbHR 2016, 354; WEBER-GRELLET, BB-Rechtssprechungsreport zu 2015 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2016, 43; ZWIRNER, Neuregelung zur handelsrechtlichen Bewertung von Pensionsrückstellungen – Überblick, Praxisauswirkungen und offene Fragen, DStR 2016, 929; IDW, WPH Edition, WP-Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, Düsseldorf, 15. Aufl. 2017; KESSLER/EGELHOF, Außerbilanzielle Ausschüttungssperren in der Organschaft, DStR 2017, 998; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, Herne, 10. Aufl. 2017; MYLICH, Gegenstandsbezogene Ausschüttungssperren und gesellschaftsrechtliche Kapitalschutzmechanismen, ZHR 181 (2017), 87; NODOUSHANI, Die zivil- und steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Kündigung eines Ergebnisabführungsvertrages aus wichtigem Grund, DStR 2017, 399; WALTER, Hat der BFH die Gewinngemeinschaft nun anerkannt?, Der Konzern 2017, 331; PRIESTER/MAYER/WICKE (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 3 Gesellschaft mit beschränkter Haftung, München, 5. Aufl. 2018.

1. Unternehmensverträge

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge

1350 aa) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmensverträge

Das AktG regelt im Ersten Teil des Dritten Buchs (§§ 291–307 AktG) die Unternehmensverträge, enthält aber keine Definition des Begriffs „Unternehmensvertrag“. In § 291 Abs. 1 AktG werden der Beherrschungsvertrag, der GAV und der Geschäftsführungsvertrag über ihre Rechtsfolgen definiert und den Unternehmensverträgen ausdrücklich zugeordnet. Diese werden durch die als „andere Unternehmensverträge“ bezeichneten, in § 292 Abs. 1 AktG aufgelisteten Vertragstypen ergänzt. Das AktG nennt somit fünf Arten von Rechtsbeziehungen zwischen einer AG oder KGaA einerseits und einem anderen Unternehmen andererseits, die es als Unternehmensverträge bezeichnet:

- Beherrschungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG),
- Gewinnabführungsvertrag (einschließlich Geschäftsführungsvertrag, § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2, Satz 2 AktG),
- Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG),
- Teilgewinnabführungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG),
- Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG).

Weitere Unternehmensverträge: Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass die Aufzählung der Unternehmensverträge in §§ 291, 292 AktG abschließend sei und es mithin weitere Vertragstypen, die als Unternehmensverträge zu qualifizieren seien, nicht geben könne (GESSLER in GESSLER/HEFERMEHL, § 291 AktG Rz. 15 [10/1975]; WÜRDINGER in Großkomm. AktG, 3. Aufl. 1975, § 291 AktG Rz. 1). Nach zutreffender Ansicht dürften die §§ 291, 292 AktG jedenfalls analog auch auf andere Vertragstypen, insbes. Betriebsführungsverträge, anwendbar sein (s. hierzu ALTMEPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 43; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 292 AktG Rz. 7; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 4).

Rechtsnatur der Unternehmensverträge: Die in § 291 AktG genannten Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge unterscheiden sich von den anderen Unternehmensverträgen des § 292 AktG nach hM dadurch, dass es sich bei ihnen um Organisationsverträge handelt, die – unter Beachtung der §§ 300–307 AktG – weitergehende Eingriffe in die Struktur der verpflichteten Gesellschaft zulassen (grundlegend FLUME, DB 1955, 485; WÜRDINGER, DB 1958, 1447; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 17, mit umfangreichen Nachweisen der Rspr.). Die anderen Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG sind dagegen schuldrechtl. Vereinbarungen, die vorrangig auf den Austausch von Leistungen und Gegenleistungen gerichtet sind (RegBegr. KROPFF, 1965, 378; ALTMEPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 7; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 2). Allerdings führen die in § 291 AktG genannten Unternehmensverträge neben der organisationsrechtl. auch zu einer schuldrechtl. Bindung (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 18; ALTMEPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 37), und die in § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG geregelte Gewinngemeinschaft hat aufgrund der Bildung einer GbR zwischen den vertragsschließenden Parteien (s. Anm. 1395) neben einer schuldrechtl. auch eine organisationsrechtl. Komponente.

bb) Abschluss von Unternehmensverträgen

Vertragsparteien eines Unternehmensvertrags: Die aktienrechtl. Vorschriften über Unternehmensverträge (§§ 291–307 AktG) gelten unmittelbar nur, wenn die verpflichtete Gesellschaft eine bestimmte Gesellschaftsform hat. Die Parteien eines Unternehmensvertrags sind verbundene Unternehmen iSd. § 15 AktG.

► *Die verpflichtete Gesellschaft* muss die Rechtsform einer AG oder KGaA haben und nach ihrem Personalstatut deutschem Recht unterliegen (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 17 ff.; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 5; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 291 AktG Rz. 11). Die Regelungen gelten ferner für eine SE mit Sitz im Inland, für die nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. ii SE-VO die Vorschriften des deutschen Aktienrechts subsidiär gelten. Allerdings können die im AktG vorgesehenen Unternehmensverträge auch von Gesellschaften anderer Rechtsform abgeschlossen werden (allgemeine Meinung für die GmbH: BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Supermarkt-Beschluss; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 43 ff.; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 6 mwN; verneinend für die PersGes. REUTER, ZHR 146 [1982], 1; differenzierend für die PersGes. SCHÄFER in STAUB, Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2009, Anh. § 105 HGB Rz. 12 ff.; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 10. Aufl. 2013, 583 ff.). Für Vertragskonzerne mit Unternehmen anderer Rechtsform wurden – orientiert an den aktienrechtl. Regelungen – eigene rechtl. Rahmenbedingungen entwickelt (s. hierzu insbes. KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 6 f.; KROPPF, FS Semler, 1993, 517 ff.).

► *Die andere Vertragspartei des Unternehmensvertrags* wird in den §§ 291, 292 AktG rechtsformneutral als „anderes Unternehmen“ oder „anderer“ bezeichnet. Neben einer AG, KGaA sowie einer GmbH können auch PersGes. und Einzelkaufleute Vertragspartner der verpflichteten Gesellschaft sein (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 8). Der Vertragspartner des verpflichteten Unternehmens kann seinen Sitz auch im Ausland haben (OLG Düss. v. 30.10.2006 – I-26 W 14/06 AktE, AG 2007, 170; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 26; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 8).

Form des Unternehmensvertrags: Nach § 293 Abs. 3 AktG bedarf ein Unternehmensvertrag der Schriftform; mündliche Nebenabreden zu einem Unternehmensvertrag sind mithin nichtig.

Wirksamkeitsvoraussetzungen des Unternehmensvertrags:

► *Bei einer AG, SE oder KGaA als verpflichteter Gesellschaft:* Der formwirksam abgeschlossene Unternehmensvertrag wird nur mit Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten Gesellschaft (AG, SE oder KGaA) wirksam, wobei der Zustimmungsbeschluss vor oder nach Abschluss des Vertrags gefasst werden kann (§ 293 Abs. 1 AktG). Daneben ist bei einer KGaA auch die Zustimmung der persönlich haftenden Gesellschafter zum Abschluss des Unternehmensvertrags Wirksamkeitsvoraussetzung. Sofern der andere Vertragsteil eine AG, SE oder KGaA ist, muss auch die Hauptversammlung dieser Gesellschaft dem Abschluss eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags zustimmen (§ 293 Abs. 2 AktG).

► *Bei einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft:* Ein mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossener Unternehmensvertrag wird ua. nur wirksam, wenn die Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft dem Ver-

trag zustimmt (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; BGH v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, WM 1992, 524; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 189; SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 93; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 51). Aufgrund des satzungsändernden Charakters des Zustimmungsbeschlusses im Fall eines Unternehmensvertrags mit einer GmbH als verpflichtetem Unternehmen sowie der entsprechenden Anwendung des § 294 AktG ist Wirksamkeitsvoraussetzung für den Unternehmensvertrag, dass der Zustimmungsbeschluss der beherrschten Gesellschaft notariell beurkundet und der Unternehmensvertrag ins Handelsregister eingetragen wird (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 190; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 51, 61). Der Unternehmensvertrag bedarf zu seiner Wirksamkeit auch der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung der beherrschenden Gesellschaft (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; BGH v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, WM 1992, 524; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 194; SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 103; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 53), wobei der Zustimmungsbeschluss einer GmbH als herrschender Gesellschaft nicht der notariellen Beurkundung bedarf (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 194; SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 103; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 53).

► *Mehrheitserfordernisse:* Der Beschluss der Hauptversammlung bedarf bei der AG, SE oder KGaA einer Mehrheit von mindestens $\frac{3}{4}$ des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, wobei allerdings die Satzung eine größere Mehrheit und weitere Erfordernisse vorsehen kann. Sofern der Unternehmensvertrag mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossen wird, ist umstritten, welche Mehrheiten für den Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft zu einem Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag zu verlangen sind (für Einstimmigkeit des Zustimmungsbeschlusses: CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 191; EMMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 145 ff.; BEURSKENS in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, KonzernR Rz. 106; für Dreiviertelmehrheit: SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 95; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 52 ff., 65 f.).

► *Zeitpunkt der Wirksamkeit des Unternehmensvertrags:* Der Vertrag wird erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes des verpflichteten Unternehmens eingetragen wird (§ 294 Abs. 2 AktG). Mängel des Vertrags oder seines Zustandekommens werden durch die Eintragung nicht geheilt (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 294 AktG Rz. 17, 21).

Rückbeziehung von Unternehmensverträgen: Obwohl der Unternehmensvertrag erst mit der Eintragung ins Handelsregister wirksam wird, ist nicht ausgeschlossen, dass der Vertrag zurückbezogen wird. Ob und in welchem Umfang eine Rückbeziehung des Unternehmensvertrags möglich ist, beurteilt sich nach allgemeinen Grundsätzen (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und

GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 294 AktG Rz. 29; KRAFT in IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, C Rz. 245 mwN). Da durch die Rückbeziehung eines Beherrschungsvertrags allerdings bewirkt werden könnte, dass die Tatbestandsvoraussetzungen von Ansprüchen aus den §§ 311, 317 AktG (rückwirkend) entfielen, geht die wohl hM davon aus, dass ein Beherrschungsvertrag nicht auf einen vor Eintragung im Handelsregister liegenden Zeitpunkt rückbezogen werden kann (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 291 AktG Rz. 15, § 294 AktG Rz. 29; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 11, § 294 AktG Rz. 19; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 294 AktG Rz. 31 ff.). Dagegen wird eine Rückbeziehung eines GAV auf den Beginn eines laufenden Geschäftsjahres als zulässig angesehen (OLG München v. 14.6.1991 – 23 U 4638/90, WM 1991, 1843; BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 (222 ff.); KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 294 AktG Rz. 20). Dabei ergibt sich die Beschränkung der Rückbeziehung auf den Beginn des laufenden Geschäftsjahres daraus, dass ein rückwirkender Abfindungsanspruch nicht existiert und bei einer Rückwirkung des GAV über das laufende Geschäftsjahr hinaus die Aktionäre mithin entgegen §§ 304, 305 AktG auf einen Ausgleichsanspruch beschränkt wären (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 291 AktG Rz. 55). Bei Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsverträgen ist eine Rückbeziehung auf den Zeitpunkt einer vor Vertragsabschluss erfolgten Übergabe des Vertragsgegenstands durch entsprechende vertragliche Vereinbarung grds. möglich (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 294 AktG Rz. 66; genereller Rückwirkungsausschluss nur beim Beherrschungsvertrag: EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 294 AktG Rz. 29).

cc) Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen

1352

Änderung des Unternehmensvertrags: Eine Änderung ist nur mit Zustimmung der Hauptversammlung (§ 295 AktG) bzw. der Gesellschafterversammlung der verpflichteten Gesellschaft möglich. Sofern die Vorschriften zur Leistung eines Ausgleichs an die außenstehenden Aktionäre der Gesellschaft oder zum Erwerb ihrer Aktien (§§ 304, 305 AktG) geändert werden sollen, bedarf es außerdem eines Sonderbeschlusses der außenstehenden Aktionäre. Die Änderung des Unternehmensvertrags tritt erst mit der Eintragung im Handelsregister in Kraft (s. zu den stl. Folgen einer unterlassenen Handelsregistereintragung BFH v. 20.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972).

Beendigung durch Ablauf der Vertragslaufzeit: Der Unternehmensvertrag kann für eine bestimmte Zeit abgeschlossen werden und endet in diesem Fall nach Ablauf der vereinbarten Grundlaufzeit automatisch, ohne dass es einer weiteren Erklärung seitens einer der vertragschließenden Parteien bedarf. Der Unternehmensvertrag kann aber auch Kündigungs- und Verlängerungsoptionen vorsehen (s. insbes. zu Verlängerungsoptionen ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 297 AktG Rz. 57 f.).

Beendigung bei Hinzutreten außenstehender Gesellschafter: Hat die Gesellschaft im Zeitpunkt der Beschlussfassung ihrer Hauptversammlung über einen Beherrschungsvertrag oder GAV keinen außenstehenden Gesellschafter, so endet der Vertrag spätestens zum Ende des Geschäftsjahres, in dem sich ein außenstehender Gesellschafter beteiligt hat (§ 307 AktG). Es ist umstritten, ob § 307 AktG auch auf eine GmbH als verpflichtete Gesellschaft anwendbar ist (befürwortend EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Kon-

zernrecht, 8. Aufl. 2016, § 307 AktG Rz. 3; ALTMIPPEN in ROTH/ALTMIPPEN, 8. Aufl. 2015, Anh. § 13 GmbHG Rz. 95; HIRTE in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2013, § 307 AktG Rz. 24; abl. PLUSKAT, Der Konzern 2004, 525).

Aufhebung des Unternehmensvertrags: Eine Aufhebung des Unternehmensvertrags, die schriftlich zu erfolgen hat, ist nach § 296 Abs. 1 Satz 1 AktG zum Ende eines Geschäftsjahres oder eines vertraglich vereinbarten Abrechnungszeitraums möglich. Eine rückwirkende Aufhebung ist nach § 296 Abs. 1 Satz 2 AktG unzulässig. § 296 AktG ist nach hM analog auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, an denen GmbH beteiligt sind, anwendbar (s. BGH v. 5.11.2001 – II ZR 119/00, GmbHR 2002, 62; BGH v. 16.6.2015 – II ZR 384/13, BGHZ 206, 74 mwN; OLG München v. 16.3.2012 – 31 Wx 70/12, GmbHR 2012, 645; OLG Oldenburg v. 23.3.2000 – 1 U 175/99, NZG 2000, 1138; OLG Frankfurt v. 11.11.1993 – 20 W 317/93, GmbHR 1994, 809; LIEBSCHER in MüKo GmbHG, 3. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 985; EMMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 196; aA LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 89; PRIESTER, NZG 2012, 641). Dagegen hatte das OLG Zweibrücken (OLG Zweibrücken v. 29.10.2013 – 3 W 82/13, GmbHR 2014, 251) die analoge Anwendung des § 296 Abs. 1 AktG auf einen zwischen zwei GmbH abgeschlossenen „anderen“ Unternehmensvertrag iSd. § 292 AktG (im konkreten Fall einen Betriebspachtvertrag) verneint, sofern nicht besondere Schutzinteressen dies erfordern, und mithin eine unterjährige Aufhebung eines solchen Vertrags als zulässig erachtet (zust. KÜRTE/WESTERMANN, GmbHR 2014, 852; PRIESTER, GmbHR 2014, 254; aA wohl auch im Hinblick auf andere Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG BGH v. 16.6.2015 – II ZR 384/13, BGHZ 206, 74).

Ferner ist umstritten, ob und bei welchen Rechtsformen die Wirksamkeit der Aufhebungsvereinbarung von einem Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung bzw. der Gesellschafterversammlung des verpflichteten Unternehmens abhängt (gegen einen Zustimmungsbeschluss: ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 296 AktG Rz. 11; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 296 AktG Rz. 9; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 296 AktG Rz. 5; zur GmbH ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 296 AktG Rz. 17; ALTMIPPEN in ROTH/ALTMIPPEN, 8. Aufl. 2015, Anh. § 13 GmbHG Rz. 107; LIEBSCHER in MüKo GmbHG, 3. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 988 ff.; für einen Zustimmungsbeschluss bei GmbH: OLG Oldenburg v. 23.3.2000 – 1 U 175/99, NZG 2000, 1138; LG Konstanz v. 26.11.1992 – 3 HT 1/92, GmbHR 1993, 443; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rz. 199; KIEFNER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 3, 5. Aufl. 2018, § 70 Rz. 41; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 296 AktG Rz. 7b f.; EMMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 195 f.; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, 19. Aufl. 2016, Anh. § 13 GmbHG Rz. 89; SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 6. Aufl. 2017, Anh. § 52 GmbHG Rz. 125; BEURSKENS in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, KonzernR Rz. 133). Nach der Entsch. des OLG München (OLG München v. 27.10.2014 – 31 Wx 235/14, GmbHR 2015, 368) kann der entsprechende Beschluss der Gesellschafterversammlung des verpflichteten Unternehmens – ohne Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot nach § 296 Abs. 1 Satz 2 AktG – auch erst nach dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmensvertrag aufgehoben wurde, gefasst werden (zust. WACHTER, GmbHR 2015, 368). Sofern sich aus dem Unternehmensvertrag allerdings Verpflichtungen des anderen Ver-

tragsteils gegenüber außenstehenden Gesellschaftern der verpflichteten Gesellschaft ergeben, ist wiederum ein zustimmender Sonderbeschluss der außenstehenden Gesellschafter notwendig. Für diesen Sonderbeschluss ist umstritten, ob seine Fassung nach der Beendigung des Unternehmensvertrags gegen das Rückwirkungsverbot des § 296 Abs. 1 Satz 1 AktG verstößt (ausdrücklich offengelassen in OLG München v. 27.10.2014 – 31 Wx 235/14, GmbHR 2015, 368; für einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot DELMANN in HÖLTERS, 3. Aufl. 2017, § 296 AktG Rz. 8, gegen einen Verstoß KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 296 AktG Rz. 8; LANGENBUCHER in SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 296 AktG Rz. 11).

Ordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags: Die ordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags führt zu einer Beendigung des Unternehmensvertrags ex nunc. Eine solche ordentliche Kündigung ist immer zulässig, wenn dies im Unternehmensvertrag vereinbart ist; ohne vertragliche Regelung ist eine ordentliche Kündigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen unzulässig (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 297 AktG Rz. 12 ff.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 297 AktG Rz. 6, da Annahme konkludenter Vereinbarung wegen Schriftformerfordernis des § 293 Abs. 3 AktG nur bei konkreten Anhaltspunkten im Vertrag selbst statthaft sei, aA im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung für den Fall, dass die Kündigung nicht bewusst ausgeschlossen werden sollte ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 297 AktG Rz. 68 ff.). In den Fällen der anderen Unternehmensverträge iSd. § 292 AktG greifen vorbehaltlich einer vertraglichen Regelung je nach Art des Unternehmensvertrags die gesetzlichen Vorschriften ein (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 297 AktG Rz. 72; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 297 AktG Rz. 14; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 297 AktG Rz. 5).

Außerordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags: Nach § 297 Abs. 1, 3 AktG ist eine außerordentliche Kündigung des Unternehmensvertrags aus wichtigem Grund möglich. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Rechts zur Kündigung aus wichtigem Grund ist unzulässig (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 297 AktG Rz. 15; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 297 AktG Rz. 16). Gründe für die Kündigung des Unternehmensvertrags aus wichtigem Grund sind insbes., dass der andere Vertragsteil nicht in der Lage ist, seine aus dem Unternehmensvertrag resultierenden Verpflichtungen zu erfüllen (§ 297 Abs. 1 Satz 2 AktG) oder dass – aufgrund einer schwerwiegenden Vertragsverletzung – der anderen Vertragspartei das Festhalten am Vertrag unzumutbar ist (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 297 AktG Rz. 22 f.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 297 AktG Rz. 19 ff.; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 297 AktG Rz. 4 ff.; NODOUSHANI, DStR 2017, 399 [402 f.]). Es ist nach hM zulässig, bestimmte Sachverhalte (zB die Veräußerung des beherrschten Unternehmens) im Unternehmensvertrag als wichtige Gründe für die Kündigung des Unternehmensvertrags zu vereinbaren (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211; OLG München v. 14.6.1991 – 23 U 4638/90, AG 1991, 358; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 297 AktG Rz. 8 mwN). Aus stl. Sicht hat das Vorliegen eines wichtigen Grundes für die Beendigung eines GAV eine eigenständige Bedeutung. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG ist eine Beendigung des GAV vor Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Jahren dann unschädlich und führt nicht dazu, dass

die Organschaft von Anfang an als stl. unwirksam anzusehen ist, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486; BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651; SCHEIFELE/MARX, DStR 2014, 1793) rechtfertigen weder der Wortlaut noch der Zweck von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG eine Anknüpfung an die zivilrechtl. Maßstäbe, sondern erfordern vielmehr eine spezifisch stl. Auslegung des Begriffs. Aufgrund des mit der Mindestlaufzeit verfolgten Zwecks, der in der Verhinderung einer willkürlichen Beeinflussung der Besteuerung liegt, kann die Annahme eines wichtigen Grundes nach Ansicht des BFH nicht im Belieben der Parteien stehen, sondern dieser müsse nach eigenen strechtl. Maßstäben objektiv vorliegen. Dies schließe zwar nicht aus, dass – insbes. bei wesentlichen Störungen der Vertragsbeziehungen, die bei Vertragsabschluss nicht vorhersehbar gewesen seien – eine vorzeitige Beendigung eines GAV für die stl. Anerkennung einer Organschaft unschädlich sei. Das gelte jedoch nicht, wenn es den Parteien darum gehe, die Rechtsfolgen der Organschaft zu begrenzen und die fünfjährige Mindestlaufzeit zu unterlaufen. Die Vereinbarung eines Katalogs von wichtigen Gründen im GAV, die von den Vertragsparteien beeinflussbar und mithin uU nicht als wichtige Gründe iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG anzuerkennen sind, führt allerdings noch nicht dazu, dass die Mindestlaufzeit des GAV nicht als wirksam vereinbart gilt (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486; SCHEIFELE/MARX, DStR 2014, 1793 [1798]). Ob ein wichtiger Grund im stl. Sinne für die vorzeitige Beendigung des GAV vorliegt, ist erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Vertragsbeendigung zu prüfen (SCHEIFELE/MARX, DStR 2014, 1793 [1798 f.]).

Deklaratorische Wirkung der Handelsregistereintragung: Die Beendigung eines Unternehmensvertrags sowie der Grund und Zeitpunkt der Beendigung sind zum Handelsregister anzumelden (§ 298 AktG). Die Eintragung der Beendigung im Handelsregister ist jedoch rein deklaratorisch.

1353–1355 Einstweilen frei.

1356 b) Begründung von Organschaften mittels Gewinnabführungsvertrags Körperschaftsteuerliche Organschaft:

► *SE, AG, KGaA:* Ist eine Europäische Gesellschaft, eine AG oder KGaA mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens durch einen GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (OT) abzuführen, so führt dies unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zur Begr. einer kstl. Organschaft. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG muss der GAV zur Begr. eines kstl. Organschaftsverhältnisses auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während der gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden.

► *Andere Kapitalgesellschaften:* Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG gelten die §§ 14–16 KStG entsprechend, wenn sich eine nicht in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete KapGes. mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens zur Abführung ihres gesamten Gewinns verpflichtet. In diesem Fall werden jedoch besondere Anforderungen an den GAV gestellt; es muss insbes. eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG im GAV ausdrücklich durch dynamischen Verweis, dh. auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung, vereinbart werden (§ 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG). Die gesonderte Vereinbarung der Verlust-

übernahme nach § 302 AktG ist für die Begr. einer kstl. Organschaft zwingende Voraussetzung, obwohl nach hM (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; EMMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 181; BEURSKENS in BAUMBACH/HUECK, 21. Aufl. 2017, KonzernR Rz. 74) § 302 AktG auch im GmbH-Konzern ohnehin analog anzuwenden ist (BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; BFH v. 17.6.2008 – IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; aA FG Köln v. 22.6.2006 – 13 K 5299/04, DStRE 2006, 535, aufgeh. durch BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; Schl.-Holst. FG v. 23.9.2004 – 2 K 264/01, EFG 2005, 1892, aufgeh. durch BFH v. 17.6.2008 – IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; WALTER, GmbHR 1999, 1017).

- ▷ *Gewinnabführungsvertrag nach dem 26.2.2013*: Die Verpflichtung zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) gilt nach § 17 Abs. 2 KStG iVm. § 34 Abs. 10b KStG aF für GAV, die nach dem 26.2.2013 abgeschlossen oder geändert werden.
- ▷ *Gewinnabführungsvertrag vor dem 27.2.2013*: GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen worden sind, müssen nicht zwingend angepasst werden, sondern nur, wenn diese geändert werden sollen (BURWITZ, NZG 2013, 533 [535]; GRAW, Ubg 2013, 373; STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [95]; PAINTNER, DStR 2013, 218 [224]; SCHEIFELE/HÖRNER, DStR 2013, 553 [555]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [30]; KRUMM in BLÜMICH, § 17 KStG Rz. 30 [11/2016]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434; aA wohl DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [314]; OLBING, GmbH-StB 2013, 154 [157]). Außerdem enthält § 17 Abs. 2 KStG iVm. § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG aF eine Regelung zur Heilung von GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurden und mithin nicht der Neufassung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG unterliegen, aber auch die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF nicht erfüllen. Sofern die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wurde, steht die Formulierung des GAV einer Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG für VZ, die vor dem 1.1.2015 enden, nicht entgegen (s. zur Problematik und bestehenden Zweifelsfragen: BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143; FELLINGER/WELLING, DStR 2013, 1718; MAYER/WIESE, DStR 2013, 629; STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [95]; STANGL/BRÜHL, DB 2013, 538; TEICHE, DStR 2013, 2197; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434). Eine Änderung eines GAV, der vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurde und die Voraussetzungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF erfüllte, war nach Ansicht der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 16.1.2014, FR 2014, 434; OFD Frankfurt am Main v. 30.5.2016, DStR 2016, 1375) selbst dann nicht erforderlich, wenn in einem solchen Altvertrag § 302 Abs. 4 AktG nicht als entsprechend anwendbar vereinbart wurde, aber die Nichtbeanstandungsanweisung der FinVerw. zur Einf. des § 302 Abs. 4 AktG galt (BMF v. 16.12.2005 – IV B 7 - S 2770 - 30/05, BStBl. I 2006, 12) und mithin eine Änderung des Altvertrags unterblieb. Der BFH (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49) folgt der Auffassung der FinVerw. nicht. Das sich aus § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ergebende zeitliche Erfordernis, dass der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss, gilt nach Ansicht des BFH auch für die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend des § 302 AktG nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG aF. Hieraus leitet der BFH die Obliegenheit der Vertragsparteien ab, im Falle einer Änderung des § 302 AktG

den zuvor geschlossenen GAV an den neu gefassten § 302 AktG anzupassen, wobei er allerdings im Streitfall offenlassen konnte, innerhalb welcher Frist die Anpassung des GAV vorzunehmen war (s. zur Bindungswirkung von Nichtbeanstandungsanweisungen der FinVerw. für Finanzgerichte als sachliche Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO: BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, BFHE 196, 485; konkret zur Übergangsregelung bezüglich § 302 Abs. 4 AktG BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BFHE 242, 139; BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BFHE 259, 49).

Gewerbsteuerliche Organschaft: § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG knüpft für die Begr. einer gewstl. Organschaft an das Vorliegen eines kstl. Organschaftsverhältnisses an. Wenn eine KapGes. OG iSd. § 14 oder § 17 KStG ist, gilt sie als BS ihres OT (s. zu den Rechtsfolgen einer gewstl. Organschaft die Kommentierungen zu § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Umsatzsteuerliche Organschaft: Voraussetzung für die Begr. einer ustl. Organschaft ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass die OG in das Unternehmen des OT finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert ist. Eine organisatorische Eingliederung ist anzunehmen, wenn der OT die sich aus der finanziellen Eingliederung ergebende Möglichkeit der Beherrschung der OG in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt, wobei der OT die OG durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen muss (BFH v. 7.7.2011 – V R 53/10, BFHE 234, 548; BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFHE 242, 433; BFH v. 2.12.2015 – V R 15/14, BFHE 252, 158). Die Annahme einer organisatorischen Eingliederung erfordert regelmäßig eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung des OT (BFH v. 3.4.2008 – V R 76/05, BFHE 221, 443; BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, BFHE 242, 433). Die organisatorische Eingliederung kann auch durch den Abschluss eines Beherrschungsvertrags begründet werden (BFH v. 10.5.2017 – V R 7/16, AG 2018, 452 mwN; allgemeine Meinung: STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Rz. 892 [10/2017]; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl. 2017, 366 f.). Auch nach Ansicht der FinVerw. ist bei Abschluss eines Beherrschungsvertrags vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung auszugehen (Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE 2017). Die organisatorische Eingliederung aufgrund Beherrschungsvertrags wird erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung des Vertrags begründet (BFH v. 10.5.2017 – V R 7/16, AG 2018, 452; Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 7 UStAE 2017).

Grunderwerbsteuerliche Organschaft: Für die Grunderwerbstl. Organschaft verlangt § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG ebenfalls die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung der OG in das Unternehmen des OT und die vorstehenden Ausführungen zur ustl. Organschaft gelten daher entsprechend.

Unternehmensverträge und steuerliche Ergebniszurechnung: Außer für den GAV, der bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft zu einer Zurechnung des Einkommens der OG zum OT führt, enthält weder das EStG noch das KStG besondere Regelungen hinsichtlich der Ergebniszurechnung bei Vorliegen von Unternehmensverträgen. Daher gelten die allgemeinen Grundsätze, nach denen die Einkünfte grds. demjenigen zuzurechnen sind, der sie durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschaftet (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, 368 ff.; STROBL, JbFStR 1982/83, 413; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 500). Die Zurechnung der Einkünfte erfolgt mithin regelmäßig bei demjenigen, für dessen Rechnung und unter dessen Weisung bzw. Kontrolle der Betrieb geführt wird und dem mithin die Chancen und Risiken

der geschäftlichen Aktivität zuzurechnen sind (vgl. § 2 Anm. 125–130; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, 372).

Einstweilen frei.

1357–1359

2. Gewinnabführungsverträge

a) Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen

aa) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinnabführungsvertrags 1360

Das Aktienrecht unterscheidet drei Vertragstypen, bei denen eine AG, SE oder KGaA zur Abführung ihrer Gewinne verpflichtet ist:

- Gewinnabführungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 AktG),
- Teilgewinnabführungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG),
- Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG, s. Anm. 1395–1396).

Gewinnabführungsvertrag: Nach § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG liegt ein GAV vor, wenn sich eine AG, SE oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Diese Verpflichtung ist wesentlicher Vertragsinhalt. Wegen der damit gleichzeitig verbundenen Verpflichtung zur Deckung eines Jahresfehlbetrags nach § 302 AktG wird der GAV auch als Ergebnisübernahmevertrag bezeichnet. Seiner Rechtsnatur nach ist der GAV Organisationsvertrag, der jedoch neben der organisationsrechtl. auch zur schuldrechtl. Bindung der Vertragsparteien führt (s. Anm. 1350).

Teilgewinnabführungsvertrag: Nach § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG liegt ein Teil-GAV vor, wenn sich eine AG, SE oder KGaA verpflichtet, einen Teil ihres Gewinns oder den Gewinn einzelner ihrer Betriebe ganz oder teilweise an einen anderen abzuführen. Das Aktienrecht sieht keine Bagatellgrenze vor, so dass grds. jeder Betrag der Gewinnabführung zur Begr. eines Teil-GAV ausreicht (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 13). Andererseits kann die Verpflichtung zur Gewinnabführung bis an die Grenze des sich aus §§ 300, 301 AktG ergebenden Höchstbetrags heranreichen; einen bei der verpflichteten Gesellschaft verbleibenden Mindestgewinn sieht das Aktienrecht nicht vor (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 301 AktG Rz. 5; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 15; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 13).

Praktische Relevanz hat der Teil-GAV heute im Wesentlichen nur noch in Form der stillen Gesellschaft (zur praktischen Bedeutung von Teil-GAV: KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 12, 15; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 14, 18, mwN). Die hM geht davon aus, dass der Abschluss eines stillen Gesellschaftsvertrags mit einer AG, SE oder KGaA als Teil-GAV der Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten Gesellschaft und der Eintragung ins Handelsregister bedarf (BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38; BGH v. 8.5.2006 – II ZR 123/05, AG 2006, 546; OLG Braunschweig v. 3.9.2003 – 3 U 140/02, AG 2003, 686; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 15, mit umfangreichen Nachweisen). Ob ein Teil-GAV auch anzunehmen ist, wenn der stille Gesellschaftsvertrag nicht mit einer AG oder KGaA, sondern mit einer GmbH als verpflichteter Gesellschaft abgeschlossen wird, ist im gesellschaftsrechtl. Schrifttum umstritten (für die analoge Anwendung des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG: EMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 214; DECHER/KIEF-

§ 5 Anm. 1360–1362 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

NER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 3, 5. Aufl. 2018, § 70 Rz. 49; gegen die analoge Anwendung: BayObLG v. 18.2.2003 – 3Z BR 233/02, DB 2003, 1269; LG Darmstadt v. 24.8.2004 – 8 O 96/04, AG 2005, 488; JUNG in BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, 146 f.).

1361 bb) Abgrenzung des Gewinnabführungsvertrags zu anderen Unternehmensverträgen

Abgrenzung zum Geschäftsführungsvertrag: Nach dem Wortlaut des § 291 Abs. 1 Satz 2 AktG liegt ein Geschäftsführungsvertrag vor, wenn sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihr Unternehmen für Rechnung eines anderen Unternehmens zu führen. Sofern der Geschäftsführungsvertrag als GAV behandelt werden soll, sind die Geschäfte unentgeltlich zu führen, da ansonsten beim verpflichteten Unternehmen (Geschäftsführer) ein Gewinn verbliebe und mithin nicht der ganze Gewinn abgeführt würde (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 31; ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 184 f.; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 291 AktG Rz. 82). Da der unentgeltliche Geschäftsführungsvertrag nach § 291 Abs. 1 Satz 2 AktG als GAV gilt, führt sein Abschluss – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – zur Begr. einer ertragstl. Organschaft (DÖTSCH in DPM, § 14 Rz. 313 [6/2018]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 KStG Rz. 175; KRUMM in BLÜMICH, § 14 KStG Rz. 105 [3/2016]).

Rechtlich unterscheiden sich diese Vertragstypen dadurch, dass beim GAV das verpflichtete Unternehmen für eigene Rechnung handelt, aber zur Abführung seines gesamten Gewinns verpflichtet ist, wohingegen beim Geschäftsführungsvertrag die verpflichtete Gesellschaft für fremde Rechnung handelt.

Abgrenzung zum Beherrschungsvertrag: Während der Beherrschungsvertrag darauf gerichtet ist, die Leitung der verpflichteten Gesellschaft dem herrschenden Unternehmen zu unterstellen, begründet der GAV die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns.

Beherrschungsverträge und GAV wurden in der Vergangenheit regelmäßig gemeinsam abgeschlossen (sog. Organschaftsvertrag), weil durch die Verbindung beider Verträge die Voraussetzungen für eine kstl. Organschaft, die nach früherem Recht neben dem Abschluss eines GAV ua. auch die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des OT verlangten, idR erfüllt waren. Mit dem Wegfall der organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung für die Begr. einer ertragstl. Organschaft hat der Beherrschungsvertrag aus stl. Sicht erheblich an Bedeutung verloren. Je nach Interessenlage der beteiligten Unternehmen findet man daher in der heutigen Vertragspraxis neben den Organschaftsverträgen auch zunehmend isolierte GAV bzw. Beherrschungsverträge.

1362 cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen

Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft: Sofern neben dem wirksamen Abschluss des GAV auch die weiteren Voraussetzungen für die Begr. einer Organschaft erfüllt sind (s. Anm. 1356), ergeben sich insbes. folgende stl. Konsequenzen:

- Das zVE der OG wird dem OT zugerechnet (s. § 14 KStG Anm. 80–87), soweit nicht Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG an außenstehende Gesellschafter geleistet werden, die nach § 16 KStG auf der Ebene der OG besteuert werden (s. § 16 KStG Anm. 25–31).
- Die Gewinnabführung unter dem GAV unterliegt nicht der KapErtrSt (s. § 14 KStG Anm. 10, 33).

- (Vororganschaftliche) Verlustvorträge der OG können über die Laufzeit der ertragstl. Organschaft nicht genutzt werden (s. § 14 KStG Anm. 82; § 15 KStG Anm. 33–40).

Rechtsfolgen einer sog. verunglückten Organschaft: Ist der GAV zivilrechtl. wirksam, sind aber die Voraussetzungen für die Begr. eines ertragstl. Organschaftsverhältnisses nicht erfüllt, liegt eine sog. verunglückte Organschaft vor. In diesem Fall hat die OG das von ihr erzielte Einkommen nach allgemeinen Vorschriften selbst zu versteuern und eine bereits durchgeführte Gewinnabführung ist – unabhängig von der zivilrechtl. Wirksamkeit des GAV – nach hM grds. als vGA zu behandeln (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; § 14 KStG Anm. 209; DÖTSCH in DPM, § 14 Rz. 1160 [8/2016]; NEUMANN in HERZIG, Organschaft, 2003, 277 [280 ff.]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rz. 698 [9/2013], der eine sonstige Einkommensverwendung annimmt). Sofern im Rahmen der Verlustausgleichspflicht nach § 302 AktG durch den anderen Vertragspartner Verluste ausgeglichen wurden, handelt es sich grds. um eine Einlage (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; § 14 KStG Anm. 209; DÖTSCH in DPM, § 14 KStG Rz. 1162 [8/2016]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rz. 693 [9/2013]; KRUMM in BLÜMICH, § 14 KStG Rz. 244 [3/2016]). Die an außenstehende Gesellschafter nach § 304 AktG geleisteten Zahlungen sind – auch bei Nichtanerkennung des ertragstl. Organschaftsverhältnisses – bei diesen als (offene) Gewinnausschüttung zu behandeln (BFH v. 25.7.1961 – I 104/60 S, BStBl. III 1961, 483; BFH v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323).

Gewinnabführung an und Verlustausgleich durch einen Nichtgesellschafter bzw. einen Nicht-Mehr-Gesellschafter: Die zuvor dargestellten Grundsätze der stl. Behandlung der Durchführung eines zivilrechtl. wirksamen, aber nicht zur ertragstl. Organschaft führenden GAV finden uneingeschränkt Anwendung, wenn der andere Vertragsteil Gesellschafter der verpflichteten Gesellschaft ist. Sollte der GAV mit einem Nichtgesellschafter abgeschlossen worden sein, so ist die Gewinnabführung dennoch als vGA und der Verlustausgleich als Einlage zu behandeln, wenn der Nichtgesellschafter im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als sog. nahe stehende Person eines Gesellschafters anzusehen ist (allg. zur Annahme einer vGA bei einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person als Vorteilsempfänger s. § 8 KStG Anm. 125; zur Annahme einer verdeckten Einlage bei Zuwendung durch eine dem Gesellschafter nahe stehende Person s. § 8 KStG Anm. 333). In diesem Fall ist die vGA bzw. die Einlage dem Gesellschafter zuzurechnen, der dem unter dem GAV begünstigten Vertragspartner nahe steht. Etwas anderes gilt jedoch, wenn im Falle einer missglückten Organschaft der andere Vertragsteil zunächst Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft war, aber vor Erfüllung des Gewinnabführungsanspruchs bzw. der Verlustausgleichsverpflichtung, die Anteile an der beherrschten Gesellschaft an eine nahe stehende Person des anderen Vertragsteils übertragen werden. In diesem Fall ist die vGA bzw. die verdeckte Einlage dem ehemaligen Gesellschafter und herrschenden Unternehmen unter dem GAV zuzurechnen. Diese Zurechnung an den ehemaligen Gesellschafter hat auch dann zu erfolgen, wenn im Rahmen der Übertragung der Anteile an dem beherrschten Unternehmen die Ansprüche auf Gewinnabführung an den neuen Gesellschafter verkauft und abgetreten oder die Verlustausgleichsverpflichtung mit schuldbefreiender Wirkung vom neuen Gesellschafter unter Anrechnung auf den Kaufpreis für die Anteile übernommen werden, da dem ehemaligen Gesellschafter wirtschaftlich die Gewinnabführung zufließt bzw. er wirtschaftlich den Verlustausgleich trägt und

der neue Gesellschafter lediglich eine von ihm angeschaffte Forderung einzieht bzw. eine angeschaffte Verbindlichkeit begleicht. In dem in der Praxis kaum vorstellbaren Fall, dass der unter dem GAV Berechtigte weder Gesellschafter noch eine einem Gesellschafter nahe stehende Person ist, sollte die Gewinnabführung als Aufwand und die Verlustübernahme als Ertrag bei der verpflichteten Gesellschaft anzusetzen sein (so wohl FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061, im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung an der OG).

1363–1365 Einstweilen frei.

b) Bilanzielle Behandlung beim Organträger

- 1366 aa) **Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger**
Handelsrechtliche Behandlung der Gewinnabführung: Das durch den GAV begünstigte Unternehmen hat den Anspruch gegen die verpflichtete Gesellschaft in seiner Bilanz als „Forderung gegen verbundene Unternehmen“ zu aktivieren und einen entsprechenden Ertrag auszuweisen.
- ▶ *Höhe der Gewinnabführung:* Der sich aus §§ 300, 301 AktG ergebende Höchstbetrag der Gewinnabführung ist der sich ohne Gewinnabführung ergebende Jahresüberschuss der verpflichteten Gesellschaft, der um den Verlustvortrag aus dem Vorjahr, den Betrag der Zuweisungen in die gesetzlichen Rücklagen nach § 300 AktG sowie um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Betrag zu mindern ist (s. zu den Auswirkungen der Änderung des § 301 AktG durch das BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650, bezüglich des ausschüttungsgesperrten Betrags [§ 268 Abs. 8 HGB] auf ertragstl. Organschaften KIEKER/VOLLMAR, DStR 2009, 842; BALDAMUS, Ubg 2009, 484; GELHAUSEN/ALTHOFF, WPg 2009, 629). Der Wortlaut des § 301 AktG sieht lediglich eine Abführungssperre für die in § 268 Abs. 8 HGB enthaltene Ausschüttungssperre vor. Andere Ausschüttungssperren führen hiernach nicht zu einer Abführungssperre (so im Erg. wohl MYLCH, ZHR 181, 87 [112]; FREIBERG, StuB 2016, 257; KUHN/MOSER, WPg 2016, 381 [385]; zust. für die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB, § 233 AktG, aber für eine analoge Anwendung der Begrenzung des § 301 AktG für § 58d GmbHG plädierend KESSLER/EGELHOF, DStR 2017, 998; aA WALTER, GmbHR 2016, 354 [355]; ZWIRNER, DStR 2016, 929 [932]). Für den durch Art. 7 des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften v. 11.3.2016 (BGBl. I 2016, 396) eingeführten § 253 Abs. 6 HGB (Ausschüttungssperre im Zusammenhang mit der Umstellung der Abzinsung von Altersvorsorgeverpflichtungen von sieben auf zehn Jahre) hat die FinVerw. (BMF v. 23.12.2016 – IV C 2 - S 2770/16/10002, BStBl. I 2017, 41) ausdrücklich bestätigt, dass auch der Gewinn, der auf § 253 HGB beruht, vollständig an den OT abzuführen ist, und eine analoge Anwendung der Abführungssperre für ausschüttungsgesperrte Beträge nach § 268 Abs. 8 HGB nicht in Betracht kommt. Die Höhe der Gewinnabführung an den OT wird nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresüberschuss bestimmt (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; BFH v. 5.4.1995 – I R 156/93, DB 1995, 1593; BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, DB 2010, 2706).
 - ▶ *Korrektur bei Abführung des unzutreffenden Gewinns:* Handelsrechtlich wird die Korrektur eines Bilanzierungsfehlers im Zusammenhang mit der Gewinnabführung in einem späteren Jahresabschluss in laufender Rechnung für ausreichend erachtet (s. zur handelsrechtl. Beurteilung IDW RS HFA 6, Rz. 21 f.; BREKER/

KUHN, WPg 2007, 770 [772f.]; s. Anm. 1375 zur Korrektur der Bilanzansätze des OT im Zusammenhang mit § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 KStG).

► *Bildung von Gewinnrücklagen*: Sieht der GAV vor, dass während der Vertragsdauer Beträge in die Gewinnrücklagen der verpflichteten Gesellschaft eingestellt werden können, soweit dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich sinnvoll ist, ist nur der um die Einstellung in die Gewinnrücklagen geminderte Gewinnabführungsanspruch bei der begünstigten Gesellschaft zu aktivieren (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 238; s. zu den Auswirkungen einer Zuführung zu den Gewinnrücklagen nach dem durch das BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650, eingeführten Art. 67 Abs. 3 EGHGB auf ertragstl. Organschaften WEHRHEIM/RUPP, DStR 2008, 1977; RAMMERT/THIES, WPg 2009, 34; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 934). Für die Aktivierung auch der thesaurierten Beträge bei der begünstigten Gesellschaft spricht zwar, dass regelmäßig nach den vertraglichen Vereinbarungen der OT die Auflösung und Abführung der in die Gewinnrücklagen eingestellten Beträge verlangen kann. Andererseits sind die thesaurierten Gewinne vom OT bis zur Abführung noch nicht vereinnahmt (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 238).

► *Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung*: Der Anspruch auf Gewinnabführung aus einem GAV entsteht – anders als bei einer ordentlichen Gewinnausschüttung – kraft Gesetzes bzw. Vertrags und ohne, dass es eines Ausschüttungsbeschlusses bei der verpflichteten Gesellschaft bedürfte. Die Höhe des Anspruchs ergibt sich jedoch erst auf Basis des festgestellten Jahresabschlusses der verpflichteten Gesellschaft (OG). Endet das Geschäftsjahr der OG nach dem Geschäftsjahr des OT, dürfen die Gewinne aus diesem Geschäftsjahr aufgrund des Realisationsprinzips beim OT nicht ausgewiesen werden (SCHMIDT/PEUN in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 18). Endet das Geschäftsjahr der OG mit oder vor dem Geschäftsjahr des OT, so hat der OT den Anspruch auf Gewinnabführung selbst dann zu aktivieren, wenn der Jahresabschluss der OG am betreffenden Bilanzstichtag des OT noch nicht festgestellt war. Der Anspruch des OT ergibt sich unmittelbar aus dem Vertrag iVm. § 301 AktG und ist mithin am Bilanzstichtag schon hinreichend konkretisiert. Die Feststellung des Jahresabschlusses der OG führt lediglich zur betragsmäßigen Bestimmung des Gewinnabführungsanspruchs und wirkt daher lediglich wertaufhellend. Für die Aktivierung des Gewinnabführungsanspruchs beim OT ist auch regelmäßig nicht zu fordern, dass der Jahresabschluss der OG vor Aufstellung des Jahresabschlusses des OT festgestellt wird, sofern der Anspruch nach Grund und Höhe mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bestimmt werden kann (zum Ganzen: ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 236 f.; SCHMIDT/PEUN in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 17).

Steuerliche Behandlung der Gewinnabführung:

► *Besteht eine steuerlich anerkannte ertragsteuerliche Organschaft*, wird das Einkommen der OG entsprechend § 14 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG dem OT zugerechnet. Dementsprechend ist der handelsrechtl. ausgewiesene Ertrag aus der Gewinnabführung für die stl. Ergebnismittlung zu korrigieren, um sicherzustellen, dass das bereits zugerechnete Einkommen der OG auf der Ebene des OT nicht doppelt erfasst wird (BFH v. 20.6.1974 – I B 77/73, BB 1974, 1239; BFH v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441; R 14.6 Abs. 1 Satz 2 KStR; § 14 KStG Anm. 86).

► *Liegen die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft nicht vor* und führt die Untergesellschaft aufgrund des GAV ihren Gewinn an die Obergesellschaft ab,

§ 5 Anm. 1366–1367 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

ist eine vGA der Untergesellschaft jedenfalls in den Fällen anzunehmen, in denen die Gewinnabführung an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person erfolgt (stl. Behandlung der verunglückten Organshaft, s. auch Anm. 1362). Ist die Obergesellschaft weder (mittelbar) Gesellschafter der Untergesellschaft noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter der Untergesellschaft nahestehende Person, sollte die Gewinnabführung bei der Obergesellschaft zu BE und bei der Untergesellschaft zu BA führen.

1367 bb) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organträger

Handelsrechtliche Behandlung der Verlustübernahme: Nach § 302 Abs. 1 AktG ist das andere Unternehmen (OT) verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der verpflichteten Gesellschaft (OG) auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt wurden. Soweit der GAV keine besonderen Regelungen über die Auflösung der während der Laufzeit des Vertrags gebildeten freien Rücklagen enthält, steht die Auflösung im freien Ermessen des Vorstands der OG (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 302 AktG Rz. 50 f.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 302 AktG Rz. 34, jeweils mit dem Hinweis, dass der OT bei bestehendem Beherrschungsvertrag eine entsprechende Weisung zur Auflösung der Rücklagen erteilen kann; differenzierend je nach Ausgestaltung des GAV: KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 302 AktG Rz. 12 iVm. § 301 AktG Rz. 16). Die sich aus § 302 AktG ergebende Verbindlichkeit gegenüber dem verpflichteten Unternehmen (OG) ist als „Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Die Verlustübernahmeverpflichtung führt zu handelsrechtl. Aufwand beim OT.

► *Höhe der Verlustübernahme:* Die Höhe der Verlustausgleichsverpflichtung des OT wird nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresfehlbetrag bestimmt (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 302 AktG Rz. 13 mwN; s. Anm. 1366 zur Korrektur der HBil. im Falle einer unzutreffend ermittelten Gewinnabführung, die für die Verlustübernahme entsprechend gilt). In § 302 AktG wird weder auf die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB noch auf andere Ausschüttungssperren verwiesen, woraus die wohl hM ableitet, dass die Beträge, die einer Ausschüttungssperre unterliegen, keine Auswirkungen auf die Höhe des Verlustausgleichs haben (KESSLER/EGELHOF, DStR 2017, 998 [1003]; GELHAUSEN/ALTHOFF, WPg 2009, 629 [632]; SIMON, NZG 2009, 1081 [1086 f.]; aA MYLICH, ZHR 181, 87 [113 f.]).

► *Zeitpunkt der Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung:* Die Verlustübernahmeverpflichtung des OT ist bereits zum Bilanzstichtag, auf den sich die Verpflichtung bezieht, als Verbindlichkeit zu passivieren, weil der Verlustausgleichsanspruch der Untergesellschaft nach hM zu ihrem Bilanzstichtag bereits entstanden (und auch fällig geworden) ist (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 242 zum Bilanzausweis beim OT). Sollte die Höhe der Verlustübernahmeverpflichtung im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses des OT noch

nicht feststehen, ist der Erfüllungsbetrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu schätzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB) und in entsprechender Höhe zurückzustellen (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 242). Weicht das Geschäftsjahr der OG von demjenigen des OT ab, hat der OT jedenfalls die bis zu seinem Bilanzstichtag entstandenen Verluste der OG zu schätzen und hierfür eine Rückstellung zu bilden, sofern nicht damit zu rechnen ist, dass die Verluste bis zum Ende des Geschäftsjahres der OG wieder ausgeglichen werden (KROPPF, FS Döllerer, 1988, 352; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Verlustübernahme“).

► *Verlustausgleichsverpflichtung und Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften:* Erscheint es wahrscheinlich, dass die OG über die Laufzeit des GAV Verluste erzielen wird und deshalb eine Verlustausgleichsverpflichtung des OT nach § 302 AktG in zukünftigen Abrechnungsperioden zu erwarten ist, lehnt die wohl hM die Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB (Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) ab, da es sich beim GAV um einen Organisationsvertrag und nicht um einen auf Austausch von Leistung und Gegenleistung gerichteten Vertrag und damit nicht um ein schwebendes Geschäft handelt (IDW RS HFA 4, Rz. 4, WPg 2000, 716; KROPPF, FS Döllerer, 1988, 352; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Verlustübernahme“; aA KUSTERER, DStR 1996, 114; wohl auch RAUPACH/CLAUSEN, BB 1974, 689, mwN; nach FORSTER, FS Stimpel, 1985, 762, kann eine Rückstellung gebildet werden, soweit die Verluste in einem Zeitraum anfallen, in dem der GAV rechtl. oder faktisch nicht gekündigt werden kann).

Steuerrechtliche Behandlung der Verlustübernahme:

► *Besteht eine steuerlich anerkannte ertragsteuerliche Organshaft,* so darf die Verlustübernahmeverpflichtung beim OT handelsrechtl. nicht als nachträgliche AK auf die Beteiligung an der OG aktiviert werden (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 KStG Rz. 415). Da das negative Einkommen der OG bereits über die Regeln der ertragstl. Organshaft der OT zugerechnet wird, ist der handelsrechtl. Verlust aus der Passivierung der Verlustübernahmeverpflichtung stl. nicht zu berücksichtigen (BFH v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441; LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 400 „Verlustübernahme“ [10/1993]; krit. RAUPACH/CLAUSEN, BB 1974, 689; aA KUSTERER, DStR 1996, 114).

► *Liegen die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organshaft nicht vor,* führt die Verlustübernahme nach § 302 AktG grds. zu einer verdeckten Einlage in die Untergesellschaft und erhöht grds. als nachträgliche AK den Buchwert der Beteiligung an der Untergesellschaft (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972; DÖRSCH in DPM, § 14 KStG Rz. 1162 [8/2016]; NEUMANN in HERZIG, Organshaft, 2003, 277 [283]; aA FG Düss. v. 12.4.1989 – 6 K 173/82 K, EFG 1989, 478, rkr.; KNEPPER, DStR 1993, 1613; WICHMANN, BB 1992, 394). Allerdings kann der Beteiligungsansatz an der Untergesellschaft unmittelbar wieder zu mindern sein, wenn die Voraussetzungen für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorliegen (s. BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515).

cc) Passivierung von Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger 1368

Handelsrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen: Nach § 304 Abs. 1 AktG muss ein GAV einen angemessenen Ausgleich für die außenste-

henden Aktionäre durch eine auf die Anteile am Grundkapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung) vorsehen. Die Ausgleichszahlung kann nach § 304 Abs. 2 AktG entweder in einem festen Betrag bemessen oder aber vom Gewinn der durch den GAV begünstigten Gesellschaft (OT) abhängig gemacht werden (variabler Ausgleich), soweit es sich beim OT um eine AG oder KGaA handelt.

► *Schuldner der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG* ist nach hM der andere Vertragsteil, also der OT (so OLG Düss. v. 7.6.1990 – 19 W 13/86, DB 1990, 1394; OLG Frankfurt v. 26.8.2009, DB 2009, 2200; PAULSEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 304 AktG Rz. 36 ff.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 Rz. 23 f.; aA – Schuldner der Ausgleichszahlung ist die OG: MÖHRING, FS Hengeler, 1972, 216; GODIN/WILHELM, 4. Aufl. 1971, § 304 AktG Rz. 2). Aus dem Umstand, dass nach hM der OT Schuldner der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG ist, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es unzulässig wäre, wenn die OG als Zahlstelle des OT die Auszahlung an die außenstehenden Aktionäre vornimmt (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 304 AktG Rz. 4; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 304 AktG Rz. 17).

► *Bilanzausweis und Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung der Ausgleichszahlung*: Die Verpflichtung zur Leistung der Ausgleichszahlung an die außenstehenden Aktionäre ist zum jeweiligen Bilanzstichtag zu passivieren. Sofern die Zahlung unmittelbar durch die OG geleistet wird, ist bei dieser eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber den Minderheitsgesellschaftern zu passivieren. Durch die Passivierung der Ausgleichszahlung mindert sich der an den OT abzuführende Gewinn bzw. erhöht sich ein vom OT auszugleichender Verlust. Soweit der OT unmittelbar zur Leistung der Ausgleichszahlung verpflichtet ist, hat er diese Verpflichtung entsprechend zu passivieren und einen entsprechenden handelsrechtl. Aufwand auszuweisen.

Steuerrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen:

► *Gewinnabführungsvertrag bei bestehender ertragsteuerlicher Organschaft*: Nach § 16 KStG hat die OG auch bei Anerkennung der zum OT bestehenden ertragstl. Organschaft^{20/17} der an außenstehende Gesellschafter geleisteten Ausgleichszahlung als eigenes Einkommen zu versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlung durch die OG selbst oder den OT geleistet wird (§ 16 Satz 2 KStG). Hat die OG die Ausgleichszahlung geleistet, mindert sich das dem OT zuzurechnende positive bzw. erhöht sich das dem OT zuzurechnende negative Einkommen in Höhe des von der OG versteuerten Betrags von^{20/17} der Ausgleichszahlung. Bei Leistung der Ausgleichszahlung durch den OT ist das (positive oder negative) Einkommen des OT ebenfalls um die von der OG zu versteuernde Ausgleichszahlung zu mindern und die Ausgleichszahlung durch die OG zu versteuern (sog. gegenläufige Zurechnung; s. DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 40 [6/2018]).

► *Gewinnabführungsvertrag ohne ertragsteuerliche Organschaft*: Wird die Ausgleichszahlung durch die Untergesellschaft geleistet und die ertragstl. Organschaft nicht anerkannt, ergeben sich aufgrund der Leistung der Ausgleichszahlung keine weiteren stl. Besonderheiten (zu stl. Folgen bei der Untergesellschaft s. Anm. 1377). In diesem Fall findet § 16 KStG keine Anwendung (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; § 16 KStG Anm. 17; DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 49 [6/2018]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 KStG Rz. 37 [6/2018]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 KStG Rz. 64 [4/2016]), da die Untergesellschaft das

von ihr erzielte Einkommen ohnehin vollständig zu versteuern hat (SCHUMACHER in HERZIG, Organschaft, 2003, 193 [207]). Sofern die Ausgleichszahlung durch die Obergesellschaft geleistet wird, liegt zusätzlich eine verdeckte Einlage der Obergesellschaft in die Untergesellschaft vor. Soweit die Untergesellschaft jedoch einen erzielten Gewinn unter dem GAV an die Obergesellschaft abführt, ist die verdeckte Einlage der Obergesellschaft mit der Gewinnabführung nach den Grundsätzen des Vorteilsausgleichs zu saldieren (DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 49 [6/2018]). Eine verdeckte Einlage liegt damit im Erg. nur vor, soweit die Ausgleichszahlungen die Gewinnabführung übersteigen. Die verdeckte Einlage führt nach allgemeinen Grundsätzen zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der Untergesellschaft. Hat die Untergesellschaft einen Verlust erwirtschaftet, der von der Obergesellschaft ausgeglichen wird, liegt eine verdeckte Einlage in Höhe der Summe aus geleisteter Ausgleichszahlung und Verlustübernahme vor. Ist die Obergesellschaft weder (mittelbarer) Gesellschafter der Untergesellschaft noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter der Untergesellschaft nahestehende Person, stellen von der Obergesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen bei der Obergesellschaft BA und bei der Untergesellschaft BE dar.

dd) Bilanzielle Behandlung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger 1369

Nach § 305 Abs. 1 AktG muss ein GAV die Verpflichtung des anderen Vertragsteils enthalten, auf Verlangen eines außenstehenden Aktionärs dessen Aktien gegen eine im GAV bestimmte angemessene Abfindung zu erwerben. Die Abfindung muss entweder in Aktien (§ 305 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AktG) oder als Barabfindung (§ 305 Abs. 2 Nr. 2 und 3 AktG) angeboten werden.

Anschaffungskosten für die erworbenen Aktien in Handels- und Steuerbilanz: Bei der Abfindung eines außenstehenden Aktionärs nach § 305 AktG handelt es sich um einen Anschaffungsvorgang. Die nach § 305 AktG erworbenen Aktien sind in der HBil. und StBil. mit den AK, dh. mit dem Betrag der Barabfindung bzw. dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien, anzusetzen. Andererseits ist der Betrag der Barabfindung bzw. der gemeine Wert der hinzugebenden Aktien beim OT als Verbindlichkeit zu passivieren.

ee) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des Organträgers 1370

Nach § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB sind Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahmen und aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines GAV oder eines Teil-GAV erhaltene oder abgeführte Gewinne jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung in der GuV auszuweisen. Für den Ausweis der vorgenannten Erträge und Aufwendungen in der GuV ist es unerheblich, ob die Vorschriften über die Unternehmensverträge unmittelbar oder lediglich entsprechend anwendbar sind und welche Rechtsform die beteiligten Unternehmen haben (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 53; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 12). Das Handelsrecht enthält keine Bestimmung darüber, wo die Aufwendungen und Erträge aus GAV innerhalb des gesetzlichen Gliederungsschemas der GuV auszuweisen sind; der Ort des Ausweises steht mithin im pflichtgemäßen Ermessen des Unternehmens (SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 6; ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 64). Möglich erscheint zum einen der Sonderausweis unter einem eigenen Posten oder als „davon-Vermerk“ bei einem Posten der GuV, unter dem die Aufwendungen und Erträge zusammengefasst werden (ADS, 6. Aufl. 1997,

§ 5 Anm. 1370–1375 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

§ 277 HGB Rz. 64; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 7). Die hM ordnet die Erträge und Aufwendungen, die nach § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB gesondert auszuweisen sind, neuen Positionen der GuV nach § 275 Abs. 2 (Gesamtkostenverfahren – GKV) bzw. Abs. 3 HGB (Umsatzkostenverfahren – UKV) zu (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 65; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 19; GELHAUSEN in WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F Rz. 750):

- Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen: vor oder hinter (SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 19: möglichst hinter) Position 9 (GKV), bzw. Position 8 (UKV);
- Aufwendungen aus Verlustübernahme: vor oder hinter Posten 13 (GKV) bzw. 12 (UKV);
- Erträge aus Verlustübernahme: vor Posten 20 (GKV) bzw. Posten 19 (UKV);
- aufgrund von Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen abgeführte Gewinne: vor Posten 20 (GKV) bzw. Posten 19 (UKV).

Keine Saldierung: Eine Verrechnung zwischen den vorgenannten Posten ist nicht zulässig (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 66; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 14), da die Erträge und Aufwendungen nach § 277 Abs. 2 Satz 3 HGB jeweils gesondert auszuweisen sind. Allerdings können die Erträge aus Gewinngemeinschaften, GAV und Teil-GAV (SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 277 HGB Rz. 19) ebenso wie die Erträge und Aufwendungen aus mehreren Verträgen des gleichen Vertragstyps zusammen in der jeweiligen Position der GuV ausgewiesen werden (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 66).

Saldierung im Fall einer Ausgleichszahlung nach § 304 AktG: Nach § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG ist von dem in der GuV ausgewiesenen Ertrag aus einem GAV oder Teil-GAV ein vertraglich zu leistender Ausgleich für außenstehende Aktionäre nach § 304 AktG abzusetzen. Sofern der zu leistende Ausgleich den ausgewiesenen Ertrag übersteigt, ist der übersteigende Betrag als Aufwendungen für Verlustübernahme auszuweisen. Die vorstehende Saldierungsverpflichtung des § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG gilt jedoch nur, wenn für den OT das AktG gilt und die Ausgleichszahlung an die außenstehenden Gesellschafter unmittelbar durch ihn geleistet wird (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 68). Sofern die Ausgleichszahlung unmittelbar von der OG geleistet wird, hat sie den Gewinnanspruch des OT bereits entsprechend gemindert (s. Anm. 1368), so dass eine weitere Kürzung nach § 158 Abs. 2 Satz 1 AktG nicht in Betracht kommt (ADS, 6. Aufl. 1997, § 277 HGB Rz. 69).

1371–1374 Einstweilen frei.

c) Behandlung bei der Organgesellschaft

1375 aa) Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft

Handelsrecht: Die Gewinnabführungsverpflichtung entsteht am Bilanzstichtag und ist bei der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft in dem Jahresabschluss, auf den sie sich bezieht (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 240), als „Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Die Gewinnabführungsverpflichtung wird der Höhe nach durch §§ 300, 301 AktG be-

grenzt (s. Anm. 1366 zur Höhe der Gewinnabführung) und führt bei der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft handelsrechtl. zu Aufwand.

► *Korrektur bei Abführung des unzutreffenden Gewinns und steuerliche Auswirkungen:* Da sich die Höhe der Gewinnabführung an den OT nicht durch den festgestellten Jahresabschluss der OG, sondern durch den sich bei objektiv ordnungsgemäßer Bilanzierung zum Bilanzstichtag ergebenden (fiktiven) Jahresüberschuss bestimmt (s. Anm. 1366), bestand im Falle der fehlerhaften handelsrechtl. Bilanzierung das Risiko, dass aufgrund der unzutreffenden Gewinnabführung der GAV nicht tatsächlich durchgeführt wurde (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG) und damit stl. nicht anzuerkennen war (STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [85]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [23]; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [625]). Dabei war insbes. umstritten, ob eine unzutreffende Gewinnabführung für stl. Zwecke (nachträglich) geheilt werden konnte, wenn – entsprechend der Vorgehensweise in der HBil. (zur handelsbilanziellen Behandlung s. IDW RS HFA 6, Rz. 21 f.; BREKER/KUHN, WPg 2007, 770 [772 f.]) – ein Bilanzierungsfehler in laufender Rechnung korrigiert (so MEINING, GmbHR 2010, 309 [311 f.]) oder jedenfalls die HBil. (und die Gewinnabführung) rückwirkend an der Fehlerquelle berichtigt wurde (für Heilung bei rückwirkender Korrektur: BERGER, DB 2005, 903 [905]; KREIDL/RIEHL, BB 2006, 1880 [1881]; RÖDDER, Ubg 2012, 717 [720]; SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [745]; gegen eine Korrektur von Bilanzierungsfehlern: FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rz. 403 [6/2013]; ausdrücklich offen gelassen BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, DB 2010, 2706). Zur Beseitigung der vorstehenden Unsicherheiten wurde § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2014, 2) geändert. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG gilt nunmehr eine Gewinnabführung auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist (Satz 4 Buchst. a),
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen (Satz 4 Buchst. b) und
- ein von der FinVerw. beanstandeter Fehler spätestens im nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der OG und des OT korrigiert und das Erg. entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der HBil. zu korrigieren ist (Satz 4 Buchst. c).

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 KStG gilt die vorgenannte Voraussetzung des Satzes 4 Buchst. b als erfüllt, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 3 HGB zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtl. Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder die Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen vorliegt. Die vier vorgenannten Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG (dh. Vorliegen eines Jahresabschlusses mit fehlerhaften Bilanzansätzen sowie die drei in Satz 4 Buchst. a bis c erwähnten Voraussetzungen) müssen kumulativ vorliegen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rz. 445e [6/2013]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [86]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 KStG Rz. 652.1 [6/2018]). Aufgrund der in der Neuregelung vorgesehenen Korrektur von Bilanzierungsfehlern

§ 5 Anm. 1375–1376 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

im nächsten der Beanstandung des Fehlers folgenden Jahresabschluss geht die hM davon aus, dass die handelsrechtl. Korrektur in laufender Rechnung nunmehr auch stl. ausreicht (DÖTSCH in DPM, § 14 KStG Rz. 495 ff. [8/2016]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rz. 445v [1/2015]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [87]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]; aA wohl BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]). Siehe zu Zweifelsfragen bei der Anwendung der Neuregelung (insbes. zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt, wann ein von der FinVerw. beanstandeter Fehler angenommen werden kann, und wie zu verfahren ist, wenn der GAV in der Zwischenzeit beendet und ggf. die OG veräußert wurde): allg. STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 (86 ff.); DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 (308 ff.); SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 (24); DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 2169; JESSE, FR 2013, 681; ausdrücklich zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt: OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434; OFD Frankfurt/Main v. 30.5.2016 – S 2770 A - 55 - St 51, DStR 2016, 1375; FinMin. Schl.-Holst. v. 22.2.2016 – VI 3011 - S 2770 - 086, GmbHR 2016, 560; krit. zu den Äußerungen der FinVerw.: SUCHANEK/KLOPFSCH, GmbHR 2016, 524 (526); zur Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4f. KStG im Falle der bereits beendeten Organschaft zur OG: OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434 (Fehler kann an der Quelle innerhalb der Organschaft ausgeglichen werden) unter Hinweis auf DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 (311); aA FORST/SUCHANEK/MARTINI, GmbHR 2015, 408 (409 f.) (Korrektur in laufender Rechnung möglich). Die vorgenannte Neuregelung gilt rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Sachverhalte (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG aF).

Steuerrecht: Bei der Ermittlung des Einkommens der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft ist der Aufwand aus der Gewinnabführung hinzuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob zwischen den Vertragspartnern ein ertragstl. Organschaftsverhältnis begründet wurde oder nicht. Sofern die Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft im Einzelfall nicht vorliegen, ist die Gewinnabführung grds. als vGA zu behandeln (s. Anm. 1366).

1376 bb) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft

Handelsrecht: Der Anspruch auf Verlustausgleich nach § 302 AktG entsteht nach hM bereits zum Bilanzstichtag und ist auch zu diesem Zeitpunkt fällig (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006 – 2 U 290/05, AG 2006, 672). Der Anspruch ist in dem Jahresabschluss zu aktivieren, auf den sich die Verlustausgleichsverpflichtung bezieht (ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 241). Der Anspruch auf Verlustübernahme ist in der HBil. der zur Gewinnabführung verpflichteten Gesellschaft als „Forderung gegen verbundene Unternehmen“ auszuweisen (zur Höhe der Verlustausgleichsverpflichtung s. Anm. 1367 und zur Korrektur von Bilanzierungsfehlern s. Anm. 1375) und führt bei der OG zu einem entsprechenden Ertrag.

Steuerrecht: Bei der Ermittlung des Einkommens der OG ist der Ertrag aus der Verlustübernahme entsprechend zu kürzen. Dies gilt unabhängig davon, ob zwischen den Vertragspartnern ein ertragstl. Organschaftsverhältnis begründet wurde oder nicht. Sofern die Voraussetzungen für die Begr. einer ertragstl. Organschaft im Einzelfall nicht vorliegen, ist die Verlustübernahme grds. als verdeckte Einlage zu behandeln (s. auch Anm. 1367).

cc) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organengesellschaft 1377

Handelsrecht: Ist die OG nach dem GAV unmittelbar zur Zahlung des angemessenen Ausgleichs nach § 304 AktG verpflichtet (s. Anm. 1368 zum Ausgleichsanspruch nach § 304 AktG, insbes. der Frage der Schuldnerschaft), hat diese eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber den außenstehenden Gesellschaftern in der Bilanz auf den betreffenden Stichtag zu passivieren. Mit dem Ausweis der Verbindlichkeit mindert sich zugleich der an den OT abzuführende Gewinn bzw. erhöht sich der vom OT auszugleichende Verlust.

Steuerrecht:

▶ *Gewinnabführungsvertrag bei bestehender ertragsteuerlicher Organshaft:* Der angemessene Ausgleich nach § 304 AktG ist bei den empfangenden außenstehenden Aktionären als Gewinnausschüttung der OG zu behandeln. Gemäß § 16 KStG sind ^{20/17} der Ausgleichszahlung – unabhängig davon, ob diese unmittelbar von der OG oder vom OT geleistet wird – als eigenes Einkommen der OG zu versteuern (s. Anm. 1368).

▶ *Gewinnabführungsvertrag ohne ertragsteuerliche Organshaft:* Die geleistete Ausgleichszahlung stellt – unabhängig davon, ob diese von der Untergesellschaft oder der Obergesellschaft geleistet wird – eine vGA der Untergesellschaft an die außenstehenden Aktionäre dar (§ 16 KStG Anm. 17; DÖRSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 49 [6/2018]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 KStG Rz. 37 [6/2018]), die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen der Untergesellschaft nicht mindern darf.

Wird die Ausgleichszahlung von der Obergesellschaft geleistet, liegt zudem regelmäßig eine Einlage in die Untergesellschaft vor, soweit nicht eine Saldierung im Wege des Vorteilsausgleichs mit einer an die Obergesellschaft erfolgten Gewinnabführung vorgenommen werden kann (s. Anm. 1368). Ist die Obergesellschaft in diesem Fall weder (mittelbarer) Gesellschafter noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter nahe stehende Person, führt die Übernahme der Ausgleichszahlung durch die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu BE (s. Anm. 1368).

dd) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Organengesellschaft 1378

Für die Darstellung der Erträge und Aufwendungen aus dem GAV in der GuV der OG gelten die Erläuterungen in Anm. 1370 entsprechend.

Einstweilen frei.

1379–1384

3. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags 1385

Begriff des Beherrschungsvertrags: Nach § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG versteht man unter einem Beherrschungsvertrag einen Vertrag, mit dem eine AG oder KGaA die Leitung ihrer Gesellschaft einem anderen Unternehmen unterstellt. Der Beherrschungsvertrag ist – ebenso wie der GAV – ein Organisationsvertrag, der jedoch neben der organisationsrechtl. auch zur schuldrechtl. Bindung der Vertragsparteien führt (s. Anm. 1350).

Vertragsparteien des Beherrschungsvertrags: Als durch einen Beherrschungsvertrag beherrschte Gesellschaft kommt zunächst jede AG, SE oder KGaA in

Betracht, die nach ihrem Personalstatut deutschem Recht unterliegt (vgl. BGH v. 13.12.2004 – II ZR 256/02, NZG 2005, 214; **ALTMPEPPEN** in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 17; **KOPPENSTEINER** in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, Vor § 291 AktG Rz. 184, s. hierzu auch Anm. 1351). Ein Beherrschungsvertrag kann auch mit einer GmbH abgeschlossen werden (umstritten für die PersGes., s. Anm. 1351 mwN). Der beherrschende Vertragspartner wird in § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG rechtsformneutral als „anderes Unternehmen“ beschrieben. Die für die Stellung als beherrschendes Unternehmen vorausgesetzte Unternehmereigenschaft kann nach den für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft in §§ 311 ff. AktG ermittelten Grundsätzen bestimmt werden (**KOPPENSTEINER** in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 291 AktG Rz. 9; aA – Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 15 AktG; **ALTMPEPPEN** in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 3 ff.; **EMMERICH** in **EMMERICH/HABERSACK**, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 291 AktG Rz. 9 f.).

Mindestinhalt eines Beherrschungsvertrags: Durch den Beherrschungsvertrag muss die Leitung des beherrschten Unternehmens dem herrschenden Unternehmen unterstellt werden. Das ist der Fall, wenn im Konfliktfall der andere Vertragsteil seinen Willen gegenüber der beherrschten Gesellschaft durchsetzen kann; die Weisungsbefugnis nach § 308 AktG ist mithin nach hM unverzichtbarer Bestandteil des Beherrschungsvertrags (**KRIEGER** in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 71 Rz. 6; **KOCH** in **HÜFFER/KOCH**, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 11; **EMMERICH** in **EMMERICH/HABERSACK**, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 291 AktG Rz. 11; aA **ALTMPEPPEN** in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 99 ff.). Die Leitung des beherrschten Unternehmens wird durch die wichtigsten Teilbereiche der Geschäftsführung (zB Kontrolle, Planung und Koordination) bestimmt. Welchen Umfang die Leitung durch das herrschende Unternehmen haben muss, ist umstritten (vgl. **DÄUBLER**, NZG 2005, 617; **KOCH** in **HÜFFER/KOCH**, 13. Aufl. 2018, § 291 AktG Rz. 10, mwN; **ALTMPEPPEN** in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 291 AktG Rz. 78 ff.; **KOPPENSTEINER** in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 291 AktG Rz. 47 ff.).

Angemessener Ausgleich und Abfindung (§§ 304, 305 AktG): Nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG muss ein Beherrschungsvertrag – sofern die verpflichtete Gesellschaft nicht auch zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet ist – den außenstehenden Aktionären als angemessenen Ausgleich einen bestimmten jährlichen Gewinnanteil garantieren. Ferner muss der Beherrschungsvertrag die Verpflichtung des herrschenden Unternehmens vorsehen, die Aktien eines außenstehenden Aktionärs – auf dessen Verlangen – zu erwerben (§ 305 Abs. 1 AktG). Ein Beherrschungsvertrag, der keinen Ausgleich nach § 304 Abs. 1 AktG vorsieht, ist nach § 304 Abs. 3 Satz 1 AktG nichtig.

b) Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen

1386 aa) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gem. § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen

Hinsichtlich der handelsbilanziellen Beurteilung (Höhe des Verlustausgleichs, Zeitpunkt des Verlustausgleichs und Bildung von Rückstellungen) der Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG kann auf Anm. 1367 zur Behandlung beim GAV verwiesen werden. Demnach führen die Leistungen im Zusammenhang mit der Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 AktG zu handelsrechtl. Aufwand (zur Darstellung in der GuV s. Anm. 1370).

Beherrschungsvertrag bei ertragsteuerlicher Organschaft: Sofern neben dem Beherrschungsvertrag auch ein GAV abgeschlossen wird und die weiteren Voraussetzungen für eine ertragstl. Organschaft vorliegen, richtet sich die stl. Behandlung der Verlustausgleichsverpflichtung nach den in Anm. 1367 dargestellten Grundsätzen.

Isolierter Beherrschungsvertrag: Sofern neben dem Beherrschungsvertrag nicht auch noch ein GAV abgeschlossen wird, liegt keine ertragstl. Organschaft vor und das stl. Erg. der beherrschten Gesellschaft wird nicht der herrschenden Gesellschaft zugerechnet.

► *Besteht zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis*, sind uE die Leistungen des herrschenden Unternehmens wie bei einer verunglückten Organschaft (s. Anm. 1362 zum GAV) grds. als verdeckte Einlage des herrschenden Unternehmens in das beherrschte Unternehmen zu behandeln, was zu einer entsprechenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes auf der Ebene des herrschenden Unternehmens führt (ausdrücklich zum isolierten Beherrschungsvertrag: DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 50 [6/2018] für die Ausgleichszahlung durch den OT; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG [idF vor dem StSenkG] Rz. 462; KNEPPER, FS Schmidt, 1993, 725 [732]; koordinierter Ländererlass, FinMin. NRW v. 28.5.1968, BB 1968, 698); der Verlustausgleich nach § 302 AktG wirkt sich mithin zunächst nicht auf das Einkommen der Parteien des Beherrschungsvertrags aus. Weisungen des herrschenden Unternehmens (zB WG unter dem gemeinen Wert an das herrschende Unternehmen zu veräußern) können allerdings die Voraussetzungen einer vGA erfüllen, die das Einkommen der beherrschten Gesellschaft nicht mindern darf (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Die Annahme einer vGA wird auch nicht (teilweise) dadurch ausgeschlossen, dass ein aus der nachteiligen Weisung resultierender Verlust nach § 302 AktG wirkt sich zwingend auszugleichen ist, da gesetzliche oder vertragliche Rückgewähr- und Ersatzansprüche die Wirkungen einer vGA nicht aufheben, sondern lediglich zu einer sich anschließenden verdeckten Einlage führen (BFH v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151; BFH v. 5.9.2001 – I R 60, 61/00, GmbHR 2002, 69; SCHÜTZ, DStZ 2004, 14). Führt der Verlustausgleich zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der beherrschten Gesellschaft, kann eine Rückstellung für den Verlustausgleich nach Abs. 4b Satz 1 nicht gebildet werden.

► *Besteht zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen hingegen kein Beteiligungsverhältnis* und steht das herrschende Unternehmen auch keinem Gesellschafter des beherrschten Unternehmens nahe, kann die Zahlung der herrschenden Gesellschaft weder als nachträgliche AK auf die Beteiligung (mangels Beteiligungsansatzes) noch als Forderung gegen die beherrschte Gesellschaft aktiviert werden. Die Verlustübernahme führt in diesem Fall beim herrschenden Unternehmen zu sofort abziehbaren BA (REUTER, BB 1968, 830). Wird bei der herrschenden Gesellschaft eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB gebildet (zB weil die Höhe des auszugleichenden Fehlbetrags zum Bilanzstichtag noch nicht feststeht, s. Anm. 1367), ist diese auch stl. anzuerkennen; eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (s. Anm. 1367) darf nach Abs. 4a Satz 1 dagegen stl. nicht gebildet werden.

Nimmt man an, dass bei Vorliegen eines – in der Praxis nur sehr selten anzutreffenden – isolierten Beherrschungsvertrags mit einem fremden Dritten beim herrschenden Unternehmen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verlustausgleich zu BA führen, so müsste es unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten auch Konstellationen zwischen verbundenen Unternehmen geben können, in

§ 5 Anm. 1386–1389 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

denen der Verlustausgleich nicht aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und mithin nicht zu einer verdeckten Einlage führt (so uE zutr. REUTER, BB 1968, 830). Allerdings dürfte der Verlustausgleich bei Vorliegen eines isolierten Beherrschungsvertrags bei einer gesellschaftsrechtl. Beteiligung des herrschenden Unternehmens regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein und die Behandlung als BA nur in Ausnahmefällen in Betracht kommen.

1387 bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen

Handelsrechtliche Behandlung der Ausgleichszahlung: Nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG muss ein Beherrschungsvertrag, wenn die beherrschte Gesellschaft nicht auch zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet ist, den außenstehenden Gesellschaftern als angemessenen Ausgleich einen bestimmten jährlichen Gewinnanteil nach der für die Ausgleichszahlung (s. Anm. 1368 sowie § 16 KStG Anm. 35 zur Höhe der Ausgleichszahlung beim GAV) bestimmten Höhe garantieren. Der Ausgleich bei einem isolierten Beherrschungsvertrag ist ein Dividendenergänzungsanspruch, der nur besteht, wenn der von der beherrschten Gesellschaft ausgeschüttete Gewinn den garantierten jährlichen Gewinnanteil nicht erreicht (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 304 AktG Rz. 6). Sofern der andere Vertragsteil eine AG oder KGaA ist, ist es auch bei einem isolierten Beherrschungsvertrag zulässig, einen variablen Ausgleich zu vereinbaren (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 304 AktG Rz. 6; PAULSEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 304 AktG Rz. 53).

Zur Person des Schuldners der Zahlung nach § 304 AktG, zum Bilanzausweis und zum Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung des Ausgleichs gelten beim Beherrschungsvertrag die gleichen Grundsätze wie beim GAV (s. Anm. 1368).

Steuerrechtliche Behandlung der Ausgleichszahlung: Im Fall einer Zahlung unter der Dividendengarantie nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG, die nur dann in Betracht kommt, wenn ein isolierter Beherrschungsvertrag abgeschlossen wurde, liegen die Voraussetzungen einer ertragstl. Organschaft – jedenfalls mangels GAV – nicht vor. Die Zahlung unter der Dividendengarantie wird grds. wie die Ausgleichszahlung unter einem GAV bei verunglückter Organschaft behandelt (DÖRSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 50 [6/2018]; s. Anm. 1362 zur stl. Behandlung der Ausgleichszahlung bei verunglückter Organschaft):

► *Ist das herrschende Unternehmen unmittelbar an der beherrschten Gesellschaft beteiligt oder steht das herrschende Unternehmen einem Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft nahe, so sind die Zahlungen an die beherrschte Gesellschaft grds. als verdeckte Einlage der herrschenden Gesellschaft zu behandeln, sofern der angemessene Ausgleich direkt von der herrschenden Gesellschaft geleistet wird oder die herrschende Gesellschaft an die beherrschte Gesellschaft aufgrund eines von dieser gezahlten Ausgleichs an die außenstehenden Aktionäre einen Zuschuss leistet (DÖRSCH in DPM, § 16 KStG Rz. 50 iVm. Rz. 49 [6/2018]). Die verdeckte Einlage führt nach allgemeinen Grundsätzen zu nachträglichen AK auf die Beteiligung an der beherrschten Gesellschaft.*

► *Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis, sind die Zahlungen der herrschenden Gesellschaft bei dieser als BA zu behandeln.*

1388–1389 Einstweilen frei.

c) Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen**aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen** 1390

Hinsichtlich der handelsbilanziellen Beurteilung (Höhe des Anspruchs auf Verlustausgleich und Zeitpunkt der Aktivierung) eines Anspruchs des beherrschten Unternehmens auf Verlustausgleich nach § 302 AktG kann auf Anm. 1376 zur Behandlung beim GAV verwiesen werden. Leistungen des herrschenden Unternehmens unter der Verlustausgleichsverpflichtung führen zu handelsrechtl. Ertrag bei der beherrschten Gesellschaft.

Beherrschungsvertrag bei ertragsteuerlicher Organschaft: Besteht zwischen dem beherrschten und dem herrschenden Unternehmen eine ertragstl. Organschaft, richtet sich die stl. Behandlung der Zahlungen aufgrund der Verlustausgleichsverpflichtung nach den in Anm. 1376 dargestellten Grundsätzen, dh., die Leistungen des herrschenden Unternehmens dürften das Einkommen der beherrschten Gesellschaft nicht erhöhen, um sicherzustellen, dass die auszugleichenden Verluste dem OT stl. zugerechnet werden.

Isolierter Beherrschungsvertrag: Sofern zwischen dem herrschenden und dem beherrschten Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sollten Leistungen des herrschenden Unternehmens aufgrund eines isolierten Beherrschungsvertrags wie bei einer verunglückten Organschaft grds. als verdeckte Einlage des herrschenden Unternehmens behandelt werden (zur Behandlung der Zahlung des herrschenden Unternehmens als verdeckte Einlage beim herrschenden Unternehmen und der Möglichkeit von vGA s. Anm. 1386 mwN). Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis und steht das herrschende Unternehmen auch keinem Gesellschafter des beherrschten Unternehmens nahe, führt der Verlustausgleich nach § 302 AktG zu BE (s. Anm. 1386 für das herrschende Unternehmen mwN).

bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen 1391

Zum Ausgleich für außenstehende Aktionäre (§ 304 AktG) und zum Schuldner der Zahlung s. Anm. 1368.

Bilanzausweis und Zeitpunkt der Verpflichtung zur Leistung des Ausgleichs nach § 304 AktG: Sofern die tatsächliche Ausgleichszahlung durch die beherrschte Gesellschaft als Zahlstelle erfolgt, kann entweder die herrschende Gesellschaft zur Leistung einer entsprechenden Erstattung gegenüber der beherrschten Gesellschaft verpflichtet sein (vgl. EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rz. 24; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 304 AktG Rz. 25; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 71 Rz. 64), oder die beherrschte Gesellschaft hat die Ausgleichszahlung aufgrund einer Weisung des herrschenden Unternehmens aus eigenen Mitteln zu leisten (vgl. KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 71 Rz. 70; EXNER, Beherrschungsvertrag und Vertragsfreiheit, 1984, 178). Im erstgenannten Fall ist der Anspruch der beherrschten Gesellschaft gegen die herrschende Gesellschaft auf Erstattung in der Bilanz zum Ende des Geschäftsjahres, für das der Ausgleich an die außenstehenden Gesellschafter zu leisten ist, zu aktivieren und führt bei der beherrschten Gesellschaft zu einem entsprechenden Ertrag. Damit ist die Ausgleichszahlung für das beherrschte Unternehmen letztlich ergebnisneutral. Die Leistung der Erstattung

§ 5 Anm. 1391–1395 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

durch das herrschende Unternehmen führt bei diesem zu handelsrechtl. Aufwand.

Steuerrechtlich wird die Zahlung unter der Dividendengarantie nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG grds. wie die Ausgleichszahlung unter einem GAV bei verunglückter Organschaft behandelt (DÖRSCHE in DPM, § 16 KStG Rz. 50 iVm. Rz. 49 [6/2018]; s. Anm. 1362 zur stl. Behandlung der Ausgleichszahlung bei verunglückter Organschaft):

► *Zahlungen aufgrund der Dividendengarantie* stellen für den außenstehenden Aktionär – unabhängig davon, ob die Zahlung unmittelbar durch das herrschende Unternehmen oder durch die beherrschte Gesellschaft als Zahlstelle vollzogen wird – Gewinnausschüttungen dar.

► *Leistet die herrschende Gesellschaft die Zahlungen aufgrund der Dividendengarantie direkt* oder stellt sie der beherrschten Gesellschaft die für die Auszahlung der Dividendengarantie benötigte Liquidität zur Verfügung, so dürften diese Zahlungen als verdeckte Einlage (DÖRSCHE in DPM, § 16 KStG Rz. 50 [6/2018]) das Einkommen der beherrschten Gesellschaft grds. nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG), wenn das herrschende Unternehmen unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist oder einem Gesellschafter der Untergesellschaft nahesteht.

► *Besteht dagegen zwischen herrschendem und beherrschtem Unternehmen kein Beteiligungsverhältnis*, sind die Zahlungen der herrschenden Gesellschaft bei der beherrschten Gesellschaft als BE zu behandeln.

1392–1394 Einstweilen frei.

4. Gewinngemeinschaften

1395 a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft

Aktienrechtliche Definition der Gewinngemeinschaft: Nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG liegt eine Gewinngemeinschaft vor, wenn eine AG, SE oder KGaA ihren Gewinn oder den Gewinn einzelner Betriebe ganz oder teilweise mit dem Gewinn eines anderen Unternehmens oder einzelner Betriebe des anderen Unternehmens zur Aufteilung des gemeinschaftlichen Gewinns zusammenlegt (vgl. zur Gewinngemeinschaft ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 9 ff.; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 4 ff.).

Gewinngemeinschaft als Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Der aktienrechtl. Gewinngemeinschaftsvertrag gilt nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG als anderer Unternehmensvertrag (zu Abschluss, Änderung und Beendigung s. Anm. 1351–1352) und begründet zwischen den Vertragsparteien eine GbR gem. § 705 BGB (BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 12; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 2, 4; WALTER, BB 1995, 1876). Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Abschluss eines Gewinngemeinschaftsvertrags zur Begr. von Mitunternehmenschaften eines jeden Vertragspartners an dem Unternehmen jedes anderen Vertragspartners führt (so LECHNER, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 258); der BFH (BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33) hat bestätigt, dass es nicht ausgeschlossen sei, dass die Beteiligten einer Gewinn- und Verlustgemeinschaft eine Mitunternehmenschaft bilden.

Typische Vertragsinhalte eines Gewinngemeinschaftsvertrags:

► *Zusammenzufassender Gewinn:* Für die Begr. einer Gewinngemeinschaft iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG ist es nicht zwingend erforderlich, den gesamten Ge-

winn einer AG oder KGaA zusammenzulegen. Vielmehr reicht es aus, wenn nur ein Teil des Gesamtgewinns des Unternehmens oder der in einzelnen Betrieben erzielte Gewinn gepoolt wird (GODIN/WILHELMI, 4. Aufl. 1971, § 292 AktG Rz. 3; ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 14). Die Ermittlung des abzuführenden Gewinns muss sich nicht notwendigerweise auf den Bilanzgewinn der an der Gewinnngemeinschaft beteiligten Unternehmen als Referenzgröße beziehen. Anknüpfungspunkt für die Bemessung der abzuführenden Gewinnanteile können auch der Rohertrag, der Jahresüberschuss oder das Betriebsergebnis sein, jedoch wohl nicht die Umsatzerlöse oder andere Positionen der GuV der beteiligten Unternehmen (hM, ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 16, 57; KRAFT in WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, C Rz. 229; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 8; aA bezüglich der Anknüpfungspunkte Rohertrag, Umsatzerlöse: KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 35 und 42 ff.). Dagegen führt die Zusammenlegung von Gewinnen aus einzelnen Geschäften (Gelegenheitsgesellschaften) oder Arbeitsgemeinschaften nicht zu einer Gewinnngemeinschaft, da diese die Pooling eines periodisch ermittelten Unternehmensergebnisses voraussetzt (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 16; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 7; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 34).

► *Gewinnaufteilung*: Nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG erfolgt die Zusammenlegung der Gewinne aller Partner der Gewinnngemeinschaft (nicht nur eines oder einiger) zur anschließenden Wiederaufteilung des gemeinsam erwirtschafteten Gewinns auf die Vertragspartner. Folglich erhält jeder beteiligte Rechtsträger im Rahmen der Gewinnaufteilung einen Anteil am gemeinsam erwirtschafteten Gewinn zu seiner freien Verfügung (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 19; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 9). Ein Gewinnngemeinschaftsvertrag liegt nach wohl mittlerweile hM auch dann vor, wenn die gemeinsam erwirtschafteten und zusammengefassten Erträge zur Finanzierung gemeinsamer Investitionsvorhaben der beteiligten Unternehmen verwendet werden (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 38; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 11; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 9 mwN; für eine analoge Anwendung EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 292 AktG Rz. 13; aA ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 21 f.; KRAFT in WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, C Rz. 230).

► *Angemessenheit des Gewinnverteilungsschlüssels*: Ist das andere Unternehmen als Aktionär an der AG, SE oder KGaA beteiligt, sind bei der Festlegung des Zusammenlegungs- und Gewinnverteilungsschlüssels die §§ 57, 58 und 60 AktG, die bei den anderen Unternehmensverträgen des § 292 AktG nicht suspendiert werden, zu beachten (ALTMEPPEIN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 28; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 11; KRAFT in WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, C Rz. 231; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 13). Demnach ist sicherzustellen, dass die vereinbarte Zusammenlegung und die Aufteilung des Gewinns zwischen den beteiligten Rechtsträgern in einem angemessenen Verhältnis steht (vgl. KRAFT in WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, C Rz. 231). Eine nicht angemessene Aufteilung des gemeinsam erwirtschafteten Gewinns zum Nachteil der beteiligten AG, SE oder KGaA führt nach neuerer Rspr. des BGH (BGH v. 12.3.2013 – II ZR 179/12, BGHZ 196, 312) nicht zur Nichtigkeit des Gewinnngemeinschaftsvertrags (KOCH

in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 11; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 13; aA KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 27 ff.), der Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung ist allerdings nach § 241 Nr. 3 AktG nichtig (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 11; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 13; aA ALTMEPPEL in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 30 ff., der von einer Anfechtbarkeit des Beschlusses und von einer angemessenen Anpassung des Verteilungsschlüssels nach § 62 AktG für den Fall ausgeht, dass der Beschluss nicht angefochten wird). Die Rückabwicklung einer bereits vollzogenen Gewinngemeinschaft richtet sich zugunsten der durch die unangemessene Gewinnverteilung benachteiligten Gesellschaft vorrangig nach § 62 AktG und daneben nach den Grundsätzen über die fehlerhafte Gesellschaft (KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 11).

1396 **b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinngemeinschaft**

Der an die Gewinngemeinschaft abzuführende Gewinnanteil ist handelsrechtl. als Aufwand, die Zuteilung des Gewinnanteils durch die Gewinngemeinschaft als handelsrechtl. Ertrag zu erfassen. Zum Ausweis in der GuV s. Anm. 1370.

Die mit der Begr. einer Gewinngemeinschaft verbundene Poolung der Einkünfte der beteiligten Gesellschaften wird stl. grds. anerkannt, sofern die Gewinnpoolung betrieblich oder beruflich veranlasst ist (s. zur Poolung von Aufsichtsrats-Vergütungen § 18 Anm. 271, 274; zur Poolung von Arbeitslohn § 19 Anm. 600 „Poolung von Einkommen“). Gewinnpoolverträge können auch zwischen Konzerngesellschaften anerkannt werden (BFH v. 6.12.1955 – I 155/54 U, BStBl. III 1956, 95). Bei einem stl. anerkannten Gewinngemeinschaftsvertrag findet ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der Beteiligten statt, dh., ein weitergegebener Gewinnanteil ist BA, und beim Empfänger ist die erhaltene Zahlung korrespondierend als BE zu erfassen (vgl. BFH v. 9.10.1964 – VI 317/62 U, BStBl. III 1965, 71). Im Fall der stl. Anerkennung der Gewinngemeinschaft stimmt das strechtl. mit dem handelsrechtl. Erg. überein.

Sofern angenommen wird, dass die Gewinngemeinschaft zu einer Mitunternehmerschaft eines jeden Vertragspartners mit dem jeweils anderen Vertragsteil führt (vgl. LECHNER, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 265; BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33, der bestätigt, dass es nicht ausgeschlossen sei, dass die Beteiligten einer Gewinn- und Verlustgemeinschaft eine Mitunternehmerschaft bilden; vgl. auch WALTER, Der Konzern 2017, 331), ist eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen (s. zu den verfahrensrechtl. Aspekten BFH v. 22.2.2017 – I R 35/14, BStBl. II 2018, 33). Aus der Annahme von Mitunternehmerschaften sollten sich in materieller Hinsicht keine wesentlichen Unterschiede bezüglich der stl. Konsequenzen des Gewinngemeinschaftsvertrags ergeben. Insbesondere im Rahmen der GewSt und in formeller Hinsicht aufgrund der durchzuführenden einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung würden sich jedoch Abweichungen zum zuvor dargestellten Lösungsansatz ergeben (vgl. LECHNER, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 263 ff.).

1397–1399 Einstweilen frei.

5. Betriebspachtverträge

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags

aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags

1400

Nach § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG gehört zu den „anderen Unternehmensverträgen“ ausdrücklich auch der Betriebspachtvertrag, durch den eine AG, SE oder eine KGaA (Eigentümerunternehmen, Verpächter) den Betrieb ihres Unternehmens an einen anderen (Pächter) verpachtet.

Nach hM sind auf einen Pachtvertrag, der die gesamten zu einem Betrieb oder Unternehmensteil gehörenden Vermögensgegenstände umfasst, die §§ 581 ff. BGB anwendbar (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; KOCH in HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 18; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 41 mwN). Die gesetzlichen Vorschriften werden jedoch regelmäßig durch die im Betriebspachtvertrag getroffenen Vereinbarungen überlagert.

Gegenstand des Betriebspachtvertrags: Im Rahmen eines Betriebspachtvertrags überlässt das Eigentümerunternehmen den Betrieb seines Unternehmens einem Dritten, der diesen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fortführt (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 75 mwN; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 97 ff. mwN; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 20 mwN). Gegenstand des Betriebspachtvertrags ist mithin eine Sachgesamtheit, die einen gewerblichen Betrieb darstellt (einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Kundenstamms und sonstiger Liefer- und Geschäftsbeziehungen; U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387). Der Betriebspachtvertrag kann sich sowohl auf den gesamten Betrieb eines Unternehmens als auch auf einzelne Betriebsteile beziehen (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 30). Allerdings ist ein Betriebspachtvertrag nach dem Wortlaut des § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG nur dann Unternehmensvertrag, wenn das Eigentümerunternehmen seinen gesamten Betrieb dem Pächter überlässt und mithin seine bisherige operative Tätigkeit vollständig einstellt und zu einer sog. Rentnergesellschaft wird (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 97; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 75; FENZL, Der Konzern 2006, 18; NELIBEN, DB 2007, 786). Sofern der Betriebspachtvertrag als Unternehmensvertrag einzustufen ist, sind hinsichtlich seines Abschlusses, seiner Änderung und Beendigung die sich aus § 293 AktG ergebenden Anforderungen zu beachten (s. Anm. 1351 f. zu Abschluss, Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen).

Vertragsparteien des Betriebspachtvertrags: Ein anderer Unternehmensvertrag iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG liegt nach dem Wortlaut ferner nur dann vor, wenn die Eigentümergesellschaft eine AG, SE oder KGaA ist. Wird der gesamte Betrieb einer GmbH verpachtet, liegt nach hM jedoch ebenfalls ein Unternehmensvertrag vor und § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG findet entsprechend Anwendung (LG Berlin v. 14.8.1991, AG 1992, 91; EMMERICH in SCHOLZ, 12. Aufl. 2018, Anh. § 13 GmbHG Rz. 216).

Typische Pflichten des Betriebspachtvertrags: Während sich die vertraglichen Pflichten des Eigentümerunternehmens regelmäßig auf die Überlassung des Pachtgegenstands (Betrieb oder Betriebsteil) zum Gebrauch und zur Fruchtziehung beschränken, ist der Pächter insbes. zur Fortführung des verpachteten

Betriebs berechtigt, aber regelmäßig auch verpflichtet (U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387, mwN; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 53 mwN). Der Pächter hat gewöhnlich die Kosten für die Erhaltung und Erneuerung des Pachtgegenstands zu tragen (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 62 ff. mwN; differenzierend HARKE in MüKo BGB, 7. Aufl. 2016, § 581 BGB Rz. 9) und ist zur Zahlung des Pachtzinses verpflichtet. Betriebspachtverträge enthalten üblicherweise detaillierte Regelungen zu folgenden Themenbereichen:

► *Firma*: Nach § 22 HGB kann der Pächter – mit Einverständnis des Verpächters – dessen Firma fortführen. Mit der Fortführung der Firma durch den Pächter ist die Haftung nach § 25 HGB untrennbar verbunden.

► *Anlagevermögen*: Das AV wird dem Pächter regelmäßig lediglich zur Nutzung überlassen und der Pächter ist mithin zur Rückgabe des AV bei Beendigung des Betriebspachtvertrags verpflichtet.

► *Erneuerungs- und Erhaltungsverpflichtung*: Der Betriebspachtvertrag kann die Durchführung von Erneuerungs- und Erhaltungsmaßnahmen entweder dem Pächter oder dem Verpächter auferlegen oder eine Trennung dahingehend vorsehen, dass Ersatzinvestitionen im Hinblick auf das überlassene BV vom Pächter, Erweiterungsinvestitionen jedoch vom Verpächter vorzunehmen sind. Wird dem Pächter die Erneuerung des überlassenen BV auferlegt, so hat er grds. lediglich den bei Beginn des Pachtverhältnisses vorhandenen Wertigkeitsgrad der überlassenen WG zu erhalten. Nimmt der Pächter Ersatzinvestitionen vor, so wird regelmäßig vereinbart, dass er bei der Anschaffung in direkter Stellvertretung für den Verpächter handelt und der Verpächter Eigentum an den ErsatzWG erwirbt (zB als direkter Erwerb vom Lieferanten des Pächters nach § 929 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 868 BGB aufgrund mittelbaren Besitzes oder mittels antizipierten Besitzmittlungsverhältnisses nach §§ 930, 868 BGB aufgrund eines Besitzkonstituts). Die Durchführung von Erweiterungsinvestitionen des Verpächters ist regelmäßig mit einer Erhöhung des Pachtentgelts verbunden, um dem Verpächter die Amortisation seiner Investitionskosten zu ermöglichen.

► *Umlaufvermögen*: Die Gegenstände des UV (insbes. Vorräte, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, halbfertige Produkte) werden dem Pächter vom Verpächter üblicherweise verkauft oder darlehensweise überlassen (U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; KNEPPER, JbFStR 1982/83, 435). Erwirbt der Pächter bei Abschluss des Pachtvertrags (ganz oder teilweise) das UV des verpachteten Betriebs, wird der Verpächter im Betriebspachtvertrag regelmäßig verpflichtet, das UV des Pächters korrespondierend bei Beendigung des Pachtvertrags zu erwerben.

► *Vertragsübernahmen*: Der Pächter tritt regelmäßig in die laufenden Vertragsverhältnisse, die sich auf den verpachteten Betrieb beziehen, ein. Für die Überleitung der Vertragsverhältnisse auf den Pächter ist die Zustimmung des Vertragspartners erforderlich. Arbeitsverhältnisse gehen nach § 613a BGB mit dem Beginn des Pachtvertrags grds. auf den Pächter über (BAG v. 16.7.1998 – 8 AZR 81/97, NZA 1998, 1233). Bei Beendigung des Pachtvertrags greift § 613a BGB erneut ein und führt zum Übergang der zu diesem Zeitpunkt mit dem Pächter im Hinblick auf den verpachteten Betrieb bestehenden Arbeitsverhältnisse auf den Verpächter, wenn der Verpächter den Betrieb selbst weiterführt (BAG v. 18.3.1999 – 8 AZR 159/98, BAGE 91, 121; BAG v. 23.9.1999 – 8 AZR 135/99, juris; ANNUB in STAUDINGER, 2016, § 613a BGB Rz. 101).

bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen

1401

Der Betriebspachtvertrag kann vom Betriebsüberlassungsvertrag und vom Betriebsführungsvertrag nach der Verteilung des unternehmerischen Risikos und dem Auftreten im Außenverhältnis abgegrenzt werden.

Abgrenzung zum Betriebsüberlassungsvertrag: Beim Betriebsüberlassungsvertrag führt der Übernehmer – insoweit wie auch beim Betriebspachtvertrag – den Betrieb auf eigene Rechnung, tritt allerdings im Rechtsverkehr – im Gegensatz zum Pächter – nicht im eigenen Namen auf, sondern handelt im Namen des Verpächters und somit im fremden Namen. Das mit dem Betrieb des Unternehmens verbundene wirtschaftliche Risiko wird allerdings im Innenverhältnis ausschließlich vom Betriebsübernehmer getragen. Man bezeichnet den Betriebsüberlassungsvertrag daher auch als Innenpachtvertrag (s. Anm. 1415–1418 zum Betriebsüberlassungsvertrag).

Abgrenzung zum Betriebsführungsvertrag: Beim echten Betriebsführungsvertrag verpflichtet sich ein Dritter, den Betrieb des Unternehmens in fremdem Namen für Rechnung des bisherigen Unternehmensträgers zu führen. Beim unechten Betriebsführungsvertrag handelt der Betriebsführer dagegen im eigenen Namen, wobei er auch in diesem Fall im Innenverhältnis für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird und zur Herausgabe des mit dem Betrieb des Unternehmens erzielten Gewinns verpflichtet ist.

Damit können die zuvor dargestellten Vertragstypen wie folgt voneinander abgegrenzt werden:

	für eigene Rechnung	für fremde Rechnung
im eigenen Namen	Betriebspachtvertrag	unechter Betriebsführungsvertrag
im fremden Namen	Betriebsüberlassungsvertrag (Innenpacht)	echter Betriebsführungsvertrag

b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags

1402

Mit Abschluss des Betriebspachtvertrags geht das mit dem Betrieb verbundene unternehmerische Risiko auf den Pächter über, der den Betrieb nunmehr auf eigene Rechnung fortführt. Dem Pächter stehen die im ordnungsgemäßen Geschäftsgang erwirtschafteten Gewinne des Betriebs zu (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 22 mwN), die ihm stl. nach allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 1356) zuzurechnen sind. Das Eigentümerunternehmen erhält dagegen nach Beginn des Pachtvertrags lediglich den Pachtzins und ist in den operativen Betrieb des Unternehmens nicht mehr einbezogen.

c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Verpächter

aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter

1403

Wirtschaftliches Eigentum am überlassenen Anlagevermögen: In der Praxis werden Betriebspachtverträge regelmäßig so gestaltet, dass der Verpächter im Hinblick auf die dem Pächter überlassenen WG des AV sowohl rechtl. als auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt und der Pächter lediglich Fremdbesitzer wird (BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541 mwN). Der Verpächter bleibt nach

hM selbst dann regelmäßig wirtschaftlicher Eigentümer, wenn der Pächter nach dem Betriebspachtvertrag zur Substanzerhaltung (einschließlich Ersatzbeschaffung) verpflichtet ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541); der Verpächter hat auch in diesem Fall das AV weiterhin in seiner HBil. und StBil. zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 541). Entscheidend für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums bei Betriebspachtverträgen ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall (BFH v. 14.11.1974 – IV R 3/70, BStBl. II 1975, 281; insgesamt zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Betriebspachtvertrag sowie ausführl. zum Übergang des Geschäftswerts: KUHR, Ubg 2014, 776 [778f., 781 f.]).

Aktivierung von Ersatzbeschaffungen: Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für vom Pächter über die Pachtzeit vorgenommene Ersatzbeschaffungen (BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Verpächter erwirbt aufgrund der vertraglichen Gestaltung regelmäßig zivilrechtl. (s. Anm. 1400) und wirtschaftliches Eigentum an den ErsatzWG (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505) und hat diese mit den AHK des Pächters zu aktivieren und abzuschreiben. Ausnahmsweise kann das wirtschaftliche Eigentum an den ersatzbeschafften Gegenständen beim Pächter liegen, wenn die vom Pächter angeschafften ErsatzWG voraussichtlich während der Pachtzeit ausscheiden oder verbraucht werden (offen gelassen: BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505).

1404 **bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter**

Sofern der Pächter gegenüber dem Verpächter vertraglich zur Erhaltung und Erneuerung des ihm überlassenen BV verpflichtet ist, sich aber in Erfüllungsrückstand befindet, hat der Verpächter einen Anspruch gegen den Pächter auf Substanzerhaltung in seiner HBil. und StBil. in Höhe des jährlich zuwachsenden Teilanspruchs zu aktivieren (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 702; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1026 „Pachtvertrag“ [3/2018]). Der Verpächter realisiert damit bereits während des laufenden Pachtvertrags einen sich aus dem Ansatz oder der Erhöhung des Substanzerhaltungsanspruchs zum jeweiligen Bilanzstichtag ergebenden Gewinn. Der BFH weicht jedoch in zwei neueren Entsch. (BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BStBl. II 2017, 668; BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832) wenig überzeugend und ohne sich mit der Entsch. v. 17.2.1998 (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505) auseinanderzusetzen von den zuvor dargestellten Grundsätzen ab. In beiden Entsch. verneint der BFH eine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs des Verpächters. Er lässt es dabei letztlich dahinstehen, ob überhaupt eine aktivierungsfähige Forderung des Verpächters bestand, da sie jedenfalls mit Null zu bewerten und daher im Erg. nicht zu aktivieren sei. Dies begründet der BFH damit, dass der Verpächter für den Erwerb der Instandhaltungsansprüche nichts aufgewendet habe und mithin bei ihm keine AK vorlägen. Die Instandhaltungspflicht könne insbes. nicht als Teil des Pachtzinses angesehen werden. Andererseits führt der BFH aus, dass der Verpächter durch die Übertragung der Instandhaltungsverpflichtung einerseits eigene Aufwendungen spare und andererseits einen geringe-

ren Pachtzins erhalte. Insgesamt vermag die Begr. des BFH in den vorgenannten Entsch. nicht zu überzeugen (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1026 „Pachtvertrag“ [3/2018]; TIEDCHEN, *StuW* 2015, 281 [285]; WEBER-GRELLET, *BB* 2016, 43; WEBER-GRELLET, *FR* 2015, 557; dem BFH zust. HOFFMANN, *DStR* 2015, 814). Die Grundsätze der Entsch. v. 17.2.1998 (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505), die zwar einen Pachterneuerungsanspruch betrafen, aber aufgrund der Vergleichbarkeit auch auf den Instandhaltungsanspruch übertragbar sind, sollten weiterhin vom BFH angewandt werden. Zum einen scheint die Auffassung, die Übernahme der Instandhaltung durch den Pächter stelle keine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung dar, führe aber zu einer Minderung des Pachtzinses, widersprüchlich (ebenso TIEDCHEN, *StuW* 2015, 281 [283]), zum anderen steht der Aktivierung einer Forderung nicht entgegen, dass für den Erwerb keine AK angefallen sind (WEBER-GRELLET, *BB* 2016, 43; WEBER-GRELLET, *FR* 2015, 557; TIEDCHEN, *StuW* 2015, 281 [284]).

Begründung des Aktivierungsgebots: Die Gewinnrealisierung bezüglich des Substanzerhaltungsanspruchs ist nach Ansicht des BFH (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505) gerechtfertigt, da sich der Pächter im Erfüllungsrückstand befindet, solange er die Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen nicht durchgeführt hat. Da die Verpflichtung zur Substanzerhaltung zwar noch nicht fällig ist, sich aber als Gegenleistung für eine (teilweise) bereits früher erbrachte Leistung (Überlassung des Betriebs) durch den Verpächter darstellt und damit bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vergangenes abgilt, befindet sich der Pächter im Erfüllungsrückstand (BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, *BStBl. II* 1993, 89). Soweit sich dieser Erfüllungsrückstand über den Bilanzstichtag hinzieht und wesentliche Auswirkungen auf das Bilanzergebnis hat, hat der Pächter aufgrund des Imparitätsprinzips eine Verbindlichkeit oder Rückstellung zu passivieren und der Verpächter einen korrespondierenden Anspruch zu aktivieren. Unter der Annahme der Fortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) des Pachtvertrags über die vereinbarte Laufzeit kann der Pächter dem Verpächter insoweit nicht die Einrede des nicht erfüllten Vertrags entgegenhalten, so dass der Anspruch – unabhängig von seiner zivilrechtl. Entstehung oder Fälligkeit und abgesehen von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken – so gut wie sicher und damit zu aktivieren ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505; allg. zur Aktivierungspflicht betr. „quasisichere“ Forderungen BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, *BStBl. II* 1984, 554; BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, *BStBl. II* 1986, 788; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 99).

Bewertung des Substanzerhaltungsanspruchs: Zwar sind die tatsächlichen Zugangswerte (AHK) der ErsatzWG und die aktivierbaren Erhaltungsaufwendungen idR zum Bilanzstichtag weder der Höhe nach noch nach dem Zeitpunkt ihres Anfalls bekannt. Die Höhe des Substanzerhaltungsanspruchs kann aber nach dem jährlichen Wertverzehr der Pachtgegenstände durch Schätzung ermittelt werden (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505). Der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters ist nicht mit den voraussichtlich entstehenden Aufwendungen im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zu aktivieren, sondern vielmehr auf Basis der Wiederbeschaffungskosten am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, *BStBl. II* 1998, 505). Der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters ist – entsprechend der Behandlung beim Pächter (s. Anm. 1408) – bei gebrauchten WG nicht in Höhe der gesamten Wiederbeschaffungskosten, sondern nur insoweit zu aktivieren, wie dies dem Wertigkeitsgrad des verpachteten WG im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, *BStBl. III* 1966, 147).

Keine zwingende Korrespondenz der Bilanzierung bei Pächter und Verpächter: Sowohl der Anspruch auf Substanzerhaltung beim Verpächter als auch die Pächterneuerungsrückstellung beim Pächter sind auf Basis des gleichen Wertmaßstabs (Wiederbeschaffungskosten) zu ermitteln. Dennoch bewerten Pächter und Verpächter die sich aus dem Pachtverhältnis ergebenden Verpflichtungen unabhängig voneinander; eine Verpflichtung zur korrespondierenden Bilanzierung bei Pächter und Verpächter existiert nicht (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; anders noch BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700, bei Betriebsaufspaltung, allerdings vor Einführung der handelsrechtl. und strechtl. Abzinsungsgebote für Rückstellungen; s. dazu Anm. 1408). Abweichungen können sich insbes. aufgrund unterschiedlicher Einschätzung von Pächter und Verpächter hinsichtlich des Zeitpunkts der Ersatzbeschaffung und der damit verbundenen Aufwendungen sowie infolge der stl. und nunmehr auch handelsrechtl. Verpflichtung zur Abzinsung der Pächterneuerungsrückstellung nach § 253 Abs. 2 HGB bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ergeben (s. Anm. 1408).

Substanzerhaltungsanspruch und Ersatzbeschaffung: Im Fall der Ersatzbeschaffung hat der Verpächter das ErsatzWG mit den AHK des Pächters zu aktivieren und gleichzeitig den Pächterneuerungsanspruch anteilig aufzulösen (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Da der Substanzerhaltungsanspruch des Verpächters allerdings auf Basis der Wertigkeit (Abnutzungsgrad) der überlassenen Pachtgegenstände zu bilden ist (s.o.), hat der Verpächter regelmäßig nicht die gesamten Wiederbeschaffungskosten als Anspruch gegen den Pächter aktiviert. In diesem Fall hat der Verpächter im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zwar dennoch die gesamten AHK des Pächters zu aktivieren, aber andererseits eine Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Pächter zu passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Das handelsrechtl. und das stl. Erg. des Verpächters werden durch die Ersatzbeschaffung daher regelmäßig nicht beeinflusst. Die Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Pächter ist gleichmäßig aufzulösen, bis das ErsatzWG den Wertigkeitsgrad erreicht hat, den das ursprüngliche WG zu Beginn des Pachtverhältnisses hatte (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Durch die Auflösung der Wertausgleichsverpflichtung wird die Abschreibung auf das ersatzbeschaffte WG beim Verpächter neutralisiert. Mit vollständiger Auflösung der Wertausgleichsverpflichtung hat der Verpächter seinerseits wieder einen Substanzerhaltungsanspruch gegen den Pächter zu aktivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147).

1405 cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter

Das UV des verpachteten Betriebs ist nicht mehr beim Verpächter, sondern beim Pächter zu erfassen, wenn der Pächter das UV entweder auf Basis einer Stichtagsbilanz erworben hat oder ihm dieses vom Verpächter als Sachdarlehen zur Verfügung gestellt wurde (BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717). Der Verpächter hat im Fall der Gewährung eines Sachdarlehens einen Anspruch auf Rückgabe des darlehensweise überlassenen UV zu aktivieren, der nach hM mit dem Buchwert der überlassenen WG am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten ist (BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 703; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 544 mwN; BIRKHOLZ, BB 1965, 1392, unter Berücksichtigung von Wertveränderungen der zu-

rückzufordernden WG beim aktivierten Rückgabeanspruch; zu LuF BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262).

dd) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter 1406

Die Vorauszahlung des Pachtentgelts führt nach allgemeinen Regeln beim Pächter zu einem aktiven RAP; der Verpächter hat dementsprechend einen passiven RAP zu bilden.

d) Bilanzielle Behandlung beim Pächter

aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter 1407

Nach Ansicht des BFH bleibt das rechtl. und wirtschaftliche Eigentum am überlassenen AV regelmäßig beim Verpächter (s. Anm. 1403), so dass der Pächter – selbst wenn ihn die Substanzerhaltungspflicht hinsichtlich des Pachtgegenstands trifft – die WG des AV nicht aktivieren oder abschreiben darf (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 545).

bb) Passivierung einer Pachterneuerungsrückstellung beim Pächter 1408

Sofern der Pächter nach dem Betriebspachtvertrag zur Erneuerung und Erhaltung des Pachtgegenstands verpflichtet ist, hat er eine Rückstellung für die aufgrund der Substanzerhaltungsverpflichtung voraussichtlich während der Pachtlaufzeit entstehenden Aufwendungen zu bilden (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1026 [3/2018]), da er sich im Hinblick auf die noch nicht erforderlichen Erneuerungs- und Erhaltungsmaßnahmen (teilweise) im Erfüllungsrückstand befindet (s. Anm. 1404) und das Imparitätsprinzip den Ausweis der noch nicht fälligen Verpflichtung gebietet (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Der Aufwand aus der Rückstellungsbildung ist auch stl. zu berücksichtigen, da es sich bei der Pachterneuerungsrückstellung nicht um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften handelt (TONNER in B/B, § 5 Rz. 589, Rz. 750 „Pachterneuerung“ [12/2017]) und daher Abs. 4a die Bildung der Rückstellung für stl. Zwecke nicht untersagt.

Bewertung der Pachterneuerungsrückstellung: Die Rückstellung ist in Höhe der während der Pachtlaufzeit erwarteten Abnutzung der gepachteten WG und auf Basis von Wiederbeschaffungskosten zu bilden (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505). Bei der Bildung der Pachterneuerungsrückstellung sind handelsrechtl. künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen, da nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB idF des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag anzusetzen ist. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f idF des BilMoG dürfen strechtl. künftige Preis- und Kostensteigerungen dagegen nicht berücksichtigt werden. Hat der Pächter bei Beginn des Pachtvertrags gebrauchte WG übernommen, so ist die Rückstellung des Pächters so zu bemessen, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Ersatzverpflichtung so viel von dem Preis für ein neues WG angesammelt wurde, wie es dem Wertigkeitsgrad (Abnutzungsgrad) des ersetzten WG im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147). Handelsrechtlich ist die Rückstellung unter den Voraussetzungen des § 253 Abs. 2 HGB idF des BilMoG mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Ge-

§ 5 Anm. 1408–1414 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

schäftsjahre abzuzinsen. Steuerrechtlich ist die Rückstellung (bzw. die anzumeldenden Raten aufgrund Erfüllungsrückstands) unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen (KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 482; WERNDL in KSM, § 6 Rz. Da 60 „Pachterneuerungsrückstellung“ [10/2004]; krit. KOTHS, StbJb. 2000/01, 267).

Ersatzbeschaffung durch den Pächter: Die Aufwendungen des Pächters für die Erhaltung und Erneuerung des Pachtgegenstands sind für diesen handels- und strechtl. BA. Bei der Durchführung von Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen ist die gebildete Pachteuerungsrückstellung anteilig aufzulösen; Erlöse aus der Veräußerung des zu ersetzenden WG sind als Ertrag zu erfassen. Sofern die AHK für ein ErsatzWG den anteiligen Rückstellungsbetrag übersteigen (bei gebräuchtem WG wird die Rückstellung unter Berücksichtigung des Abnutzungsgrads bei Pachtbeginn gebildet), ist der übersteigende Betrag als Wertausgleichsanspruch zu aktivieren. Dieser Wertausgleichsanspruch gegen den Verpächter ist vom Pächter anteilig aufzulösen, bis das ErsatzWG den bei Pachtbeginn vorhandenen Wertigkeitsgrad hat; ab diesem Zeitpunkt ist der Pächter wiederum zur Bildung einer Pachteuerungsrückstellung verpflichtet. Der handels- und strechtl. zu berücksichtigende Aufwand aus der Auflösung des Wertausgleichsanspruchs entspricht bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der anteiligen Abschreibung auf das ersatzbeschaffte WG.

1409 cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter

Bei Erwerb des UV und im Fall des Sachdarlehens sind die darlehensweise überlassenen WG beim Pächter als wirtschaftlichem Eigentümer (s. Anm. 1405) zu aktivieren (BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717). Gleichzeitig hat der Pächter eine Verbindlichkeit (Sachdarlehensverbindlichkeit) gegenüber dem Verpächter zu passivieren. Das Sachdarlehen ist mit den Wiederbeschaffungskosten zu bewerten.

1410 dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter

Verpachtet eine abhängige Gesellschaft den Betrieb an das herrschende Unternehmen, so hat das herrschende Unternehmen nach § 302 Abs. 2 AktG einen Ausgleich hinsichtlich eines ansonsten entstehenden Jahresfehlbetrags zu leisten, soweit die vereinbarte Gegenleistung nicht das angemessene Entgelt erreicht. Die Höhe der Verlustübernahmeverpflichtung ist mithin auf die Differenz zwischen dem angemessenen Pachtentgelt und dem vereinbarten Pachtzins beschränkt.

Handelsrechtliche Behandlung des Verlustausgleichs: Der Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG sollte handelsrechtl. beim Pächter als BA und entsprechend beim Verpächter als BE angesetzt werden.

Steuerliche Behandlung des Verlustausgleichs: Da die Verlustausgleichsverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG nur eingreift, wenn der vereinbarte Pachtzins unangemessen ist, liegen die Voraussetzungen einer vGA vor; das stl. Erg. des Verpächters ist entsprechend außerbilanziell zu erhöhen. Der Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG führt uE nicht dazu, dass der Tatbestand der vGA entfällt, sondern lediglich zur Annahme einer verdeckten Einlage (s. die Ausführungen in Anm. 1386 zum Verlustausgleich beim Beherrschungsvertrag, die entsprechend für die Verlustausgleichsverpflichtung beim Betriebspachtvertrag gelten).

1411–1414 Einstweilen frei.

6. Betriebsüberlassungsverträge

a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags 1415

Nach § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG gehört zu den „anderen Unternehmensverträgen“ ausdrücklich auch der Betriebsüberlassungsvertrag, durch den eine AG oder KGaA (Eigentümerunternehmen) den Betrieb ihres Unternehmens an einen anderen (Betriebsübernehmer) „sonst überlässt“. Der Betriebsüberlassungsvertrag stellt eine besondere Form des Betriebspachtvertrags dar (FENZL, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 92). Vertragsgegenstand und Vertragsinhalt des Betriebsüberlassungsvertrags entsprechen mithin weitgehend dem eines Pachtvertrags (s. Anm. 1400 zum typischen Inhalt eines Betriebspachtvertrags).

Gegenstand des Betriebsüberlassungsvertrags: Beim Betriebsüberlassungsvertrag führt der Betriebsübernehmer den Betrieb auf eigene Rechnung, er tritt allerdings nicht im eigenen Namen auf, sondern handelt im Namen des Eigentümerunternehmens und somit im fremden Namen. Gegenstand der Betriebsüberlassung ist mithin neben der Verpachtung des Betriebs die Überlassung der Namensführung (ALTMEPPE in *MüKo AktG*, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 106; FENZL, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 90). Die Betriebsüberlassung ist für den Rechtsverkehr nicht erkennbar und wird daher auch als „Innenpacht“ bezeichnet (vgl. KRIEGER in *Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht*, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 24). Das mit dem Betrieb des Unternehmens verbundene wirtschaftliche Risiko wird allerdings im Innenverhältnis durch entsprechende Herausgabe- und Freistellungsansprüche ausschließlich vom Betriebsübernehmer getragen.

Handeln des Betriebsübernehmers im fremden Namen: Der Betriebsüberlassungsvertrag muss, da der Betriebsübernehmer den Betrieb im fremden Namen betreibt, die Gewährung von Prokura (§ 48 HGB) oder die Erteilung einer Generalhandlungsvollmacht (§ 54 HGB) beinhalten, die es dem Betriebsübernehmer ermöglichen, das Eigentümerunternehmen bei sämtlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen zu vertreten (KOPPENSTEINER in *Kölner Kommentar AktG*, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 78; ALTMEPPE in *MüKo AktG*, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 106; KOCH in *HÜFFER/KOCH*, 13. Aufl. 2018, § 292 AktG Rz. 19; FENZL, *Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge*, 2007, Rz. 93).

b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags 1416

Nach den allgemeinen Grundsätzen (Anm. 1356) ist der Gewinn aus dem Betrieb des Unternehmens dem Betriebsübernehmer zuzurechnen, da er diesen mit seiner unternehmerischen Tätigkeit erwirtschaftet und auch die mit der Tätigkeit verbundenen wirtschaftlichen Risiken trägt. Das Eigentümerunternehmen erzielt eigenes Einkommen nur durch das vom Betriebsübernehmer zu entrichtende Entgelt. Die stl. Einkünftezurechnung entspricht mithin derjenigen beim Betriebspachtvertrag (s. Anm. 1402).

c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen 1417

Der Betriebsüberlassungsvertrag entspricht – abgesehen davon, dass der Betriebsübernehmer im Namen des Eigentümerunternehmens handelt – dem Betriebspachtvertrag (s. Anm. 1400). Folglich entsprechen auch die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen eines Betriebsüberlassungsvertrags im Wesent-

§ 5 Anm. 1417–1420 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

lichen den beim Betriebspachtvertrag dargestellten Grundsätzen (s. Anm. 1402–1410).

Aktivierung: Das Eigentümerunternehmen aktiviert insbes. als rechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer das überlassene AV und schreibt dieses weiterhin ab.

Erfassung von Geschäftsvorfällen: Die den überlassenen Betrieb betreffenden Geschäftsvorfälle sind grds. auch nach Beginn der Betriebsüberlassung beim Eigentümerunternehmen zu verbuchen, da der Betriebsübernehmer im fremden Namen handelt und mithin nur das Eigentümerunternehmen im Außenverhältnis berechtigt und verpflichtet wird (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 78).

Da der Betriebsübernehmer auf eigene Rechnung handelt, ist das Eigentümerunternehmen allerdings im Regelfall verpflichtet, das Jahresergebnis an den Betriebsübernehmer „abzuführen“, und berechtigt, einen entsprechenden „Verlustausgleich“ vom Betriebsübernehmer zu erhalten. Im Innenverhältnis ist das Eigentümerunternehmen einerseits zur Abtretung sämtlicher Ansprüche aus den vom Betriebsübernehmer abgeschlossenen Geschäften verpflichtet und hat andererseits einen Anspruch gegen den Betriebsübernehmer auf Freistellung von sämtlichen im Zusammenhang mit dem Betrieb eingegangenen Verbindlichkeiten (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 292 AktG Rz. 44).

Durch entsprechende Regelungen (zB Vereinbarung von antizipierten Besitzkonstituten [§§ 930, 868 BGB], Vorausabtretung von Forderungen) im Betriebsüberlassungsvertrag kann erreicht werden, dass sich die den überlassenen Betrieb betreffenden Geschäftsvorfälle von vornherein nahezu ausschließlich im Rechnungswesen des Betriebsübernehmers auswirken und der Gewinn aus den Geschäftsvorfällen unmittelbar bei ihm entsteht.

1418 d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer

Die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen eines Betriebsüberlassungsvertrags entsprechen im Wesentlichen den beim Betriebspachtvertrag dargestellten Grundsätzen (s. Anm. 1403–1410). Der Betriebsübernehmer darf das ihm zur Nutzung überlassene AV weder aktivieren noch abschreiben und hat – sofern er zur Erhaltung und Erneuerung des ihm überlassenen BV verpflichtet ist – eine Erneuerungsrückstellung zu bilden. In welchem Umfang die im Zusammenhang mit dem Betrieb stehenden Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen des Betriebsübernehmers abzubilden sind, hängt von der vertraglichen Gestaltung ab (s. Anm. 1417 zur Behandlung beim Eigentümerunternehmen). Zum Verlustausgleich nach § 302 Abs. 2 AktG s. Anm. 1410.

1419 Einstweilen frei.

7. Betriebsführungsverträge

1420 a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags

Die Aufzählung der Unternehmensverträge in §§ 291, 292 AktG ist nach hM nicht abschließend (s. Anm. 1350). Daher wird auch der Betriebsführungsvertrag, bei dem sich der Betriebsführer verpflichtet, den Betrieb einer Eigentümergesellschaft für deren Rechnung zu führen, nach den für Betriebsüberlassungsverträge geltenden Regeln und somit als Unternehmensvertrag behandelt (umstritten ist, ob § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG auf den Betriebsführungsvertrag di-

rekt oder analog anwendbar ist, s. zum Meinungsstand KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 79 ff.; ALTMETZEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 148 ff.; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 49; s. Anm. 1351 f. hinsichtlich des Abschlusses, der Änderung und der Beendigung von Unternehmensverträgen).

Handeln auf Rechnung des Eigentümerunternehmens: Entscheidendes Merkmal des Betriebsführungsvertrags ist, dass der Betriebsführer den Betrieb auf Rechnung des Eigentümerunternehmens führt und somit Erfolg und Misserfolg der unternehmerischen Tätigkeit ausschließlich beim Eigentümerunternehmen eintreten.

Anders als beim Betriebspacht- oder Betriebsüberlassungsvertrag wird das Eigentümerunternehmen beim Betriebsführungsvertrag nicht zur „Rentnergesellschaft“, sondern überlässt dem Dritten die Führung des Betriebs für Rechnung des Eigentümerunternehmens (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 79). Außerdem unterliegt der Betriebsführer – anders als der Pächter oder der Betriebsübernehmer – den Weisungen des Eigentümerunternehmens.

Echter und unechter Betriebsführungsvertrag:

► *Echter Betriebsführungsvertrag:* Handelt der Betriebsführer im fremden Namen (dh. im Namen des Eigentümerunternehmens), spricht man von einem echten Betriebsführungsvertrag. Hier hat das Eigentümerunternehmen dem Betriebsführer eine umfassende Vollmacht zu gewähren (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rz. 97; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 55; s. Anm. 1415 zur vergleichbaren Problematik beim Betriebsüberlassungsvertrag).

► *Unechter Betriebsführungsvertrag:* Hier handelt der Betriebsführer im eigenen Namen (zur Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Betriebsführungsvertrag RAUPACH, FS Bezenberger, 2000, 327; U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 48; HUBER, ZHR 152 [1988], 1; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 96 ff.).

Zivilrechtliche Einordnung des Betriebsführungsvertrags: Der Betriebsführungsvertrag ist zivilrechtl. regelmäßig als entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag mit Dienstvertragscharakter (§§ 675, 611 BGB) (vgl. OLG München v. 7.3.1986 – 23 U 1936/82, AG 1987, 380; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 292 AktG Rz. 56) und im Fall der Unentgeltlichkeit als Auftrag iSd. §§ 662 ff. BGB zu qualifizieren (KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Bd. 4, 4. Aufl. 2015, § 73 Rz. 52; HUBER, ZHR 152 [1988], 1; aA U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 130 mwN: entgeltlicher Geschäftsbesorgungsvertrag iSd. § 675 BGB oder – sofern der Betriebsführer vollumfänglich den Weisungen des Eigentümerunternehmens unterliegt – Dienstvertrag).

Aufwendungsersatz: Alle Aufwendungen des Betriebsführers, die dieser im Zusammenhang mit der Führung des Betriebs tätigt, sind – sofern keine anderweitige Vereinbarung getroffen wird – nach § 670 BGB vollständig zu ersetzen (ALTMETZEN in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 292 AktG Rz. 144; HUBER, ZHR 152 [1988], 1). Da das Eigentümerunternehmen mit dem Abschluss des Betriebsführungsvertrags jedoch regelmäßig eine Senkung der mit dem Betrieb ver-

bundenen Kosten beabsichtigt, sehen Betriebsführungsverträge häufig bestimmte Kostensenkungsziele vor. Der Betriebsführer erhält dann seine Aufwendungen nur bis zu einem bestimmten vertraglich vereinbarten Höchstbetrag ersetzt. Überschreiten die Aufwendungen des Betriebsführers die vereinbarten Kosten, sind die Kostenüberschreitungen vom Betriebsführer zu tragen (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 113).

1421 **b) Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag**

Steuerliche Ergebniszurechnung: Beim echten Betriebsführungsvertrag wird das Unternehmen durch den Betriebsführer im fremden Namen und auf fremde Rechnung geführt, so dass der geschäftliche Erfolg des Betriebsführers unmittelbar und ausschließlich beim Eigentümerunternehmen eintritt (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 549). Nach allgemeinen Grundsätzen für die stl. Erfolgszurechnung ist daher dem Eigentümerunternehmen, für dessen Rechnung der Betrieb geführt wird, der Erfolg der Betriebsführung auch stl. zuzurechnen (s. Anm. 1356).

Bilanzierung beim Eigentümerunternehmen (Auftraggeber): Die einzelnen Geschäftsvorfälle sind unmittelbar im Rechnungswesen des Eigentümerunternehmens zu erfassen und daher auch nur bei diesem ergebniswirksam (VEELKEN, Der Betriebsführungsvertrag im deutschen und amerikanischen Aktien- und Konzernrecht, 1975, 25; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 548; im Umkehrschluss so auch SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2014, § 246 HGB Rz. 51). Weitere Besonderheiten ergeben sich im Hinblick auf die Bilanzierung beim Auftraggeber nicht. Die Zahlung des Betriebsführungsentgelts ist für das Eigentümerunternehmen handels- und strechtl. abziehbare BA.

Bilanzierung beim Betriebsführer: Da beim echten Betriebsführungsvertrag die Geschäftsvorfälle unmittelbar beim Eigentümerunternehmer zu erfassen sind, hat der Betriebsführer in seinem Rechnungswesen – soweit sich seine unternehmerische Tätigkeit auf die Führung des Betriebs des Eigentümerunternehmens beschränkt – neben dem Ertrag aus der Vereinnahmung des Betriebsführungsentgelts lediglich seine eigenen Aufwendungen (Geschäftsführergehälter, Steuern, etc.) auszuweisen (STROBL, JbFStR 1982/83, 413). In der Bilanz des Betriebsführers werden nur sein eigenes AV und UV sowie seine Verbindlichkeiten ausgewiesen; BV des Eigentümerunternehmens wird bilanziell beim Betriebsführer hingegen nicht erfasst.

1422 **c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag**

Steuerliche Ergebniszurechnung: Für die stl. Erfolgszurechnung ist es unerheblich, ob der Betriebsführer im eigenen oder im fremden Namen handelt. Entscheidend ist vielmehr, dass der Betriebsführer auch beim unechten Betriebsführungsvertrag für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird. Das Erg. aus der Geschäftstätigkeit ist daher auch beim unechten Betriebsführungsvertrag dem Eigentümerunternehmen zuzurechnen, das aufgrund seiner Weisungsbefugnis den Betriebsführer kontrolliert und die Chancen und Risiken der geschäftlichen Tätigkeit trägt (s. zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Eigentümerunternehmen beim Betriebsführungsvertrag KUHR, Ubg 2014, 776 [779 f.]).

Bilanzierung der Geschäftsvorfälle: Die Besonderheit beim unechten Betriebsführungsvertrag besteht darin, dass der Betriebsführer zwar für Rechnung des Eigentümerunternehmens tätig wird und mithin der geschäftliche Erfolg

beim Eigentümerunternehmen eintritt (s.o.), er aber im Außenverhältnis im eigenen Namen handelt. Da nach zivilrechtl. Grundsätzen die Folgen eines Rechtsgeschäfts beim Handelnden selbst eintreten, soweit für den Vertragspartner nicht erkennbar ist, dass für einen anderen gehandelt werden sollte (STROBL, JbFStR 1982/83, 413), wird der Betriebsführer im Außenverhältnis selbst berechtigt und verpflichtet.

► *Die Bilanzierung der betrieblichen Geschäftsvorfälle und der Ausweis des betrieblichen Ergebnisses beim Eigentümerunternehmen* lassen sich aber zivilrechtl. durch entsprechende Vertragsgestaltung (zB durch Vorausabtretung, Ermächtigung, antizipiertes Besitzkonstitut usw.) sicherstellen. Allerdings lässt sich nicht ausnahmslos erreichen, dass Geschäftsvorfälle nur im Rechnungswesen des Eigentümerunternehmens erfasst werden müssen. Beispielsweise sind vom Betriebsführer eingegangene Verbindlichkeiten einerseits in der Bilanz des Betriebsführers zu passivieren und in gleicher Höhe ein Freistellungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren (s.o.) und andererseits beim Eigentümerunternehmen als Verbindlichkeiten gegenüber dem Betriebsführer zu erfassen (zur Bilanzierung beim Auftraggeber SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 51; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416).

► *Bei dinglichen Veräußerungsgeschäften* ermächtigt das Eigentümerunternehmen regelmäßig den Betriebsführer, als Treuhänder nach § 185 BGB (Ermächtigungstreuhand) im eigenen Namen über das Treugut (hier den zu verkaufenden Gegenstand) zu verfügen (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 553 mwN). Der Betriebsführer erwirbt im Fall der Ermächtigungstreuhand nicht das Vollrecht, sondern erhält lediglich die Verfügungsbefugnis oder die Befugnis zur Ausübung und Geltendmachung von Rechten (vgl. SCHUBERT in MüKo BGB, 7. Aufl. 2015, § 164 BGB Rz. 53). Gleichzeitig wird der im Rahmen des Veräußerungsgeschäfts realisierte Kaufpreis im Voraus an den Auftraggeber abgetreten. Durch die Vorausabtretung der Kaufpreisforderung ist diese unmittelbar beim Eigentümerunternehmen zu aktivieren; das Veräußerungsgeschäft wird in der Bilanz des Betriebsführers nicht abgebildet (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 555; STROBL, JbFStR 1982/83, 413; allg. zur bilanziellen Behandlung der Ermächtigungstreuhand ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 Rz. 292).

► *Bei dinglichen Erwerbsgeschäften* wird regelmäßig ein antizipiertes Besitzmittlungsverhältnis nach § 930 BGB vereinbart (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 556). Dadurch geht das Eigentum im Zeitpunkt des Erwerbs auf das Eigentümerunternehmen über. Der Betriebsführer muss die Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises passivieren, da er im Außenverhältnis gegenüber dem Vertragspartner zur Zahlung verpflichtet ist (SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 51; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 556; STROBL, JbFStR 1982/83, 413). In Höhe der zu passivierenden Kaufpreisverbindlichkeit hat der Betriebsführer zugleich einen Erstattungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren.

► *Verbindlichkeiten und Ansprüche auf Aufwendungsersatz*: Geht der Betriebsführer im Zusammenhang mit dem Betrieb Verbindlichkeiten im eigenen Namen ein, so sind diese in der Bilanz des Betriebsführers zu passivieren (SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 51; ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 416; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 557). Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen wird

§ 5 Anm. 1422–1451 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

der Betriebsführer jedoch im Innenverhältnis von sämtlichen Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Tätigkeit für das Eigentümerunternehmen freigestellt. Daher hat der Betriebsführer in Höhe der passivierten Verbindlichkeiten einen Freistellungsanspruch gegen das Eigentümerunternehmen zu aktivieren (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rz. 558; SCHMIDT/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 51; STROBL, JbFStR 1982/83, 413).

1423–1449 Einstweilen frei.

XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen

1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen

1450 a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses

Obleich in § 1 VersStG genannt, gibt es keine gesetzliche Definition des Begriffs eines Versicherungsverhältnisses. Ohne Einbeziehung von Versicherungsverhältnissen mit Trägern der Sozialversicherung umschreibt der Begriff im engeren Sinne die rechtl. Beziehung zwischen Versicherer iSd. VAG und Versicherungsnehmer, die typischerweise durch den schuldrechtl., gegenseitigen Versicherungsvertrag zum Ausdruck kommt und im Wege der Bündelung gleichartiger Risiken zumindest die Übernahme eines Risikos gegen Prämienzahlung enthält (vgl. § 1 VVG). Ein Versicherungsverhältnis kann ein Erst- oder Rückversicherungsvertrag sein. Kein Versicherungsverhältnis liegt vor, wenn es an der Risikoübernahme durch den Versicherer fehlt (unbestimmt zur Bestimmung des Anwendungsbereichs nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 3: „nennenswertes Risiko“) oder kein tatsächlicher Risikotransfer erfolgt;

zB „Selbstversicherung“, s. schon RFH v. 26.7.1932, RStBl. 1933, 136; RFH v. 2.12.1937, RStBl. 1938, 276; ggf. zweifelhaft bei „Finanzrückversicherungsverträgen“ wegen der Grenzziehung von Risikotransfer und Finanzierung, vgl. aufsichtsrechtl. § 167 VAG iVm. der Verordnung über Finanzrückversicherungsverträge und Verträge ohne hinreichenden Risikotransfer, FinRVV v. 18.4.2016, BGBl. I 2016, 838.

Gleiches gilt bei Verträgen, die zwar wirtschaftlich eine Risikoübernahme bzw. einen Risikotransfer vorsehen, die aber nicht auf einer für Versicherungsverhältnisse konstitutiven Prämienkalkulation nach dem Gesetz der großen Zahl beruhen, wie bspw. Kreditderivate (*credit default swaps* o.Ä.; dazu Anm. 1079; s. auch PRÄVE in PRÖLSS/DREHER, 13. Aufl. 2018, § 1 VAG Rz. 46 „Finanzmarktinnovationen“; anders bei Kreditversicherungen, bei denen ein kollektiver Risikoausgleich stattfindet, oder bei Groß- und Größtrisiken, § 341h Abs. 2 HGB, § 30 RechVersV). Für das Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses unmaßgeblich ist die an die Rechtsbeziehung geknüpfte stl. Behandlung (zB „vermögensverwaltender Versicherungsvertrag“ iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 5f. idF des JStG 2009, zuletzt geändert durch Art. 9 des Ges. v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, 3214).

1451 b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen

Wie bei anderen WG ergibt sich auch für die Frage der Zugehörigkeit zur stl. relevanten Einkunftssphäre eine aus § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 folgende zweistufige

ge Prüfung: Zunächst ist festzustellen, ob das Versicherungsverhältnis (als WG) zum BV oder PV gehört. Bei Zugehörigkeit zum BV ist die Frage zu beantworten, ob die konkrete Versicherungsprämie betrieblich veranlasst und daher als BA abziehbar ist. Allein aus der Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum BV folgt nämlich nicht zwangsläufig die betriebliche Veranlassung des Aufwands. So kann zB der gemischt genutzte Pkw in vollem Umfang dem BV zugeordnet werden, ohne dass die Aufwendungen in gleicher Weise vollständig betrieblich veranlasst sein müssen. Die nachstehenden Ausführungen beschränken sich auf die für die Bilanzierung entscheidende Frage der Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum BV (zur Veranlassung der Versicherungsprämie s. im Einzelnen § 4 Anm. 790 ff.). Zur periodengerechten Abgrenzung der Prämien s. Anm. 1452.

Zugehörigkeit beim Versicherungsunternehmen: Durch die aufsichtsrechtl. Genehmigungspflicht zum Betrieb des Versicherungsgeschäfts (§ 1 VAG) sind im Zusammenwirken mit § 8 Abs. 2 KStG alle als VU abgeschlossenen erlaubnispflichtigen Versicherungsverträge strechtl. dem BV zuzuordnen.

Zugehörigkeit beim Versicherungsnehmer: Entscheidend ist der jeweilige sachliche Zusammenhang des Abschlusses des Versicherungsvertrags mit der betrieblichen Tätigkeit. Abzustellen ist dabei auf das versicherte Risiko, das sich konkret aus dem betroffenen Versicherungsvertrag einschließlich der spartenabhängigen Allgemeinen Versicherungsbedingungen ergibt (allg. dazu auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4 Rz. 266 ff.). Eine Zuordnung von Versicherungsverträgen zum BV nach der Art der vom Versicherer zu ersetzenden Aufwendungen oder Schäden oder nach dem Maßstab quantitativer Nutzungsanteile ist nach der Rspr. des BFH unzulässig (BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168 = DStR 2009, 1632 [1633]). Ebenso wenig kann aus der stl. Behandlung der Versicherungsleistung auf die Zugehörigkeit des Versicherungsvertrags zum BV oder PV geschlossen werden, da insoweit ein durchgängiges Korrespondenzprinzip fehlt (vgl. WIED in BLÜMICH, § 4 Rz. 396 [3/2018]). Im Grundsatz gilt daher Folgendes: Schutz gegen betriebliche Risiken begründet die Zuordnung des Versicherungsvertrags zum BV, die Absicherung privater, dh. außerbetrieblicher Risiken die Erfassung im PV. Bei der Übernahme von Versicherungsschutz für beide Risikosphären ist aufzuteilen (stRspr., BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632 [1634], s. im Einzelnen § 4 Anm. 1020 ff.; OFD Erfurt v. 13.7.1993, DStR 1993, 1449, mwN zur Rspr. bei Unfallversicherungen). Je nach der Art der Versicherung kann weiter differenziert werden:

▶ *Bei Sach- und Schadenversicherungen* ist auf die Zugehörigkeit der versicherten WG (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [103]; BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168 = DStR 2009, 1632 [1633], mwN) bzw. des versicherten Risikos (zB Haftpflichtversicherungen, bei denen kein WG vorliegt) zum BV abzustellen.

▶ *Bei Personenversicherungen* steht der personenbezogene Versicherungsschutz im Vordergrund. Solche Versicherungen sind grds. dem PV zuzuordnen. Eine Erfassung im BV kommt nur bei so gut wie ausschließlicher betrieblicher Veranlassung der Versicherung in Betracht (s. § 4 Anm. 1020; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. Risiko-LV von Gesellschaftern einer Anwaltssozietät; BODE in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 4 Rz. 55 f., 83; Anm. 1480 „Betriebliche Lebensversicherung“). Bei Zuordnung zum BV sind die jeweiligen Versicherungsprämien unter Beachtung des Veranlassungsprinzips nach § 4 Abs. 4 und vorbehaltlich einer Aktivierungspflicht als BA stl. abziehbar.

1452 2. Periodengerechte Abgrenzung der Versicherungsprämien

Laufende Versicherungsprämien sind nach Maßgabe von § 4 Abs. 4 und vorbehaltlich der Aufteilung pro rata temporis sofort abziehbare BA, da die Prämie für den Versicherungsschutz der konkreten Versicherungsperiode aufgewendet wird.

Bei kalenderjahrgleichen Perioden besteht die Versicherungsdeckung nur für die jeweilige Versicherungsperiode. Danach verbleibt – wie für Sach-Risikoversicherungen typisch – kein Prämienüberhang zur Deckung der Versicherungsfälle in den Folgeperioden. Die Versicherungsprämie ist gedanklich somit für die abgelaufene Versicherungsperiode „verbraucht“, so dass für den Versicherer darüber hinaus keine Leistungspflicht mehr besteht (= kein Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1; so auch zB bei Direktversicherungen nach § 4b gegen Einmalbeitrag im Rahmen betrieblicher Versorgungsverträge, R 4b Abs. 3 Satz 4 EStR 2012).

Anders hingegen bei nicht kalenderjahrgleichen Versicherungsperioden: Prämienzahlungen des Versicherungsnehmers vor dem Bilanzstichtag für die Gewährung von Versicherungsschutz auch für den Zeitraum nach dem Bilanzstichtag sind nach allgemeinen Grundsätzen zeitanteilig aufzuteilen (Bildung eines aktiven RAP gem. § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, der zu nachfolgenden Stichtagen ratierlich aufzulösen ist).

Entsprechendes gilt bei abweichenden Wirtschaftsjahren. Reicht der Versicherungsschutz über den Bilanzstichtag des abweichenden Wj. hinaus, sind die Beiträge abzugrenzen; endet die Versicherungsperiode mit dem abweichenden Wj., ist kein aktiver RAP zu bilden. Die vorstehenden Ausführungen gelten ebenso bei Versicherungen gegen Einmalbeitrag (Versicherung, bei der an Stelle des laufenden Beitrags die gesamte Versicherungsprämie in einem Betrag entrichtet wird). Für Beitragsdepots scheidet die Bildung eines aktiven RAP hingegen aus, da das (verzinslich angelegte) Depot lediglich der Finanzierung der Versicherungsprämien dient und selbst keine Beitragszahlung darstellt.

Beispiele für eine periodengerechte Abgrenzung: BFH v. 28.11.1961 – I 191/59 S, BStBl. III 1962, 101, betr. Beiträge zu einer Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr; BFH v. 10.7.1970 – III R 112/69, BStBl. II 1970, 779, betr. Prämien für Haftpflicht- und Kfz-Versicherungen im Rahmen des BewG; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, betr. Provisionszahlungen eines Versicherers an einen Assekurateur; MATHIAK, StuW 1985, 84; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 691c (3/2018): Entnahme des Rest-Anspruchs auf den Kfz-Versicherungsschutz bei Entnahme des Pkw bzw. Betriebsaufgabe.

3. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer

a) Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungen)

1453 aa) Begriff der Risikoversicherung

Risikoversicherungen sind dadurch charakterisiert, dass der Eintritt eines bestimmten Risikos ungewiss ist; dazu gehören insbes. Haftpflicht-, Unfall-, Berufsunfähigkeits-, Invaliditäts-, Kranken- oder allgemeine Sachversicherungen. Bei Abschluss des Versicherungsvertrags erwirbt der Versicherungsnehmer für die gesamte Laufzeit des Vertrags ein Leistungsversprechen des Versicherers, jedoch keine Forderung in bestimmter Höhe (vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [103], zu einer Krankentagegeldversicherung im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung). Zur Konkretisierung der Einstands-

pflicht des Versicherers kommt es erst bei Eintritt des Versicherungs- bzw. Risikofalls (nach Maßgabe des konkreten Versicherungsvertrags, zB OLG Koblenz v. 9.3.2012 – 10 U 863/11, VersR 2013, 99 zum Versicherungsfall in der Rechtsschutzversicherung). Risikoversicherungen enthalten wesensimmanent keine Sparleistung (im Sinne eines Ansparvorgangs zur Rückzahlung von Kapital; vgl. BFH v. 14.12.2005 – X R 20/04, BStBl. II 2006, 312 [326], mwN zur Definition; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, Rz. 44, 108 f.; im Erg. wohl auch FG Köln v. 16.11.2005 – 13 K 3009/04, EFG 2006, 590 = DStRE 2006, 899 [902], aufgeh. durch BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, aus verfahrensrechtl. Gründen; BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 7) und zählen daher auch nicht zu den kapitalbildenden Versicherungen (s. Anm. 1458).

bb) Behandlung als Dauerschuldverhältnis

1454

Risikoversicherungen gewähren während der Vertragslaufzeit durchgängigen Versicherungsschutz. Soweit vertraglich vom Versicherer eine laufende Absicherung geschuldet ist und es nicht kontinuierlich zu Neuabschlüssen des Vertrags kommt (so dass der Versicherer während der Vertragslaufzeit stets und wiederholt mit dem Eintritt des Versicherungsfalls rechnen muss), ist die Versicherung als Dauerschuldverhältnis zu behandeln. Ein Ausweis kommt grds. weder in der HBil. noch in der StBil. in Betracht, da es sich insoweit um ein schwebendes Geschäft handelt (BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684 [685]; BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747 [750]; SCHUBERT in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 53, 76 ff.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. D, Rz. 380 ff., 388). Zu schwebenden Geschäften s. Anm. 288–297.

Einstweilen frei.

1455

cc) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach

1456

Mit Eintritt des Versicherungs- bzw. Risikofalls wird aus dem bis dahin bestehenden, nicht zu bilanzierenden schuldrechtl. Rechtsverhältnis ein rechtl. selbständiger und gesondert zu bewertender Anspruch gegen den Versicherer und mithin ein bilanzierungspflichtiges WG (Forderung gem. §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2). Der Anspruch auf die Versicherungsleistung ist mit dem an die Stelle der AK tretenden Wert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1; vgl. § 6 Anm. 909; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rz. 883 [3/2018]). Für Forderungen aus Risikoversicherungen ist dies der versicherungsvertraglich bestimmte Erfüllungsbetrag (zB bei Summenversicherungen wie der Gliedertaxe – zum Begriff s. FARNY, Versicherungsbetriebslehre, 4. Aufl. 2006, 386 – der vertraglich fest vereinbarte Geldbetrag der Versicherungssumme). Nicht dazu gehören die geleisteten Prämienzahlungen, schon allein deshalb nicht, weil es sonst zu einem überhöhten Gewinnausweis käme und die Leistungsverpflichtung des Versicherers nicht von der Prämienzahlung abhängt. Zur Minderung der AK eines ErsatzWG und Aktivierung der Versicherungsprämien als ANK aufgrund von Leistungen einer Baumehrpreisversicherung (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB) s. FG Hamb. v. 20.8.2007 – 7 K 99/04, EFG 2008, 107, rkr.; keine Minderung der AK hingegen bei Zahlungen einer Gebäudefeuerversicherung für den Wiederaufbau eines Gebäudes (FG Schl.-Holst. v. 15.11.2017 – 5 K 181/14, EFG 2018, 1203, rkr.; Anm. 1480).

Einstweilen frei.

1457

b) Personenversicherungen (Risiko- und kapitalbildende Versicherungen)

1458 **aa) Begriff der Personenversicherung**

Personenversicherungen decken biometrische Risiken in der Person des Versicherungsnehmers ab (zB Tod, Langlebigkeit, Invalidität, Berufsunfähigkeit). Typischerweise handelt es sich um Risiko-Personenversicherungen (zB Kranken- oder Pflegetagegeldversicherungen) oder Versicherungen, die das Risiko der ungewissen Lebensdauer (sog. Versicherungen auf den Todes- oder Erlebensfall) absichern. Wenn und soweit während der Laufzeit ein Anspruch des Versicherungsnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht, hat der Versicherer hierfür entsprechende Rückstellungen zu bilden und (auf der Aktivseite der Bilanz) mit Vermögenswerten zu bedecken. Die Finanzierung der Vermögenswerte erfolgt im Wesentlichen aus den Prämien und den Bewirtschaftungserträgen aus den Vermögenswerten. Das so gebildete Kapital stellt die Leistungspflicht des Versicherers zur Zahlung der Versicherungsleistung im Versicherungsfall sicher (kapitalbildende Versicherung). Rechtlich und wirtschaftlich hat der Versicherungsnehmer keinen Zugriff auf die der Bedeckung der Rückstellung dienenden einzelnen Vermögenswerte des Versicherers, sondern lediglich einen vertraglichen Anspruch auf die Versicherungsleistung.

1459 **bb) Bilanzierung dem Grunde nach**

Person des Bilanzierenden: Ansprüche auf die Versicherungsleistung hat grds. der Versicherungsnehmer zu bilanzieren. Bestehen im Versicherungsvertrag Regelungen zum Bezugsrecht, ist je nach vertraglicher Ausgestaltung zu unterscheiden:

► *Bei einem widerruflichen Bezugsrecht* sind Ansprüche auf die Versicherungsleistung bilanziell beim Versicherungsnehmer zu erfassen, da der mit der Versicherungsleistung Begünstigte (Bezugsberechtigter) während der Vertragslaufzeit gegenüber dem VU keine schuldrechtl. gesicherte, bilanzierungsfähige Rechtsposition besitzt. Erst mit Eintritt des Leistungsfalls erwächst diese Position zum Vollrecht (vgl. § 159 Abs. 2 VVG).

► *Unwiderrufliches Bezugsrecht:* Demgegenüber ist der Anspruch auf die Versicherungsleistung im Fall eines unwiderruflichen Bezugsrechts beim Bezugsberechtigten zu aktivieren, da dem Bezugsberechtigten mit der Einräumung des Bezugsrechts das Recht auf die Leistung vertraglich zusteht (§ 159 Abs. 3 VVG; BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 10 f.).

Bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut: Bilanziell werden Ansprüche (§ 194 BGB) aus dem Versicherungsverhältnis als Forderungen mit den jeweiligen AK angesetzt (§§ 253 Abs. 1 Satz 1, 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2), sofern die Forderung rechtl. entstanden, wirtschaftlich verursacht und hinreichend bestimmt ist (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349; BFH v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. entgeltlichen Erwerb „gebrauchter“ Kapital-LV im PV; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Forderungen“). Was im Einzelnen zu den AK oder dem an deren Stelle tretenden Wert einer Forderung aus dem (Personen-)Versicherungsverhältnis gehört, hängt vom konkreten Versicherungsvertrag ab.

Saldierungsverbot: Handels- und steuerbilanziell gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und damit das Verbot, Forderungen und Verbindlichkeiten aus Versicherungsverhältnissen zu saldieren, § 246 Abs. 2 HGB (bzw. § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB-BilMoG), § 5 Abs. 1 bzw. 1a Satz 1 (folge-

richtig daher BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, der eine Begrenzung des Rückdeckungsanspruchs auf den Wert der Pensionsverpflichtung ablehnt).

Eine Ausnahme vom Saldierungsverbot ergibt sich seit Inkrafttreten des HGB idF des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB unter den dort genannten Voraussetzungen für Vermögensgegenstände zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen. Danach kommt es handelsbilanziell zur Saldierungspflicht der bedeckenden Vermögensgegenstände (zB Rückdeckungsversicherungen) mit den zugrundeliegenden (Pensions-)Verpflichtungen, die in Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips in der StBil. aber nicht zulässig ist (§ 5 Abs. 1a Satz 1). Auf Ebene des VU besteht in der HBil. eine (versicherungsspezifische) Ausnahme vom Saldierungsverbot bei der Bildung der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsverhältnisse (sog. Schadenrückstellung, § 341g HGB), bei der die Summe der einzelnen Teilschadenrückstellungen um gegenläufige Forderungen aus Regressen, Provenus und Teilungsabkommen gekürzt wird (§ 26 Abs. 2 Satz 1 RechVersV; glA KOCH/KRAUSE in Beck Versicherungsbilanz-Kommentar 1998, § 341g HGB Rz. 40). Wegen der Vorrangwirkung des § 20 Abs. 2 KStG als *lex specialis* für VU gilt dies auch stl. und selbst nach Einführung von § 5 Abs. 1a Satz 1.

cc) Bilanzierung der Höhe nach

1460

Nach stRspr. sind die AK der Forderung des Versicherungsnehmers bereits während der Vertragslaufzeit mit dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital anzusetzen.

Erstmals BFH v. 28.11.1961 – I 191/59S, BStBl. III 1962, 101 (103), ungezillmeres Deckungskapital, und seither stRspr., vgl. BFH v. 8.4.1964 – VI 343/62, BStBl. III 1964, 271; BFH v. 18.2.1965 – IV 257/62, HFR 1965, 405; BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232; BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, DStRE 2009, 263 (266); BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32; abl. KEMSAT/WICHMANN, BB 2004, 2287 (2289 f.).

Danach entspricht wertmäßig der vom Versicherer passivierte Betrag der Summe der vom Versicherungsnehmer bis zum jeweiligen Bilanzstichtag verzinslich angesammelten Sparbeiträge zzgl. der vertraglich garantierten rechnungsmäßigen Verzinsung dieser Sparbeiträge. Gedanklich spiegelt sich darin der Wert wider, den der Versicherer am Bilanzstichtag in Höhe des Barwerts der künftigen Verpflichtungen aus dem jeweiligen Vertrag abzüglich des Barwerts der künftig eingehenden Nettobeiträge passivieren muss (§ 341f Abs. 1 HGB). Der in der Versicherungsprämie enthaltene Kosten- und Risikoanteil stellt beim Versicherungsnehmer hingegen Aufwand der betreffenden Versicherungsperiode dar.

Risiko-Personenversicherung: Risiko-Sachversicherungen begründen vor Eintritt des Versicherungsfalls keine Pflicht zur Aktivierung von Ansprüchen, da Zeitpunkt und Höhe des Anspruchs auf die Versicherungsleistung regelmäßig unbekannt sind. Forderungen aus Risiko-Personenversicherungen stehen iSv. § 158 Abs. 1 BGB unter der aufschiebenden Bedingung des Risikoeintritts, so dass es bis dahin ebenfalls an einem bilanzierungsfähigen WG fehlt (vgl. Anm. 1456). Bildet hingegen der Versicherer zur Bedeckung seiner Verpflichtungen aus dem Versicherungsvertrag (in nennenswertem Umfang) Deckungs-

kapital, nimmt die Rspr. an, dass ein Teil der Versicherungsprämie als verzinslich angelegter Sparanteil angesammelt wird. Im Sinne der Rspr. folgerichtig sind in diesen Fällen die AK der Forderung aus der Risiko-Personenversicherung daher ebenfalls mit dem vom Versicherer gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zu bewerten (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, Vorinstanz FG Köln v. 16.11.2005 – 13 K 3009/04, DStRE 2006, 899 [902], soweit der Versicherer für die Risikoversicherung nennenswertes Deckungskapital gebildet hat; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, für den Fall einer Risikozusatzversicherung zu einer Kapital-LV). Zur davon abweichenden Behandlung von aufschiebend bedingten (Personen-)Rentenversicherungen ohne Rückkaufsmöglichkeit bei der Einheitsbewertung des BV s. BFH v. 28.2.1996 – II R 92/93, BStBl. II 1996, 348. Die FinVerw. hat sich der Ansicht der Rspr. angeschlossen (vgl. Antwortschreiben des BMF v. 6.9.2007 – IV B 7 - S 2742/0, nv., betr. nachträgliche Aufstockung der Rückdeckungsversicherung zu einer Anfrage des Deutschen Steuerberaterverbands, s. DStV, Pressemitteilung v. 11.9.2007, HaufeIndex Nr. 1806729), näher dazu Anm. 1463.

Bestimmung des Teilwerts: Unklar ist, ob bei der Aktivierung der Forderung mit dem von der Rspr. befürworteten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital wertmäßig nach unten oder nach oben abgewichen werden darf. Die Rspr. hat einen darunter liegenden Ausweis mehrfach abgelehnt.

BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32; so bereits BFH v. 28.11.1961 – I 191/56 S, BStBl. III 1962, 103; bestätigend BMF v. 19.11.1993 – IV B 2 - S 2176 - 66/93, BB 1994, 112, insbes. zur Frage des Ansatzes des niedrigeren Rückkaufwerts; ggf. kann der niedrigere Rückkaufswert angesetzt werden, wenn die Versicherung erst nach Bilanzstichtag gekündigt werden kann.

Demgegenüber soll eine zugesagte Erhöhung der Versicherungsleistung aus erzielten Überschussanteilen (vgl. §§ 153, 155 VVG) zusätzliche AK eines zu bilanzierenden Anspruchs auf die Versicherungsleistung begründen (vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654, Leitsatz: „zuzüglich etwa vorhandener Guthaben aus Überschussbeteiligungen ...“; ähnlich BMF v. 19.11.1993 – IV B 2 - S 2176 - 66/93, BB 1994, 112). Guthaben aus nicht garantierten Überschussbeteiligungen stellen nicht zu bilanzierende Anwartschaften dar, deren Umfang von der zukünftigen tatsächlichen Ertragsentwicklung des Versicherers abhängt. Dies gilt namentlich für Schlussüberschussanteile und für die Beteiligung an den Bewertungsreserven (maßgebend ist insoweit der Stand der Bewertungsreserven im Zeitpunkt der Beendigung des Vertrags).

Keine kompensatorische Bewertung: Für den Bereich betrieblicher rückgedeckter Versorgungszusagen hat der BFH entschieden, dass die dem Grunde nach ohnehin unzulässige Saldierung von Pensionsverbindlichkeiten mit Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen (s. Anm. 1459) auch nicht im Wege der Bildung einer Bewertungseinheit erreicht werden kann (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654, seither ständig; steuerbilanziell ist auch nach Geltung des BilMoG weiterhin keine Saldierung zulässig). Hierfür fehle es an der erforderlichen „gegenläufigen wertbeeinflussenden Korrelation“ zwischen beiden Bilanzpositionen. Dies gelte selbst bei kongruenter Rückdeckung und nach Eintritt des Versicherungsfalles (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32). Als Begr. verweist die Rspr. auf die vom Gesetzgeber mit der Schaffung des § 6a ausdrücklich gewollte Bewertungsdifferenz zwischen Aktivierung der Rückdeckungsansprüche und der Passivierung der Versorgungszusagen (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654 [657]; krit. dazu MOXTER, Bilanzrechtspre-

chung, 6. Aufl. 2007, 297 f.). Der insoweit geltende Vorrang des § 6a als Sondervorschrift zur Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt auch für § 5 Abs. 1a (mit Anwendbarkeit des BilMoG: Satz 2), der die Übernahme der handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheit (hier: Bewertungseinheit bei rückgedeckten Pensionszusagen) in die StBil. anordnet. Anderenfalls käme es durch die handelsrechtl. Bildung einer Bewertungseinheit zu einer Aushöhlung der stl. Bewertung gem. § 6a. Hat § 6a schon Vorrang vor § 5 Abs. 1 (s. auch BFH v. 19.8.1998 – I R 92/95, BStBl. II 1999, 387; BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 6a Rz. 2; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6a Rz. 1), kann für § 5 Abs. 1a (bzw. Abs. 1a Satz 2 HGB idF des BilMoG) nichts anderes gelten, der ebenfalls nur die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes klarstellt (§ 5 Anm. J 06-5 – Stand 5/2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/archiv_htm; CREZELIUS in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5 Rz. 51). Auf das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1a kommt es somit nicht mehr an. Es braucht insbes. nicht entschieden zu werden, ob die versicherungsvertragliche Rückdeckung (im Sinne des Sicherungsgeschäfts) einer betrieblichen Pensionszusage (im Sinne eines Grundgeschäfts) die Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos darstellt, wie es der Gesetzgeber typischerweise vor Augen hatte (dh. Absicherung von Grundgeschäften mit Kursrisiko durch Sicherungsgeschäfte mit gegenläufigem Risiko, s. BTDrucks. 16/634, 10), was allg. als Marktwertänderungsrisiko bezeichnet wird (§ 5 Anm. J 06-5 – Stand 5/2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/archiv_htm).

Einstweilen frei.

1461

c) Fondsgebundene Versicherungen

1462

Begriff: Hierbei handelt es sich um eine vertragliche Abwandlung der kapitalbildenden LV auf den Todes- oder Erlebensfall. Gemäß §§ 125 Abs. 5, 124 Abs. 2 VAG kann der Versicherer vereinbaren, dass die Versicherungsleistung in Fondsanteilen oder anderen vertretbaren Sachen besteht oder nach dem Wert dieser Vermögenswerte zu bemessen ist. Zur Bedeckung der entsprechenden Leistungspflicht hat der Versicherer die Vermögenswerte vorzuhalten, die er schuldet oder nach denen die geschuldete Leistung bemessen wird. Der Anspruch des Versicherungsnehmers ist wie bei einer herkömmlichen LV auf eine einheitliche Versicherungsleistung gerichtet, deren Höhe allerdings von der Wertentwicklung der vom Versicherer gehaltenen Vermögenswerte abhängt. Insoweit trägt der Versicherungsnehmer das vollständige Kapitalmarktrisiko (Gewinn- und Verlustchance), so dass die als Sach- oder Geldleistung zu bewirkende Versicherungsleistung – mit Ausnahme des vertragstypischen Risikoschutzes (Mindesttodesfallschutz) – wertmäßig nicht bestimmt ist. Die stl. Behandlung beim Versicherungsnehmer erfolgt analog zur Behandlung der kapitalbildenden Versicherung (ähnlich BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 31).

Aktivierung: Die AK der Forderung sind bei betrieblichen fondsgebundenen Versicherungen mit dem vom Versicherer gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital auszuweisen (= Anlagestock des Versicherers gem. §§ 125 Abs. 5, 124 Abs. 2 VAG; § 341d HGB; § 32 Abs. 1 RechVersV). Wertänderungen der zugrundeliegenden Anteile an Investmentvermögen sind beim Versicherungsnehmer daher spiegelbildlich über die Bewertung des Anlagestocks beim Versicherer abzubilden. Im Unterschied zur Direktanlage in Investmentfondsanteile (wertmäßige Begrenzung der Fondsanteile auf die AK, § 253 Abs. 1 HGB; § 6

§ 5 Anm. 1462–1463 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Abs. 1 Nr. 2) kann die betriebliche fondsgebundene Versicherung somit zum jeweiligen Bilanzstichtag bilanziellen Schwankungen unterliegen, dh., es kann auch zu einem über den AK liegenden Wertansatz kommen. Zur bilanziellen Erfassung von angeschafften fondsgebundenen Lebens- und Rentenversicherungen im AV und der Bewertung der im Bestand gehaltenen Versicherungspolizen OLG Dresden v. 9.2.2017 – 8 U 576/16, AG 2017, 482, Rz. 67 ff.

1463 d) Versicherungen zur Abdeckung mehrerer Risiken

In Versicherungsverträgen können gleichzeitig mehrere unterschiedliche Risiken versichert werden. Vertragstechnisch ist dies durch Vereinbarung jeweils selbständiger Versicherungsverträge, Risiko-Zusatzversicherungen oder durch einen Baustein zur Ergänzung des Versicherungsschutzes anderer Bausteine möglich (zB Kapital-LV auf den Todes- oder Erlebensfall; Risiko-LV mit Hinterbliebenenschutz; Rückdeckungsversicherung mit Invaliditätsrente).

Bilanzierung dem Grunde nach: Nach Ansicht der Rspr. liegt ein einheitliches WG vor, wenn eine Zusatzversicherung mit einer Kapital-LV verbunden wird (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32). Unter welchen Voraussetzungen das jeweilige Versicherungswagnis „verbunden“ ist, bleibt offen; insbes. ist unklar, ob es sich um einen rechtl. Bedingungs Zusammenhang handeln muss (in dem Sinne, dass die Risiko-Zusatzversicherung das Schicksal der zugrunde liegenden kapitalbildenden LV teilt) oder eine wirtschaftliche Verbindung genügt (etwa aufgrund der Pensionszusage). Der BFH (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32) geht wie die Vorinstanz davon aus, dass in den Fällen, in denen für den Vertrag eine einheitliche Versicherungsnummer vergeben ist und eine einheitliche Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wird, für stl. Zwecke auch ein einheitliches WG besteht (FG Schl.-Holst. v. 25.6.2008 – 1 K 186/04, EFG 2008, 1442 [1443]: „Jedenfalls in einem solchen Fall ...“; glA FG München v. 13.3.2017 – 7 K 1620/14, EFG 2017, 899, rkr.). Die Versicherungsnummer stellt allerdings lediglich ein Ordnungskriterium für die Vertragsverwaltung dar und hat keine materiell-rechtl. Bedeutung. Im Übrigen bleibt offen, ob bei anderen Sachverhaltskonstellationen (zB zwei Versicherungsnummern oder inkongruente Rückdeckung der Zusatzversicherung) anders zu verfahren ist und wie ggf. aufzuteilen wäre (zB nach der jeweiligen Definition der versicherten Risiken in den Allgemeinen Versicherungsbedingungen).

Bilanzierung der Höhe nach:

► *Nach Ansicht der Rechtsprechung* gelten im Rahmen von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen für betriebliche Pensionszusagen auch für diese Verträge die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 1460). Danach ist die Forderung des Versicherungsnehmers mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital des Versicherers zu aktivieren (zB zu Ansprüchen bei Rückdeckungsversicherungen BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, betr. LV mit Hinterbliebenenschutz; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapital-LV mit Berufsunfähigkeitszusatzversicherung). Dies gilt ausdrücklich auch für eine Zusatzversicherung, wenn entsprechende Beitragsleistungen hierfür entrichtet werden (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, zur Hinterbliebenenversorgung; BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32: Aktivierung des Anspruchs aus der Berufsunfähigkeitszusatzversicherung (BUZ) nach Eintritt des Leistungsfalls; nach FG München v. 13.3.2017 – 7 K 1620/14, EFG 2017, 899, rkr., erfolgt die Aktivierung des Rückdeckungsanspruchs aus der Zusatzversicherung selbst dann, wenn das Vorliegen der fortbestehenden Berufsunfähigkeit jährlich durch eine ärztliche Untersuchung überprüft wird; ein Ansatz des

Anspruchs aus der BUZ mit einem niedrigeren Teilwert scheidet daher aus). Hingegen ist für eine aufschiebend bedingte Anwartschaft auf eine Hinterbliebenenversorgung keine Aktivierung zulässig (BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188).

► *Finanzverwaltung*: Für Rückdeckungsversicherungen im Rahmen betrieblicher Zusagen schließt sich die FinVerw. der Rspr. des BFH an, wonach Anwartschaften auf Versicherungsleistungen stets in Höhe des Deckungskapitals zu aktivieren seien. Die Aktivierungspflicht solle unabhängig vom versicherten Risiko und unabhängig von der rechtl. Ausgestaltung des Risikoschutzes (selbständiger Vertrag, unselbständige Zusatzversicherung, ergänzende Bausteine zu bestehenden Tarifen) gelten.

Vgl. BMF v. 6.9.2007, nv., betr. nachträgliche Aufstockung der Rückdeckungsversicherung zu einer Anfrage des Deutschen Steuerberaterverbands, s. DStV, Pressemitteilung v. 11.9.2007, HaufeIndex Nr. 1806729: „... Ansprüche gegenüber einem Rückdeckungsversicherungsunternehmen [sind] stets mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zuzüglich der Guthaben aus Beitragsrückerstattung am Schluss des Wirtschaftsjahres anzusetzen. Hierbei sind alle versicherten Risiken (ggf. also auch Tod und Erwerbsminderung) einzubeziehen (BFH, Urt. v. 25.2.2004, BStBl. II 2004, 654 sowie v. 9.8.2006, BStBl. II 2006, 762). Soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert.“

► *Stellungnahme*: Nicht eindeutig ist, ob sich die Aussage der FinVerw. auf Versicherungen beschränkt, bei denen der Versicherer ein Deckungskapital gebildet hat, oder allg. auf Risikoversicherungen bezieht („... alle versicherten Risiken [ggf. also auch Tod und Erwerbsminderung] ...“) und somit auch Risiko-LV einschließen will. Insbesondere die Einbeziehung von Risiko-LV wäre abzulehnen. Risiko-Personenversicherungen enthalten – soweit kein Deckungskapital gebildet wird – schon keinen Sparanteil, der aktiviert werden könnte. Kommt es während der Laufzeit nicht zum Risikofall, sind die Versicherungsprämien zudem verbraucht. Soweit sich das BMF auf das Urt. des BFH (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762) beruft, liegt im Übrigen ein für Rückdeckungsversicherungen untypischer Sachverhalt vor, da im Urteilsfall der Versicherer verpflichtet war, in die Verpflichtung des ArbG zur Leistung einer Witwenrente einzutreten. Schließlich ist richterlich die Frage noch nicht entschieden, ob die Rspr. des BFH zu Rückdeckungsversicherungen auch in den Fällen gilt, in denen der Versicherer eine abstrakte Versicherungsleistung verspricht, die von dem in der arbeitgeberseitigen Pensionszusage vereinbarten Versicherungsfall unabhängig ist. Auf jeden Fall nicht von der Aktivierungspflicht erfasst sein dürften ungeachtet der Ansicht des BMF sog. technische einjährige Versicherungen und Versicherungen mit einer Vertragsdauer von nicht mehr als einem Jahr.

Einstweilen frei.

1464

e) Ansprüche des Arbeitgebers aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen

1465

Ansprüche aus dem Abschluss einer Rückdeckungsversicherung des ArbG zur Bedeckung einer betrieblichen Versorgungszusage sind beim Versicherungsnehmer mit den AK zu aktivieren. Diese entsprechen dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital, dh. Sparbeitrag zzgl. rechnungsmäßiger Zinsen.

StRspr., vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234, zu Pensionsrückstellungen; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/

06, BStBl. II 2006, 762, betr. Hinterbliebenenversorgung für Witwe; BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232; bestätigend auch BFH v. 8.10.2008 – I R 3/06, DStRE 2009, 263 (266); BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapital-LV mit Berufsunfähigkeitszusatzversicherung.

Mit der Rückdeckungsversicherung verbundene Zusatzversicherungen wie zB Hinterbliebenenschutz oder Berufsunfähigkeitsversicherung sind entsprechend zu behandeln (vgl. Anm. 1463).

Personengesellschaft: Das Vorstehende gilt nicht bei Rückdeckungsversicherungen einer PersGes. zugunsten eines Gesellschafters (BFH v. 28.6.2001 – I R 41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0001, BStBl. I 2008, 317, Rz. 19). Auch für Zwecke der Einheitsbewertung des BV erfolgt kein Ansatz dem Grunde nach von Ansprüchen aus Rentenrückdeckungsversicherungen, wenn die Ansprüche aufschiebend bedingt sind und ein Rückkauf ausgeschlossen ist (BFH v. 28.2.1996 – II R 92/93, BStBl. II 1996, 348). Hingegen ist die zugrundeliegende Pensionszusage der Gesellschaft in der Gesamthandsbilanz mit dem Teilwert zu passivieren und als Forderung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters korrespondierend zu aktivieren (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BFH/NV 2006, 1198; BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BFH/NV 2006, 1912).

Keine Saldierung mit der Pensionsverpflichtung:

► *Rechtslage vor BilMoG:* Eine Saldierung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung mit zugrunde liegenden Pensionsverpflichtungen ist aufgrund des handels- und strechtl. geltenden Grundsatzes der Einzelbewertung sowie des Saldierungsverbots (§ 246 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1) nicht zulässig (vgl. auch BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232: keine Übertragung des Nachholverbots gem. § 6a Abs. 4 auf die Aktivierung des Versicherungsanspruchs). Rückdeckungsanspruch und Pensionsverpflichtung sind bilanziell zwei voneinander unabhängige WG. Im Erg. kommt es damit bei kongruenten Rückdeckungsansprüchen, bei denen den Pensionsverpflichtungen Ansprüche gegen den Versicherer in gleicher Höhe gegenüberstehen, aufgrund der unterschiedlichen Zinssätze (Garanzins seit 1.1.2017 von 0,90 % nach § 88 Abs. 3 VAG iVm. § 2 Abs. 1 DeckRV; Diskontierungszinssatz von 6 % gem. § 6a) zu Wertdifferenzen und zur Versteuerung nicht bestehender Gewinne infolge eines zu niedrigen Wertansatzes der Pensionsrückstellung (dazu PAUS, FR 2005, 83). Eine betragsmäßige Begrenzung des Werts der Rückdeckungsansprüche auf den Wert der passivierten Pensionsverbindlichkeit kommt auch nicht im Wege der Bildung einer Bewertungseinheit in Betracht, da nach Ansicht des BFH die dazu erforderlichen Voraussetzungen durch die ausdrückliche Regelung des § 6a fehlen (vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; Anm. 1460).

► *Rechtslage nach BilMoG:* Handelsbilanziell besteht Saldierungspflicht gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB idF des BilMoG (vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen, IDW RS HFA 30 v. 10.6.2011, FN 8/2011 oder WPg Supplement 3/2011, 44); steuerbilanziell besteht weiterhin ein Saldierungsverbot (§ 5 Abs. 1a Satz 1). Wegen des Vorrangs von § 6a bleibt auch die handelsbilanzielle Neuregelung der Bewertungseinheit gem. § 254 HGB idF des BilMoG für die steuerbilanzielle Behandlung der rückgedeckten Pensionszusagen ohne Bedeutung.

Die Versicherungsprämie ist in voller Höhe laufender Aufwand und damit nach Maßgabe von § 4 Abs. 4 stl. abziehbare BA. Die Differenz zwischen Beitragsleistung und zu aktivierender Forderung mindert als Aufwand des betreffenden Wj. die ertragstl. Bemessungsgrundlage (einschließlich SolZ).

Ausweis in der Bilanzgliederung: Nach der Rspr. zu Rückdeckungsversicherungen bei betrieblichen Versorgungszusagen sind die zu aktivierenden Forderungen des Versicherungsnehmers in der Bilanzgliederung im UV unter der Position sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen (gem. § 266 Abs. 2 Pos. B.II.4. HGB; vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762). Anders nach hier vertretener Ansicht für Ansprüche aus einer Unfallversicherung mit Beitragsrückgewähr, s. Anm. 1480 „Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr“; vgl. auch KEMSAT/WICHMANN, BB 2004, 2287 (2288).

Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung: Schließt ein freiberuflich tätiger Stpfl., dessen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, eine Rückdeckungsversicherung zur Absicherung einer erteilten Pensionszusage ab, ist die gezahlte Versicherungsprämie in voller Höhe (dh. der Risiko- und Sparanteil) gem. § 4 Abs. 3 Satz 1, § 11 Abs. 2 sofort abzugsfähige BA. Der Anspruch auf Rückdeckung der Versorgungsrente stellt eine Forderung gg. den Versicherer dar, die zum UV gehört. Eine auf die Fälligkeit der Versicherungsleistung hinausgeschobene Geltendmachung nach § 4 Abs. 3 Satz 4 scheidet regelmäßig aus. § 4 Abs. 3 Satz 4 erfasst nur Wertpapiergeschäfte, die auf kurzfristige Vermögensumschichtungen angelegt sind. Dies ist bei der Finanzierung einer Versorgungszusage nicht der Fall (BFH v. 12.12.2017 – VIII R 9/14, BStBl. II 2018, 387 [Vorinstanz FG Rhld.-Pf. v. 23.1.2014 – 6 K 2294/11, EFG 2014, 538]).

Vermögensverwaltender Versicherungsvertrag im Betriebsvermögen: Erfolgt die Rückdeckung einer Versorgungszusage durch den Abschluss eines vermögensverwaltenden Versicherungsvertrags (gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 5), sind die dem VU zufließenden Erträge stl. dem wirtschaftlich aus dem Versicherungsvertrag berechtigten Versicherungsnehmer zuzurechnen (transparente Besteuerung). Die Besteuerung richtet sich nach dem jeweiligen Anlagegut (BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 34a). Die Aktivierung des Versicherungsanspruchs richtet sich nach den o.g. Grundsätzen. Zur Zurechnung des (vermögensverwaltenden) Versicherungsvertrags zum BV s. Anm. 1480 „Betriebliche Lebensversicherung“.

Einstweilen frei.

1466

f) Behandlung von Abschlusskosten

1467

Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen gem. § 248 Abs. 3 HGB (bzw. § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB idF des BilMoG) nicht aktiviert werden. Das Verbot gilt ebenso bei Versicherungsnehmern und gem. Abs. 1 auch stl.; vgl. ADS, 6. Aufl. 2000, § 248 HGB Rz. 26; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 35.

Einstweilen frei.

1468–1475

4. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen

a) Passivierung beim Versicherungsnehmer

1476

Wegen der grundsätzlichen Vorleistungsverpflichtung des Versicherungsnehmers (s. Anm. 1471) liegen regelmäßig keine bilanzierungspflichtigen Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen auf der Ebene des Versicherungsneh-

§ 5 Anm. 1476–1478 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

mers vor. Ausnahmsweise können sich Passivierungspflichten zB für rückständige Prämienzahlungen ergeben.

b) Passivierung beim Versicherungsunternehmen

1477 **aa) Wesensmerkmale des Versicherungsgeschäfts**

Versicherungsunternehmen übernehmen fremde Risiken gegen vorschüssige Prämienzahlung.

Versicherungstechnisches Risiko des Versicherers: Ziel des Versicherers ist es, alle während einer Versicherungsperiode auftretenden Versicherungsleistungen in einem Versicherungszweig durch die Prämienzahlungen aller Versicherungsnehmer dieses Versicherungszweigs zu decken.

Instruktiv bereits RFH v. 24.3.1925, RFHE 16, 31 (40):

„3. Die auf dem Gesetze der großen Zahl beruhende Kalkulation der Versicherungsunternehmungen muß davon ausgehen, daß die Gesamtzahl der abgeschlossenen Versicherungsverträge so viele Prämieinnahmen bringt, daß diese zuzüglich der Zinsen ausreichen, um alle aus diesen Versicherungen der Gesellschaft erwachsenden Verpflichtungen gegen die Versicherten, außerdem die Verwaltungskosten und einen angemessenen Verdienst zu decken.“

Versicherungstechnisch ist es für den Versicherer daher notwendig, einen Risikoausgleich zu schaffen, einerseits im Bestand der Versicherungsnehmer pro Versicherungszweig und Versicherungsperiode, andererseits in der Zeit. Versicherungstypisch erfasst der Versicherer dazu die übernommenen Einzelrisiken in einem möglichst großen Kollektiv gleichartiger, homogener Risiken (Gefahrengemeinschaft). Das so gebildete Versichertenkollektiv ist Grundlage für den Risikoausgleich zwischen den Versicherungsnehmern, da das gebündelte Risiko risikotheorietisch geringer ausfällt als die Summe der Einzelrisiken. Entsprechendes gilt in zeitlicher Hinsicht (periodenübergreifender Risikoausgleich). Will der Versicherer Gewinn erzielen, müssen die Versicherungsleistungen niedriger sein als die vereinnahmten Prämien (und die Bewirtschaftungserträge aus den Kapitalanlagen). Anders ausgedrückt besteht für den Versicherer das versicherungstechnische Risiko, dass die aufgrund der eingetretenen Versicherungsfälle zu leistenden Zahlungen den Erwartungswert der Gesamtschadenausgaben überschreiten. Irrtümer in der versicherungsmathematischen Preiskalkulation oder Änderungen im prognostizierten Schadenverlauf gehen somit zu Lasten des Versicherers.

Vorleistungspflicht des Versicherungsnehmers: Versicherungsprämien bzw. -beiträge sind regelmäßig mit Abschluss des Versicherungsvertrags bzw. mit Beginn der Versicherungsperiode als Entgelt für die Versicherungsleistung zu entrichten. Der Versicherungsnehmer ist verpflichtet, in Vorleistung zu treten. Die Leistung des Versicherers folgt der Prämienzahlung zeitlich nach (sog. Nachleistungsbetrieb). Im Erg. stehen dem Versicherer daher Teile der Prämien (vorübergehend) zur Kapitalanlage zur Verfügung, deren Erträge zusammen mit den Prämienertlösen der Vergangenheit für die Erbringung der Versicherungsleistung verwendet werden.

1478 **bb) Handelsrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

Den vorbezeichneten Besonderheiten des Versicherungsgeschäfts wird handelsrechtl. (auf der Passivseite der Bilanz) durch die Bildung von versicherungstechnischen Rückstellungen gem. §§ 341e ff. HGB iVm. den Vorschriften der RechVersV Rechnung getragen, so zB durch periodengerechte Abgrenzung vereinnehmter Prämien für die Gewährung von Versicherungsschutz nach dem Bi-

lanzstichtag als Beitragsüberträge gem. § 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 24 RechVersV. Sachlich erfasst der Begriff der versicherungstechnischen Rückstellung die Summe aller am Bilanzstichtag bestehenden Leistungsverpflichtungen, die unter Berücksichtigung der Eigenart des Versicherungsgeschäfts unmittelbar auf der versicherungsspezifischen Risikoübernahme beruhen (vgl. zum Begriff schon § 12 Abs. 1 Nr. 3 VermStG 1922, RGBl. I 1922, 335; Rücklage für Versicherungssummen; zuvor bereits §§ 11, 56, 99 f. des Reichsgesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen v. 12.5.1901, RGBl. 1901, 139; Prämienreserve).

Ähnliche Formulierungen finden sich in der Rspr. des RFH (vgl. RFH v. 5.11.1920, RFHE 3, 338 [341]: Prämienreserve als „eine aus Prämien hergestellte Reserve zur Deckung künftiger Leistungen der Versicherungsunternehmungen an die Versicherten“; RFH v. 30.6.1922, RFHE 10, 188 [192]: Rückstellung des erforderlichen Risikodeckungskapitals; RFH v. 24.3.1925, RFHE 16, 42). De lege lata soll eine „dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen“ erreicht werden (§ 341e Abs. 1 Satz 1 HGB; Art. 56 VersBilRL 91/674/EWR; begrifflich so bereits § 100 des Reichsgesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen v. 12.5.1901, RGBl. 1901, 139). Die Passivierung versicherungstechnischer Rückstellungen bildet somit den aufsichtsrechtl. normierten Betrieb eines Versicherungsgeschäfts ab. Ohne diese Möglichkeit käme es zu einem erhöhten Gewinnausweis und damit zu einem nachhaltigen Substanzverlust, der die Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen gefährden würde.

cc) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen

1479

Unbeschadet steuerbilanzieller Sondervorschriften (s.u.) gilt für VU wie bei allen anderen bilanzierungspflichtigen Unternehmen dem Grunde und der Höhe nach der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1). Handelsrechtlich finden neben den subsidiär anwendbaren §§ 341e ff. HGB die allgemeinen Vorschriften für alle Kaufleute Anwendung. Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen werden bilanziell als Verbindlichkeiten angesetzt, sofern sie dem Grunde und der Höhe nach gewiss und quantifizierbar sind und nicht aus einem schwebenden Geschäft stammen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 311 ff.). Die Verbindlichkeit ist mit dem Rückzahlungs- = Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB und HGB idF des BilMoG) zu passivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 2). Steuerbilanziell wird die Maßgeblichkeit allerdings in wesentlichen Vorschriften für Versicherer eingeschränkt (zB Abs. 4a; § 6 Abs. 1 Nr. 3a).

Sondervorschriften für versicherungstechnische Rückstellungen: Steuerbilanziell bestehen für die Passivierung einzelner versicherungstechnischer Rückstellungen Sondervorschriften in §§ 20 ff. KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a. Zu den Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (Schadenrückstellungen gem. § 20 Abs. 2 KStG) sowie den der Schwankungsrückstellung ähnlichen Rückstellungen (Großrisikorückstellungen gem. § 341h Abs. 2 HGB, § 30 Abs. 2 ff. RechVersV) hat die FinVerw. darüber hinaus Stellung genommen.

BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487 (stl. Behandlung der Schadenrückstellungen); BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218; BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 9.9.2009 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2009, 930; BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001 – DOK 2013/1007129, BStBl. I 2013, 1332; BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027, sowie für Wj., die nach dem 31.12.2016 enden, BMF v. 20.10.2016 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2016, 1145 (Pauschalverfah-

ren zur Abzinsung von Schadenrückstellungen der VU); zu stl. anzuerkennenden Großrisikorückstellungen gem. § 30 RechVersV, § 5 Abs. 1 für Pharisiken (BMF v. 8.5.1991 – IV B 7 - S 2775 - 4/91, BStBl. I 1991, 535; BAV v. 23.12.1991, VerBAV 1992, 37), Risiken aus Atomanlagen (VerBAV v. 17.3.1981, VerBAV 1981, 12; BMF v. 10.12.1980, BB 1981, 29) sowie für Terrorrisiken gem. § 30 Abs. 2a RechVersV (zur erstmaligen Anwendung ab 22.10.2002 s. § 64 Abs. 8 RechVersV). Die früher geltende Großrisikorückstellung für Großraumflugzeuge wurde aufgehoben (BMF v. 10.12.1980, BB 1981, 29).

Das Zusammenwirken handels- und steuerbilanzieller Vorschriften verdeutlicht nachfolgende Übersicht:

Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz bei versicherungstechnischen Rückstellungen			
Passiver Bilanzposten	Versicherungstechnische Rückstellung	Handelsbilanz	Steuerbilanz
E.	Versicherungstechnische Rückstellungen		
E.I.	Beitragsüberträge	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 24 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
E.II.	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 25 RechVersV	§ 21a KStG
E.III.	Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (Schadenrückstellung)	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341g HGB, § 26 RechVersV	§ 20 Abs. 2 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG iVm. BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 - S 2775 - 9/00, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 16.8.2000 – IV C 2 - S 2175 - 14/00, BStBl. I 2000, 1218; BMF v. 12.7.2005 – IV B 2 - S 2175 - 9/05, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 4.11.2013 – IV C 6 - S 2175/07/10001 – DOK 2013/1007129, BStBl. I 2013, 1332; BMF v. 8.12.2015 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2015, 1027; ab Wj. nach dem 31.12.2016 vgl. Pauschalverfahren gem. BMF v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2175/07/10001, BStBl. I 2016, 1145
E.IV.	Rückstellung für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung (RfB)	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 2 HGB, § 28 RechVersV	§ 21 KStG
E.V.	Schwankungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 1 HGB, § 29 RechVersV	§ 20 Abs. 1 KStG

Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz bei versicherungstechnischen Rückstellungen			
Passiver Bilanzposten	Versicherungstechnische Rückstellung	Handelsbilanz	Steuerbilanz
E.V.	Der Schwankungsrückstellung ähnliche Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 2 HGB, § 30 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
E.VI.	Sonstige versicherungstechnische Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 31 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
F.	Versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung, soweit das Anlagerisiko von den Versicherungsnehmern getragen wird		
F.I.	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 32 Abs. 1, Abs. 2 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
F.II.	Übrige versicherungstechnische Rückstellungen	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 32 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG

dd) Sondervorschriften nach internationaler Rechnungslegung (IFRS 17) 1480

Für Unternehmen, die ihren Konzernabschluss nach IFRS bilanzieren, gilt künftig der Rechnungslegungsstandard „IFRS 17 Versicherungsverträge“. Der finale Standard wurde im Mai 2017 vom International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlicht und löst den seit 2005 geltenden Standard IFRS 4 ab. Ziel ist, weltweit einheitliche Bilanzierungsvorschriften für Versicherungsverträge zu schaffen und somit die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen zu erhöhen. IFRS 17 findet erstmals für Geschäftsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2021 beginnen. Für Unternehmen in der EU steht die formale Übernahme in EU-Recht (sog. Endorsement) noch aus. Derzeit ist offen, ob das Übernahmeverfahren rechtzeitig abgeschlossen sein wird. Die praktische Umsetzung des Bilanzierungsstandards wird seitens des IASB durch eine sog. Transition Resource Group konkretisiert. Für Einzelabschlüsse bleibt es weiterhin bei der Bilanzierung nach HGB bzw. EStG/KStG. Mangels Maßgeblichkeit ist IFRS 17 daher für die StBil. ohne Bedeutung (allg. zum IFRS 17 vgl. nur die Online-Veröffentlichungen einzelner Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie GEISEL, DB 2017, 2180; KREEB/ZETTLER, IRZ 2017, 299; UTECHT, VW 2018, 72).

Bilanzierung dem Grunde nach: IFRS 17 knüpft an das Vorliegen eines Versicherungsvertrags an (zur Bedeutung für Nicht-VU GANSSAUGE/MEURER, WPg 2018, 18). Er gilt für alle Arten von Versicherungsverträgen, also insbes. für Risiko- und Personenversicherungen. Der Anwendungsbereich erfasst Versicherungsverträge und aktive Rückversicherungsverträge („re]insurance contracts issued“), passive Rückversicherungsverträge („reinsurance contracts hold“) sowie Investmentverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung, sofern das Unternehmen auch sonst Versicherungsverträge zeichnet. Zeitlich erfolgt der bilanzielle Ausweis grds. bei Beginn der Deckungsperiode (IFRS 17.25), nicht bereits bei Vertragsabschluss. Enthält der Versicherungsvertrag neben der Abdeckung des Versicherungsrisikos abgrenzbare, weitere Komponenten, wie bspw. Investmenttätigkeiten oder die Erbringung von Dienstleistungen (Assis-

§ 5 Anm. 1480–1481 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

tance), sind diese Komponenten getrennt zu bilanzieren (zB gem. IFRS 9 oder 15, vgl. UNKEL/FÄRBER/MÖBUS, WPg 2018, 364 zum Zusammenspiel mit der Bilanzierung von Kapitalanlagen). Nicht von IFRS 17 betroffen sind Versicherungsverträge, die ein Unternehmen als Versicherungsnehmer abschließt (bspw. Betriebsunterbrechungsversicherung oder Kfz.-Haftpflichtversicherung des Fuhrparks), sofern es sich nicht um einen (passiven) Rückversicherungsvertrag handelt (IFRS 17.7 [g]).

Bilanzierung der Höhe nach: IFRS 17 verlangt die Bildung von Bewertungs-/Bilanzierungseinheiten, sog. Portfolien von Versicherungsverträgen. Diese Portfolien fassen Versicherungsverträge mit gleichartigem Risiko(-profil) und gemeinsamer Verwaltung zusammen (IFRS 17.14). Konzeptionell folgt der Standard insofern dem allg. Gedanken des Risikoausgleichs im Kollektiv. Pro Portfolio sind drei Untergruppen zu bilden (verlustträchtige Versicherungsverträge, Versicherungsverträge ohne signifikantes Risiko, übrige Versicherungsverträge) und das Portfolio ist für jedes neue Geschäftsjahr ggf. in Jahresgruppen zu unterteilen (IFRS 17.16 und 17.22). Nach dem allg. Bewertungsmodell (sog. Building Block Approach, IFRS 17.32 ff.) wird das Portfolio stichtagsbezogen mit dem diskontierten Erfüllungswert zzgl. einer Gewinnmarge (sog. contractual service margin) bewertet. Eine Modifikation besteht für Verträge mit direkter Überschussbeteiligung (sog. Variable Fee Approach, IFRS 17.45, B 110–118), um die langfristigen Garantien in Lebensversicherungsverträgen angemessen abbilden zu können. Neben dem allg. Bewertungsmodell besteht ein vereinfachtes Bewertungsverfahren (sog. Premium Allocation Approach, IFRS 17.53), insbes. für kurzlaufende Versicherungsverträge unter einem Jahr (ähnelt der Beitragsübertragungsmethode nach § 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB).

In der Gesamtergebnisrechnung ist zwischen versicherungstechnischem Ergebnis (vt. Umsatz und vt. Aufwendungen) und den versicherungstechnischen Finanzerträgen zu unterscheiden.

1481 5. Wichtige Einzelfälle der Versicherungsverhältnisse in ABC-Form

Assekuradeur: Siehe im Einzelnen „Transportversicherung“.

Baumehrpriisversicherung: Leistungen aus einer Versicherung, mit der Mehrkosten aus einer ersatzweisen Herstellung eines WG abgesichert werden sollen, mindern bei Vorliegen eines einheitlichen Investitionsbeschlusses die AK des ErsatzWG (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die Versicherungsleistung ist weder außerordentlicher Ertrag noch Schadensersatz. Der Anspruch des Versicherungsnehmers gegen den Versicherer auf Ausgleich der durch die Ersatzbestellung höheren Kosten ist kein selbständig bewertbares WG und kann daher nicht aktiviert werden. Soweit die Versicherungsprämien dem WG zuzuordnen sind, sind sie als ANK zu aktivieren (FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107, rkr.).

Betriebliche Lebensversicherung: Lebensversicherungen gehören wegen der Absicherung des personenbezogenen Risikos zu den Personenversicherungen. (Risiko-)LV, die von einem Unternehmen (= Versicherungsnehmer) auf das Leben oder den Todesfall eines (Mit-)Unternehmers oder eines nahen Angehörigen (= versicherte Person) abgeschlossen werden, zählen daher zum notwendigen PV, soweit das versicherte Risiko privater Natur und der Abschluss der Versicherung mithin privat veranlasst ist.

StRSpr., vgl. BFH v. 29.10.1985 – IX R 56/82, BStBl. II 1986, 143; BFH v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990,

1017; BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, DSStR 1992, 903; BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615.

Dies gilt selbst dann, wenn die Versicherung der Absicherung eines betrieblichen Kredits dient (BFH v. 11.5.1987 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657, mwN; BFH v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2006, 689; ebenso bei Abschluss durch einen GesGf. einer GmbH zur Tilgungssicherung einer betrieblichen Investition (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 3/11, DSStR 2014, 25), nicht aber für ein betrieblich veranlassetes Policendarlehen (BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; OFD Düss. v. 7.5.2003, DSStR 2003, 1299 [1300]).

Eine Zuordnung der LV zum BV kommt in Betracht, sofern der personenbezogene Risikoschutz der Versicherung in den Hintergrund tritt. Dies ist der Fall, wenn der (Lebens-)Versicherungsvertrag von einem Unternehmen (= Versicherungsnehmer) auf das Leben oder den Tod eines fremden Dritten (= versicherte Person) abgeschlossen wird und das Unternehmen selbst – und nicht der Dritte – Bezugsberechtigter ist. Fremde Dritte können bspw. ArbN oder Geschäftspartner (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343), aber auch Gesellschafter (FG Köln v. 26.11.1998 – 13 K 147/96, EFG 1999, 349, rkr.) oder GesGf. einer KapGes. (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762) sein. Auch im Rahmen einer betrieblichen Finanzierung auf das Leben von Kindern der Mitunternehmer abgeschlossene LV können BV bilden (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, betr. Tilgungsversicherung nach sog. Optima-Modell). Nach welchen Merkmalen sich auf Basis dieser Rspr. die Zuordnung zum BV oder PV letztlich entscheidet, ist nicht völlig eindeutig (zB Bezugsberechtigter; Kreis der versicherten Personen, Risikosphäre). Ist das Unternehmen – PersGes. oder KapGes. – bezugsberechtigt und ist weder der Mitunternehmer noch ein naher Angehöriger versicherte Person, ist eine Erfassung des Versicherungsvertrags im BV denkbar (vgl. § 10 Anm. 167 aE). Entscheidend kommt es nach Maßgabe des Veranlassungszusammenhangs auf den betrieblichen Charakter des versicherten Risikos an. Gehört die betrieblich veranlasste (Risiko-)LV zum BV, sind die Ansprüche gegen das VU zu aktivieren (s. auch KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 KStG „Lebensversicherung“ Rz. 2 [9/2012]). Unerheblich ist, ob es sich bei der Versicherung um eine LV mit Kapitalwahlrecht oder Rentenzahlung handelt. Allgemein dazu vgl. OFD Düss. v. 24.1.2003, BB 2003, 1416; FinMin. Sachsen-Anhalt v. 11.8.1997, DSStR 1997, 1536.

Betriebsunterbrechungsversicherung: Leistungen aus einer (Feuer-)Betriebsunterbrechungsversicherung stellen BE dar, können jedoch ggf. im Rahmen der Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 Abs. 4 EStR berücksichtigt werden (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; BFH v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371; BFH v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561). Bei einer GmbH ist entscheidend, dass die GmbH Versicherungsnehmerin und allein Bezugsberechtigte der Betriebsunterbrechungsversicherung ist (BFH v. 11.3.2015 – I R 16/13, BFH/NV 2015, 1273, im Anschluss an Vorinstanz Nds. FG v. 14.2.2013 – 6 K 107/11, DSStRE 2014, 214; FG Köln v. 15.12.2016 – 10 K 524/16, juris, rkr.). Zu Praxisausfallversicherungen im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung vgl. BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DSStR 2009, 1632; LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4 Rz. 278, mwN; zur Abgrenzung einer Krankentagegeldversicherung als Ersatz für eine Betriebsunterbrechungsversicherung s. BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101 (104).

Directors and Officers-Versicherung (D&O): Keine Aktivierung der Prämien bei Abschluss der Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG, sondern Abzug als BA (FinMin. Nds. v. 25.1.2002, DStR 2002, 678; LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 4 Rz. 276, mwN; KÜPPERS/DETTMEIER/KOCH, DStR 2002, 199); ggf. periodengerechte Abgrenzung. Aktivierung des Versicherungsanspruchs nach allgemeinen Grundsätzen möglich, sofern die Forderung gegen den Versicherer hinreichend konkretisiert ist (zB durch rechtskräftiges Urteil, Anerkenntnis oder Vergleich). Zur aufsichtsrechtl. Behandlung umfassend BECKMANN in BECKMANN/MATUSCHKE-BECKMANN, Versicherungsrechts-Handbuch, 2008, § 28.

Gruppenunfallversicherung: Keine Aktivierung der Versicherungsbeiträge des ArbG zu einer Gruppenunfallversicherung (typische Risikoversicherung); Abzug als BA. Zur IStl. Behandlung vgl. § 40b Abs. 3; BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; BFH v. 16.4.1999 – VI R 66/97, BStBl. II 2000, 408; zuletzt BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, DStR 2009, 317, mwN; BMF v. 17.7.2000 – IV C 5 - S 2332 - 67/00, BStBl. I 2000, 1204; § 10 Anm. 165; § 40b Anm. 60, 85.

Kapitalisierungsgeschäft: Gemäß § 1 Abs. 4 Sätze 1 und 2 iVm. Anlage Teil A Nr. 23 VAG dürfen insbes. LV-Unternehmen sog. Kapitalisierungsgeschäfte abschließen. Dies sind Verträge, „bei denen unter Anwendung eines mathematischen Verfahrens die im Voraus festgesetzten einmaligen oder wiederkehrenden Prämien und die übernommenen Verpflichtungen nach Dauer und Höhe festgelegt sind“ (§ 1 Abs. 4 Satz 2 VAG). Aufsichtsrechtlich werden Kapitalisierungsgeschäfte und LV-Verträge ausdrücklich gleichgestellt (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 VAG; vgl. BaFin-Rundschreiben 8/2010 [VA] v. 7.9.2010, Hinweise zu LV gegen Einmalbeitrag und zu Kapitalisierungsgeschäften). Finanzmathematisch besteht mit Blick auf die verzinslich angesammelten Sparbeiträge kein Unterschied zwischen Kapitalisierungsgeschäft und kapitalbildender Versicherung. Auch die Verbindlichkeiten des VU aus Kapitalisierungsgeschäften sind mit dem sog. Sicherungsvermögen zu bedecken (§ 66 Abs. 1a Nr. 4 VAG). Deswegen und wegen der aufsichtsrechtl. Gleichstellung erscheint es sachgerecht, Ansprüche aus Kapitalisierungsgeschäften beim bilanzierenden Unternehmen auch für Zwecke der stl. Gewinnermittlung mit dem Wert anzusetzen (sog. Aktivwert), den der Lebensversicherer den übrigen LV-Verträgen in seinem (geschäftsplanmäßigen) Deckungskapital zuordnet. Sofern dem Kapitalisierungsvertrag die Beteiligung am Überschuss des Versicherers jährlich verbindlich zugeteilt wird, kommt es zum anteiligen ratierlichen Aktivierungswertzuwachs. Wird die Garantieverzinsung zzgl. der anteiligen Überschussbeteiligung jährlich ausgeschüttet, bleibt der Wert des Vertrags konstant (= in Höhe des Deckungskapitals). Da strechtl. kein Versicherungsvertrag iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 6 vorliegt (vgl. BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 4), sind die ausgeschütteten Erträge als stpfl. BE zu behandeln.

Krankentagegeldversicherung: Generell Zuordnung zum PV, daher keine Aktivierung von Versicherungsansprüchen und auch kein BA-Abzug der Prämien (BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489; BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).

Krankenzusatzversicherung: Bei der betrieblichen Krankenzusatzversicherung erfolgt keine Aktivierung von laufenden Prämienzahlungen, sondern ein BA-Abzug (ggf. LStPauschalierung gem. § 40 Abs. 1).

Praxisausfallversicherung: Praxisausfallversicherungen dienen idR der Absicherung eines krankheits- oder unfallbedingten Arbeitsunfähigkeitsrisikos, das

der privaten Lebensführung zuzurechnen ist. Soweit die Versicherung jedoch auch Schutz gegen spezielle berufs- oder betriebsspezifische Gefahren gewährt, ist insoweit die Prämie der betrieblichen/beruflichen Sphäre zuzurechnen (BFH v. 19.5.2009 – VIII R 6/07, BStBl. II 2010, 168; H 4.7 EStH 2017).

Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern:

► *Gewinnrealisierung:* Gewinnrealisierung/Aktivierung mit Entstehung des Provisionsanspruchs, dh. mit Erbringung der Vermittlungsleistung des Versicherungsvertreeters und Zahlung der Versicherungsprämie durch den Versicherungsnehmer (§§ 87a Abs. 1, 92 Abs. 4 HGB). Der konkrete Zeitpunkt hängt somit von der Vertragsgestaltung im Einzelfall ab (zB mit Zahlung der Jahresprämie oder nach der Anzahl der Monatsprämien) (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033; FG München v. 16.1.2017 – 7 K 337/15, juris, rkr., bei fehlender Vereinbarung über die Zahlung von Vorschüssen oder Anzahlungen). Zum Ansatz und der Bewertung eines rätierlich ausbezahlten (Gesamt-)Provisionsanspruchs im Rahmen des An- und Verkaufs von Beständen aus fondsgebundenen Versicherungen bei Verdacht einer anlegertäuschenden Tätigkeit ausführlich OLG Dresden v. 9.2.2017 – 8 U 576/16, AG 2017, 482, Rz. 111 ff. Keine Gewinnrealisierung bei vorschüssiger Provisionszahlung in Höhe der stornobehafteten Beträge (Beträge, die der Versicherungsvertreter aufgrund von Leistungsstörungen im vermittelten Vertrag in einem bestimmten Zeitraum an die Versicherungsgesellschaft zurückzahlen muss). Die Aktivierung des Provisionsanspruchs erfolgt in diesem Fall erst bei Wegfall der Stornohaftung (davor: Passivierung als erhaltene Anzahlungen nach § 266 Abs. 3 C.3. HGB, bestätigt durch BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, DStR 2018, 1542). Die insofern auf die Vermittlungsleistungen entfallenden Aufwendungen sind nach Ansicht des FG Münster als „unfertige Leistung“ nach § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB zu aktivieren (FG Münster v. 28.4.2016 – 9 K 843/14 K,G,F,Zerl, EFG 2016, 1284 [Ausgangsverfahren FG Münster v. 21.12.2011 – 9 K 3802/08 K,G,F, Zerl, EFG 2012, 1286, aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH v. 9.10.2013 – I R 15/12, BFH/NV 2014, 907], Az. BFH XI R 32/16). Anders ausdrücklich BFH v. 26.4.2018 – III R 5/16, DStR 2018, 1542 (1544, Rz. 20): Keine Aktivierung der Aufwendungen als „unfertige Leistung“, wenn kein WG entstanden ist.

► *Stornohaftungszeit:* Ansprüche des Versicherungsvertreeters gegen die Versicherungsgesellschaft auf Auszahlung der von dieser zur Abdeckung des Stornorisikos einbehaltener Provisionsanteile sind beim Versicherungsvertretervertrag während des noch laufenden Stornohaftungszeitraums als sonstige Ausleihung oder als sonstiger Vermögensgegenstand zu aktivieren (Nds. FG v. 21.11.2012 – 2 K 38/12, EFG 2013, 595, rkr.).

► *Zur bilanzsteuerlichen Behandlung stornobehafteter Provisionen des Versicherungsvertreeters allgemein* s. OFD Nds. v. 1.8.2014, DStR 2014, 1876.

Rückdeckungsversicherung: Aktivierung der Ansprüche mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital, zu Einzelheiten s. Anm. 1465.

Rückprämie des Versicherungsvertreeters: Ansprüche eines Versicherungsvertreeters (Makler) gegen die Versicherungsgesellschaft auf Zahlung einer sog. Rückprämie bei günstigem Schadenverlauf in dem vom Makler vermittelten Versicherungsbestand sind als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu aktivieren, BFH v. 14.4.2011 – X B 104/10, BFH/NV 2011, 1343.

Rückstellungsbildung für die Betreuung abgeschlossener Versicherungen: Erhält ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die

Vermittlung einer Versicherung, sondern auch für die (rechtliche) Verpflichtung zur weiteren Betreuung des Versicherungsvertrags (sog. Nachbetreuung von Versicherungsverträgen), so ist für die gesamte Abschlussprovision eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden (BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; v. 7.1.2014 – X B 191/13, BFH/NV 2014, 695; v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675; ausführl. BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517 mit Ausführungen zu konkreten Nachweis- und Dokumentationspflichten). Für die Rückstellungsbildung ist dabei auf die Bestandspflege bereits abgeschlossener Verträge abzustellen. Eine Passivierung von Aufwendungen im Zusammenhang mit Neuabschlüssen ist nicht möglich (stRspr., vgl. BFH v. 12.12.2013 – X R 25/11, BStBl. II 2014, 517, Rz. 35; FG Münster v. 9.9.2016 – 4 K 2068/13 G,F, EFG 2016, 1888, Az. BFH IV R 49/16). Für eine Aufteilung der Abschlussprovision und Erfassung des auf die Nachbetreuungsleistung entfallenden Teils als passivem RAP TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 (1011 f.) mwN.

Das BMF hat hierzu in einem gesonderten Schreiben Grundsätze zum Ansatz und zur Bewertung aufgestellt (BMF v. 20.11.2012 – IV C 6 - S 2137/09/10002, BStBl. I 2012, 1100).

Rückversicherungsvergütung: Keine zeitanteilige Aktivierung eines Anspruchs auf einen anteiligen Gewinn aus einem mehrjährigen Rückversicherungsvertrag (FG Münster v. 26.8.2002 – 9 K 1618/98 K, 9 K 2102/98 F, 9 K 1618/98 K, 9 K 2102/98 F, EFG 2002, 1582, rkr.).

Schadenermittlungs- und Schadenbearbeitungskosten:

► *Handelsrechtlich* besteht (in der Schaden- und Unfallversicherung) Passivierungspflicht des Versicherers für die gesamten Schadenregulierungsaufwendungen (= Schadenermittlungs- und -bearbeitungskosten) gem. § 341g Abs. 1 Satz 2 HGB. Für eine Einbeziehung der Schadenregulierungskosten auch in der Krankenversicherung BOETIUS, VersR 2016, 428 (433).

► *Steuerlich* sind entgegen Abs. 1 nur die Kosten der Schadenermittlung rückstellungsfähig (BFH v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392; FinMin. Nds. v. 2.2.1973, DB 1973, 549 [sog. Formel 48]). Im Hinblick auf das Ur. des BFH v. 11.10.2012 (BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676), das die Bewertung von Rückstellungen zum Vollkostenansatz zulässt, ist offen, ob stl. daher künftig Verwaltungskosten bei der Bewertung der Schadenermittlung berücksichtigt werden können. Zur Rückstellungsbildung bei Versicherungsagenten für die künftige Schadenbearbeitung s. FG Hamb. v. 16.10.1980 – III 112/75 (V), EFG 1981, 228, rkr.

Teilhaberversicherung: Keine Aktivierung der Versicherungsansprüche, da Versicherung zum notwendigen PV zählt (BFH v. 6.2.1992 – IV R 30/91, BStBl. II 1992, 653, betr. LV und Berufsunfähigkeitsversicherung von Soziern einer Rechtsanwalts-Kanzlei; KESSLER, FR 1991, 290; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. Risiko-LV einer Anwaltssozietät mwN).

Transportversicherung: Im Bereich der Transport- und Seeverversicherung können umfangreiche versicherungstypische Dienstleistungen, die üblicherweise vom Versicherer selbst wahrgenommen werden (zB Vorbereitung und Abschluss des Versicherungsvertrags, Vertragsbearbeitung, Prämieninkasso, Abwicklung von Schadenfällen etc.), traditionell von einer besonderen Form von Versicherungsagenten, den sog. Assekuradeuren, ausgeübt werden (zum Begriff vgl. HEISS in BECKMANN/MATUSCHE-BECKMANN, Versicherungsrechts-Handbuch, 2008, § 38 Rz. 114). Die bilanzielle Behandlung der vom Versicherer an den As-

sekuradeur für die Vertragsbearbeitung bezahlten Provision richtet sich bei ihm danach, ob die Vertragsbearbeitung von Versicherungsverträgen mit einer vom Wj. des Assekurateurs abweichenden Vertragslaufzeit vor oder nach dessen Bilanzstichtag erfolgt ist. Vergüten die Provisionen Leistungen, die vor dem Bilanzstichtag erbracht worden sind, sind die Ansprüche des Assekurateurs zu aktivieren. Entfallen die Leistungen der Vertragsbearbeitung auf den nachfolgenden Zeitraum, ist die Provision anteilig zu passivieren. Nach Ansicht des BFH kommt dazu der Ausweis als passiver RAP oder als Verbindlichkeit für eine erhaltene Anzahlung in Betracht (ausdrücklich offen gelassen durch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; vgl. WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024 [1026 f.]).

Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr: Bei der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung handelt es sich um eine eigene Versicherung (Schaden- und Unfallversicherung gem. § 8 VAG iVm. Anlage zum VAG, Sparte Nr. 1), für die aufsichtsrechtl. bestimmte Vorschriften der LV entsprechend gelten (§ 161 VAG sowie für Zwecke der Rechnungslegung § 341f Abs. 1 HGB, § 25 Abs. 4 und 6 RechVersV). Versicherungsvertraglich gewährt der Versicherer neben dem (Risiko-)Unfallversicherungsschutz die Rückzahlung der (verzinslich angesammelten) Beiträge. Versicherungssteuerlich kommt es zur Erhebung der Versicherungssteuer (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 VersStG). Ertragsteuerlich wird die Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung beim Versicherungsnehmer im Grundsatz wie die kapitalbildende LV behandelt (BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172, Rz. 1), wengleich es Besonderheiten gibt (s. § 19 Anm. 446: „lebensversicherungsähnlicher Charakter“; zur Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung im Rahmen der Direktversicherung vgl. § 4b Anm. 35). Die Versicherungsbeiträge sind in vollem Umfang stl. als BA abziehbar. Ebenso wie bei anderen kapitalbildenden Versicherungen ist der Anspruch auf garantierte Beitragsrückzahlung nach Ansicht der FinVerw. (s. bereits BayFinMin. v. 23.7.1963, EStK 1977 § 6/1/2 EStG K 8.1 [Datev 0044257] mit Verweis auf gleichlautenden Ländererlass BStBl. II 1963, 47) und der Rspr. ein selbständig bewertbares WG (BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762), das mit dem vom Versicherer auszuweisenden geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zu aktivieren ist (BFH v. 28.11.1961 – I 191/59S, BStBl. III 1962, 101). Nicht garantierte Überschussanteile sind gewinnerhöhend zu erfassen (Aktivierungswertzuwachs durch Erhöhung der AK der Forderung), sobald die Überschussanteile vom Versicherer – ratiertlich oder einmalig am Ende der Vertragslaufzeit – rechtsverbindlich festgestellt werden. Die Differenz zwischen Beitragsleistung und zu aktivierendem Betrag bzw. Aktivierungswertzuwachs mindert als Aufwand des betreffenden Wj. die stl. Bemessungsgrundlage.

Unklar erscheint, unter welcher Bilanzposition der Anspruch des Versicherungsnehmers auszuweisen ist. Anders als die Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen für betriebliche Versorgungszusagen (Ausweis der Forderung des Versicherungsnehmers bilanziell unter den sonstigen Vermögensgegenständen des UV gem. § 266 Abs. 2 B.II.4. HGB; vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; BFH v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; s. Anm. 1465) ist der Anspruch des Versicherungsnehmers aus der Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung uE im AV unter den Finanzanlagen, sonstige Ausleihungen (§ 266 Abs. 2 A.III.6. HGB) zu erfassen. Versicherungsansprüche zur Deckung der laufenden Pensionsverpflichtungen stehen dem Ge-

§ 5 Anm. 1481–1486 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

schäftsbetrieb dauerhaft (im Gegensatz zur nur vorübergehenden Nutzung) zur Verfügung. Dagegen deckt die Rückdeckungsversicherung lediglich in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistungen ab (Finanzierungscharakter der Rückdeckungsversicherung zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen). Gedanklich sind die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung eher zum „Verbrauch“ und nicht zum „Gebrauch“ im Unternehmen bestimmt.

1482–1484 Einstweilen frei.

XIV. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnissen

1485 1. Vertreterverhältnisse als schwebende Geschäfte

Handelsvertreterverträge sind gegenseitig verpflichtende Verträge nach §§ 320 ff. BGB, §§ 84 ff. HGB, bei denen die beiderseits erwachsenden Verpflichtungen der Vertragsparteien in einem Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen (anders zB Handelsmakler oder Versicherungsmakler: unvollkommen zweiseitig verpflichtende Verträge). Geschuldet werden wiederkehrende Einzelleistungen, deren Gesamtumfang von der Dauer der Rechtsbeziehung abhängt (sog. Dauerschuldverhältnisse; s. GRÜNEBERG in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 314 BGB Rz. 2). Die wechselseitigen Ansprüche des HV und des Unternehmers, dem er Geschäfte zu vermitteln hat, sind strechtl. nach den Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte zu beurteilen (s. Anm. 540 ff.). Daher dürfen Ansprüche und Verbindlichkeiten, auch wenn sie bereits am Bilanzstichtag rechtl. entstanden waren, erst bilanziert werden, wenn das Gleichgewicht in den Vertragsbeziehungen infolge schuldrechtl. Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist und Leistung und Gegenleistung sich einander nicht mehr ausgeglichen gegenüberstehen (zB BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; BFH v. 24.11.1983 – I R 150/77, BStBl. II 1984, 299).

2. Aktivierung und Passivierung bei laufenden Vertreterverhältnissen

a) Behandlung beim Vertreter, insbesondere Handelsvertreter

1486 aa) Provisionsanspruch

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf den HV (zum Begriff s. § 24 Anm. 67), gelten aber entsprechend für gleichartige Vertreterverhältnisse wie zB diejenigen des Versicherungsververtreters und des Bausparkassenvertreters. Zu weiteren Vertreterverhältnissen s. Anm. 1529.

Zeitpunkt der Aktivierung: Ist keine anderweitige Vereinbarung getroffen, entsteht der Provisionsanspruch des HV handelsrechtl. nach § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB, „sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat.“ Die Vorschrift regelt nach Auffassung des BFH die Entstehung des Anspruchs, nicht lediglich dessen Fälligkeit (BFH v. 26.5.1972 – III R 23/70, BStBl. II 1972, 668; krit. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1081 [2/2016]). Danach ist der Provisionsanspruch durch die Ausführung des Geschäfts aufschiebend bedingt. Er ist nach stRspr. daher grds. zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem der HV die von ihm geschuldete Leistung erbracht und der Unternehmer durch Abschluss der vermittelten Verträge diese Leistung abgenommen (das vermittelte Geschäft mithin

„ausgeführt“) hat, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung durch den Kunden (zB BFH v. 15.1.1963 – I 259/61 S, BStBl. III 1963, 256; BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 257; BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 13.2.2008 – III B 29/07, BFH/NV 2008, 947; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; FG Hamb. v. 17.12.1998 – II 64/98, EFG 1999, 973, rkr.). Zu diesem Zeitpunkt soll der Provisionsanspruch auch dann zu aktivieren sein, wenn der Provisionsanspruch aufgrund einer besonderen rechtsgeschäftlichen Vereinbarung erst mit der Zahlung des Kunden entsteht (BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 257; BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296; auch BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 986 [3/2018]). Dem ist uE jedenfalls dann zuzustimmen, wenn der Zahlung des Kunden keine ernstlichen Zweifel entgegenstehen und der Provisionsanspruch hinsichtlich seiner Realisierung „so gut wie sicher“, dh. wirtschaftlich verursacht ist (glA Nds. FG v. 1.12.1976 – VIII 101/73, EFG 1977, 304, rkr.; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 346 [3/2016]; s. auch BFH v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234; Einstellung eines Delkredere; BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BFH/NV 1999, 260; ähnlich FG München v. 7.11.2000 – 7 V 3764/00, EFG 2001, 276, best. durch BFH v. 20.6.2001 – I B 182/00, BFH/NV 2001, 1399; MOXTER, StW 1989, 232). Wird die Entstehung des Provisionsanspruchs unabhängig von der Ausführung des Geschäfts vereinbart (vgl. § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB), ist der Provisionsanspruch mit Abschluss des vermittelten Geschäfts zu aktivieren (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296; SCHUBERT/BERBERICH in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 99; aA womöglich FG Hamb. v. 17.12.1998 – II 64/98, EFG 1999, 973, rkr.: wirtschaftliche Realisierung), auch wenn er im Hinblick auf die Ausführung des Geschäfts auflösend bedingt ist (keine Ungewissheit des Eintritts der Bedingung bei Abschluss des Geschäfts; s. BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Provisionsanspruch“; anders ggf. bei aufschiebender Bedingung [BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, s. auch Anm. 1529 „Versicherungsvertreter“; BFH v. 9.10.2013 – I R 15/12, BFH/NV 2014, 907] sowie bei stornobehafteten Provisionen [FG Münster v. 28.4.2016 – 9 K 843/14 K,G,F, Zerl, EFG 2016, 1284, nrkr., Az. BFH XI R 32/16; zur ratierlichen Aktivierung eines stornobehafteten Provisionsanspruchs bei Vereinbarung einer ratierlichen Entstehung FG München v. 16.1.2017 – 7 K 337/15, juris, rkr.]). Gleiches muss uE gelten, wenn der Unternehmer das Geschäft ganz oder teilweise nicht oder nicht so ausführt, wie es abgeschlossen ist (s. § 87a Abs. 3 Satz 1 HGB; Ausnahme: § 87a HGB Abs. 3 Satz 2). Umsatzprovisionen, die neben Einzelprovisionen für ein bestimmtes Wj. des HV gezahlt werden, sind am Bilanzstichtag verdient und mithin zu aktivieren, auch wenn sie erst im folgenden Jahr abgerechnet und fällig werden (RFH v. 5.12.1928, RStBl. 1929, 138; glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 348 [3/2016]). Bei Fehlen anderweitiger Vereinbarungen darf der HV bei Auflösung des HV-Vertrags einen ihm vom Unternehmer eingeräumten, aber noch nicht erfüllten Anspruch auf Abfindung für Provisionen aus vermittelten Geschäften nur insoweit aktivieren, als der Unternehmer die Geschäfte ausgeführt hat (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; Schl.-Holst. FG v. 1.4.1980 – I 34/76 [IV], EFG 1980, 394, rkr.).

Wertberichtigung: Der Provisionsanspruch ist nach allgemeinen Grundsätzen wertzuberichtigen, soweit er zweifelhaft ist (allgemein KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 291 ff.).

Aufklärungspflicht: Vereinbaren HV und Geschäftsherr die Entstehung des Provisionsanspruchs nach Bezahlung der Ware, erfolgt die Abrechnung jedoch schon aufgrund der erteilten Rechnungen nach der erfolgten Warenlieferung durch den Geschäftsherrn, muss sich der HV zum Zweck der Bilanzaufstellung beim Geschäftsherrn darüber unterrichten, welche der durch seine Tätigkeit zustande gekommenen Geschäfte zur Ausführung gelangt sind und in welchen Fällen ihm obliegende wesentliche Pflichten noch zu erfüllen sind. Die Bilanzierung kann nicht zufällig davon abhängen, wann die Abrechnungen dem HV zugehen (BFH v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234).

1487 **bb) Vorschuss**

Gesetzlicher Anspruch auf Vorschuss bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer: Nach § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB hat der HV einen unabdingbaren Anspruch auf einen angemessenen Vorschuss bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer, wenn der Provisionsanspruch vereinbarungsgemäß erst mit Zahlung durch den Kunden entsteht. Geht man mit dem BFH (s. Anm. 1486) davon aus, dass der Provisionsanspruch bereits bei Ausführung des Geschäfts durch den Unternehmer zu aktivieren ist, so ist die Frage, ob ein Anspruch auf Vorschuss zu aktivieren ist, gegenstandslos, da auch der Vorschuss erst nach Ausführung des Geschäfts zu zahlen ist. Nimmt man demgegenüber an, dass der Provisionsanspruch grds. erst bei Zahlung des Kunden zu aktivieren ist, ist ein schon bei Ausführung erhaltener Vorschuss beim HV als erhaltene Anzahlung zu aktivieren (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; dem folgend auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 344 [3/2016]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 988 [3/2018]); ein noch nicht erfüllter Anspruch auf Vorschuss ist uE dann nicht zu aktivieren.

Vertraglicher Anspruch auf Vorschuss bereits nach Abschluss des Geschäfts (vor dessen Ausführung durch den Unternehmer und vor Zahlung des Kunden): Da nach der Rspr. der Provisionsanspruch grds. erst bei Ausführung des Geschäfts zu aktivieren ist, ist ein gezahlter Vorschuss als erhaltene Anzahlung, ein noch nicht erfüllter Anspruch auf Vorschuss dagegen nicht zu aktivieren (vgl. BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669).

1488–1489 Einstweilen frei.

1490 **cc) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte**

Aufwendungen des HV auf am Bilanzstichtag noch schwebende Geschäfte (insbes. wenn das vermittelte Geschäft noch nicht ausgeführt ist; s. Anm. 1486) sind nach Ansicht des BFH (BFH v. 25.8.1955 – IV 510/53 U, BStBl. III 1955, 307) grds. zu aktivieren (ebenso BFH v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 253). Wegen der Schwierigkeiten, diesen Aufwand festzustellen, soll dies aber nur für besonders hohe Aufwendungen für bestimmte Geschäfte gelten (glA HOFFMANN, FR 1954, 371). Eine Aktivierung ist uE generell abzulehnen. Für Aufwendungen des HV auf schwebende Geschäfte sind weder RAP zu bilden (keine Aufwendungen für eine „bestimmte Zeit“, s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), noch sind sie als Aufwendungen für die Ingangsetzung des Betriebs anzusetzen. Durch die Aufwendungen werden zudem lediglich Gewinnaussichten erworben, nicht aber ein handelsrechtl. und damit auch stl. aktivierbarer Gegenstand angeschafft oder hergestellt (s. Abs. 2; aA aber wohl OFD Freiburg v. 20.3.1978, ESt-Kartei BW 1978 § 6 Abs. 1 Bewertung des Betriebsvermögens Nr. 3); AK der Provisionsforderung liegen nicht vor, da sie bei ihrer Entstehung mit dem

Nennbetrag zu aktivieren sind (vgl. BFH v. 23.11.1967 – IV 123/63, BStBl. II 1968, 176; s. aber auch VANGEROW, StuW 1954, Sp. 349).

Einstweilen frei.

1491–1492

b) Behandlung beim Unternehmer

aa) Provisionsverpflichtung

1493

Zeitpunkt der Passivierung: Die Verbindlichkeit des Unternehmers zur Zahlung einer Provision für das vom HV vermittelte Geschäft ist frühestens zu dem Zeitpunkt zu passivieren, zu dem sie rechtl. oder zumindest wirtschaftlich entstanden ist. Ist nichts anderes vereinbart, ist das nach § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB der Fall, „sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat“.

Aufschiebend bedingter Anspruch; zB BFH v. 15.1.1963 – I 259/61 S, BStBl. III 1963, 256; BFH v. 19.10.1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils mwN; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Provisionen“; JONAS, DB 1986, 337; aA KILLINGER, BB 1981, 1925; KÖRNER, WPg 1984, 43: Passivierung bei Abschluss des Geschäfts; s. aber auch BFH v. 23.9.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104: bei Auseinanderfallen von rechtl. Entstehung und wirtschaftlicher Verursachung ist für die Bilanzierung der frühere der beiden Zeitpunkte maßgeblich; BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

Vereinbaren HV und Unternehmer, dass der Provisionsanspruch ohne Rücksicht auf die Ausführung des Geschäfts entstehen soll, ist die Provisionsverpflichtung bei Abschluss des Geschäfts zu passivieren (vgl. BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464, zur Aktivierung des entsprechenden Provisionsanspruchs beim HV). Ein etwaiges Risiko, dass der Unternehmer das Geschäft nicht ausführen kann, führt uE nicht zu einer Minderung der entstandenen Provisionsverbindlichkeit, da Liefer- und Handelsvertretervertrag getrennt zu beurteilen sind (vgl. zB BFH v. 23.6.1969 – I R 22/66, BStBl. II 1970, 104; BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178; LEMPENAU, StbJb. 1978/79, 149). Soll der Provisionsanspruch aufgrund rechtsgeschäftlicher Vereinbarung erst mit der Zahlung des Kunden entstehen, kommt es grds. zu einer späteren rechtl. Entstehung des Anspruchs und nicht lediglich zu einer Verlagerung der Fälligkeit eines bereits bei Ausführung des Geschäfts entstandenen Anspruchs (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1081 [2/2016]; aA TRIMPOP, FR 1977, 111). Geht man aber mit dem BFH davon aus, dass der Provisionsanspruch bereits bei Ausführung des Geschäfts zu aktivieren ist (s. Anm. 1486), muss auch die Provisionsverbindlichkeit beim Unternehmer zu diesem Zeitpunkt zu passivieren sein. In diesem Fall sind vor der rechtl. Entstehung gezahlte Vorschüsse uE beim Unternehmer nicht lediglich als Anzahlungen zu aktivieren (so aber BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669, mit der Folge, dass diese erst bei Zahlung aufwandswirksam werden), sondern wegen der nur noch mit dem gewöhnlich geringeren Zahlungsrisiko behafteten und daher wirtschaftlich entstandenen Provisionsverpflichtung zumindest als Rückstellung auszuweisen (glA MÜLLER-DOTT, StbJb. 1983/84, 265, unter Hinweis auf BFH v. 21.7.1953 – I 79/53, BStBl. III 1953, 247; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Provisionen“; s. auch LEMPENAU, StbJb. 1978/79, 149; CLEMM, JbFStR 1979/80, 186; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 988 [3/2018]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Provisionen“).

Vorschuss: Ein Vorschuss auf eine noch nicht entstandene Provisionsforderung ist als geleistete Anzahlung zu aktivieren, wenn der Provisionsanspruch bei

§ 5 Anm. 1493–1503 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Ausführung des Geschäfts entsteht und der Vorschuss vorher geleistet wird (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675; auch BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669). Gleiches gilt, wenn der Provisionsanspruch vereinbarungsgemäß erst bei Zahlung durch den Kunden entsteht (BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675, Leitsatz). Da die Provisionsverbindlichkeit wirtschaftlich bereits mit Ausführung des Geschäfts – und damit vor ihrer rechtl. Entstehung durch Zahlung des Kunden – als entstanden gilt, ist sie als Verbindlichkeit oder als Rückstellung zu passivieren.

1494–1496 Einstweilen frei.

1497 **bb) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendungen**

Liefergeschäfte: Provisionsaufwendungen für HV beziehen sich auf einzelne Liefergeschäfte und sind daher nicht als AK der Rechte aus den Geschäften zu aktivieren.

Geschäftsverbindungen: Gesondert gezahlte Provisionen, die der Unternehmer dem HV für die vermittelte Geschäftsverbindung bezahlt, aus der sich voraussichtlich laufende Lieferungen ergeben, können nicht als AK eines immateriellen WG aktiviert werden; es fehlt an dem erforderlichen entgeltlichen Erwerb vom HV (s. Abs. 2). Auch ein aktiver RAP kann nicht angesetzt werden, da die Zahlung für eine einmalige Leistung des HV erfolgt, nicht aber „für eine bestimmte künftige Zeit“ (s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 2000 „Geschäftsverbindung“; HEUER, FR 1956, 483; J. THEIS, FR 1956, 195; aA BFH v. 16.2.1960 – I 173/59, DB 1960, 370; uE überholt).

1498–1499 Einstweilen frei.

3. Bilanzierung des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters

1500 **a) Rechtsgrundlage**

Nach § 89b Abs. 1 HGB kann der HV (zum Begriff s. § 24 Anm. 67) vom Unternehmer nach Beendigung des Vertragsverhältnisses unter bestimmten Voraussetzungen „einen angemessenen Ausgleich“ dafür verlangen, dass er einen Kundenstamm geschaffen hat, den allein der Unternehmer nach Beendigung des HV-Vertrags nutzen kann. Der Ausgleichsanspruch stellt die Gegenleistung für eine durch die Provision noch nicht abgegoldene Leistung des HV dar (BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 89b HGB Rz. 1 f.; THUME, BB 1998, 1425). Der Anspruch hängt dem Grunde und der Höhe nach von einer Beurteilung der nach dem Ausscheiden des HV bestehenden Verhältnisse sowie von Billigkeitss Gesichtspunkten ab (§ 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 HGB); s. im Einzelnen § 24 Anm. 64.

Zur Abgrenzung gegen sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des HV-Verhältnisses s. § 24 Anm. 65.

1501–1502 Einstweilen frei.

1503 **b) Behandlung beim Handelsvertreter**

Zeitpunkt der Aktivierung des Ausgleichsanspruchs: Der Ausgleichsanspruch des HV entsteht mit Beendigung des Vertragsverhältnisses; er ist grds. zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (zB BFH v. 26.3.1969 – I R 141/66, BStBl. II 1969, 485; BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97; BFH v. 9.2.

2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011,1120; BAISER, DB 2002, 2176). Wird das Vertragsverhältnis durch Tod des HV gelöst, entsteht der Ausgleichsanspruch noch in der Person des Erblassers; er ist in der auf den Todestag aufzustellenden Schlussbilanz zu aktivieren und in der abschließenden EStVeranlagung für den Erblasser zu berücksichtigen (BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497; BFH v. 9.2.1983 – I R 94/79, BStBl. II 1983, 271; BFH v. 9.8.1995 – XI R 72/94, BFH/NV 1996, 312). Die Ausgleichszahlungen gehören zum laufenden Gewinn, auch wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs zusammenfällt (BFH v. 31.3.1977 – IV R 111/76, BStBl. II 1977, 618; BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570; BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011/1120); die Entstehung des Anspruchs ist der letzte laufende Geschäftsvorfall des Gewerbebetriebs des HV (BFH v. 10.7.1973 – VIII R 34/71, BStBl. II 1973, 786; wohl auch BFH v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120). Ist der Ausgleichsbetrag str., kommt eine Aktivierung in Höhe der str. Betrags bis zur rechtskräftigen Feststellung bzw. Anerkennung durch den Unternehmer nicht in Betracht (BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497; BFH v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570; auch BFH v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213; FG Düss. v. 17.2.1976 – V 110/74 E, EFG 1976, 507, rkr.; OFFERHAUS, StBp. 1976, 289).

Keine passive Rechnungsabgrenzung: Die erhaltene Ausgleichszahlung kann der HV nicht durch Bildung und spätere Auflösung eines passiven RAP auf mehrere Jahre verteilen (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464); der Ausgleichsanspruch ist ein gesetzlicher Vergütungsanspruch für die vor Vertragsende geleisteten und lediglich nach Vertragsende noch fortwirkenden Dienste des HV (BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218); im Übrigen fehlt es an einer „bestimmten Zeit“ iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 1926; glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 352 [3/2016]).

Einstweilen frei.

1504–1505

c) Behandlung beim Unternehmer

aa) Zeitpunkt der Passivierung der Ausgleichsverpflichtung

1506

Nach überwiegender Auffassung entsteht die aus § 89b HGB resultierende Verpflichtung, einem HV nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen Ausgleich zu zahlen, erst mit Vertragsbeendigung; § 89b Abs. 1 HGB macht den Anspruch sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach von einem fortbestehenden wirtschaftlichen Vorteil des Geschäftsherrn abhängig, der diesem aus der früheren Tätigkeit des HV mit hoher Wahrscheinlichkeit nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erwächst. Vor allem dieser Vorteil soll nach hM mit dem Ausgleichsanspruch des HV abgegolten werden. Der Anspruch aus § 89b HGB ist nach Auffassung der Rspr. deshalb als eine wirtschaftliche Last derjenigen Geschäftsjahre anzusehen, in denen dem Geschäftsherrn der betreffende Vorteil zufließt (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465, mit Hinweis auf BFH v. 28.4.1971 – I R 39/70, BStBl. II 1971, 601, I.2 der Entscheidungsgründe). Vor diesem Hintergrund ist die Ausgleichsverpflichtung erst bei Beendigung des HV-Vertrags zu passivieren und unmittelbar als BA abzuziehen; eine Rückstellung mit stl. Gewinnauswirkung vor Beendigung des Vertragsverhältnisses kann nicht gebildet werden.

Siehe zB BFH v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375; BFH v. 4.2.1999 – VIII B 31/98, BFH/NV 1999, 1076; BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 456; glA FinVerw. in H 5.7 (5) „Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters“ EStH 2013; BMF

§ 5 Anm. 1506–1512 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

v. 21.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 19/05, BStBl. I 2005, 802; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 353 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Ausgleichs-
verpflichtung“; krit. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1095 (5/2008); aA KESSLER, DStR
1996, 1430; auch OTTO, BB 2005, 1324.

Etwas anderes gilt, wenn dem HV für die Zeit nach Beendigung des Vertretungsverhältnisses die Fortzahlung einer Provision zugesagt wird, ohne dass der Anspruch vom Fortbestehen wirtschaftlicher Vorteile des Geschäftsherrn abhängt; die hierdurch entstehende ungewisse Verbindlichkeit des Geschäftsherrn ist wirtschaftlich durch die in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des HV verursacht. Der Geschäftsherr kann insoweit eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465).

Stellungnahme: Die Ansicht der Rspr., die Ausgleichsleistung werde wesentlich erst durch die nach dem Ausscheiden des HV erzielten Geschäfte verursacht, trifft uE nicht zu. Der Unternehmer hat die Geschäftsverbindungen, aus denen die voraussichtlichen „erheblichen Vorteile“ erzielt werden, bereits während der Tätigkeit des HV erworben (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1000 [3/2018]; anders möglicherweise beim Eigenhändler; s. BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Ausgleichsverpflichtung“). Die Schaffung dieser gewinnträchtigen Geschäftsbeziehungen (Gewinnchancen) ist Ursache der späteren Ausgleichsleistung, nicht aber, wie von der stRspr. angenommen, der später tatsächlich erzielte Gewinn. Zutreffend dagegen BFH (BFH v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97):

„Mit dem Ausgleichsbetrag bezahlt der Unternehmer nicht den Erwerb eines Aktiums, das er erst durch die Beendigung des Vertragsverhältnisses erwirbt. Den vom HV geworbenen Kundenstamm hatte er bereits vorher – also während des Vertragsverhältnisses – für sein Unternehmen erworben“.

Ist aber eine (ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag rechtl. oder wirtschaftlich entstanden, ist diese unabhängig von der Zuordnung zukünftiger Erträge zu erfassen (so BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121). Dies muss auch hier gelten (glA wohl SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Handelsvertreter (Ausgleichsanspruch)“; KOTHs, DB 2001, 1849; KESSLER, DStR 1996, 1430).

1507–1509 Einstweilen frei.

1510 bb) Durchführung der Passivierung

Bildung der Rückstellung im Jahr der Beendigung des Vertreterverhältnisses: Folgt man der Auffassung des BFH (s. Anm. 1506), so ist die Rückstellung vollumfänglich im Jahr der Beendigung des HV-Verhältnisses zu passivieren. Anders, wenn man die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung schon während des Vertragsverhältnisses bejaht: Die Bildung der Rückstellung hat dann zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Verpflichtung des Unternehmers zur Zahlung der Ausgleichsverpflichtung hinreichend wahrscheinlich ist; die Höhe richtet sich nach der Höhe der wahrscheinlich zu leistenden Ausgleichszahlung, die anhand der Einzelheiten des jeweiligen Falls zu schätzen ist.

Ersetzung des Ausgleichsanspruchs durch eine nach § 6a passivierbare Pensionszusage: Wird der Ausgleichsanspruch durch eine nach § 6a passivierbare Pensionszusage ersetzt, so ist diese nach dieser Vorschrift zu bilanzieren (Loos, BB 1989, 669; LUTZ, DB 1989, 2345).

1511–1512 Einstweilen frei.

cc) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung

1513

Für die vom Unternehmer zu bildende Rückstellung darf ein die Vermögensminderung über die Zeitdauer verteilter Aktivposten nicht gebildet werden (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1092 [5/2008]; aA BFH v. 4.2.1958 – I 326/56 U, BStBl. III 1958, 110; BFH v. 21.4.1959 – I 129/58, BB 1959, 842; offen BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581). Der Ansatz eines Aktivpostens stünde der Passivierung einer Rückstellung allerdings nicht entgegen. Der Grundsatz der Bilanzklarheit (§ 243 Abs. 2 HGB) gebietet den getrennten Ausweis beider Positionen.

Kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten: Die Ausgleichszahlung beruht auf einem Anspruch, der seiner rechtl. und wirtschaftlichen Natur nach ein zusätzlicher Vergütungsanspruch des HV für die vor Vertragende geleisteten und lediglich nach Vertragende fortwirkenden Dienste ist (BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218). Sie ist keine Vorleistung für noch ausstehende zeitraumbezogene Leistungen des HV; für die Bildung eines aktiven RAP fehlt es daher am Zusammenhang des Aufwands mit Erträgen eines bestimmten künftigen Zeitraums (s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

Kein immaterielles Wirtschaftsgut: Der Rückstellungsaufwand darf nicht als AK für den Erwerb eines immateriellen WG „Gewinnaussichten“ oder „Kundenstamm“ berücksichtigt werden. Der HV veräußert mit Beendigung des Vertrags kein immaterielles WG, sondern hat dieses schon während seiner Tätigkeit geschaffen; das WG wächst dem Unternehmer von vornherein im Rahmen des HV-Vertrags zu und bildet einen Teil des originären Geschäftswerts des Unternehmers (BFH v. 31.10.1974 – III R 135/73, BStBl. II 1975, 85; glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1000 [3/2018]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1092 [5/2008]; im Erg. wohl auch BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243, unter Hinweis auf BGH v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282; s. Abs. 2).

Einstweilen frei.

1514–1515

4. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung

1516

Übernimmt der HV einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk, erlangt er dadurch grds. einen greifbaren wirtschaftlichen Vorteil in Form einer vom Geschäftsherrn verschafften, rechtl. verfestigten wirtschaftlichen Chance, Provisionseinnahmen zu erzielen. Ist die Übernahme der Vertretung mit einer Einstandszahlung (Gegenleistung) verbunden, wird dadurch ein als „Vertreterrecht“ umschriebenes und abgeleitet (derivativ) erworbenes immaterielles WG begründet; die AK sind als immaterielles WG zu aktivieren (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109; auch H 5.5 „Vertreterrecht“ EStH 2013; s. Abs. 2). Der entgeltliche Erwerb eines Vertreterrechts setzt nicht voraus, dass die als Gegenleistung vereinbarte Einstandszahlung von dem HV bei Übernahme des Vertreterbezirks entrichtet werden muss. Es reicht aus, dass das Entgelt erst zu einem späteren Zeitpunkt durch Verrechnung mit künftig zur Entstehung gelangenden Gegenansprüchen des HV gegen den Geschäftsherrn zu erbringen ist (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959). Ein Vertreterrecht ist beim HV daher auch dann als entgeltlich erworbenes immaterielles WG des AV zu aktivieren, wenn die Einstandszahlung an den Geschäftsherrn für die Übernahme der Handelsvertretung erst bei Beendigung des Ver-

§ 5 Anm. 1516–1521 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

tragsverhältnisses durch Verrechnung mit dem dann fälligen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB erbracht werden soll und dem HV bereits bei Erwerb des Vertreterrechts der teilweise Erlass der Einstandszahlung für den Fall zugesagt wird, dass der künftige Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB hinter dem Übernahmepreis zurückbleibt (BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109).

Kein Ansatz als Geschäftswert: Eine Aktivierung als Geschäftswert kommt nicht in Betracht. Vielmehr soll das Vertreterrecht einen gesonderten Geschäftswert für den Gewerbebetrieb des HV verdrängen (vgl. zB BFH v. 26.2.1964 – I R 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959; s. auch Anm. 1700 „Geschäfts- und Praxiswert“ mwN).

Absetzung für Abnutzung: Auf das von einem HV entgeltlich erworbene immaterielle WG „Vertreterrecht“ findet die zwingende typisierende Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 3 zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäftswerts oder Firmenwerts keine Anwendung. Die auf das Vertreterrecht vorzunehmende AfA bemisst sich nach der im Schätzungswege für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, unter Fortführung von BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; s. auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 633 mwN [3/2018]).

1517–1519 Einstweilen frei.

5. Bilanzierung der Abfindung des Handelsvertreters

1520 a) Abfindung durch den Unternehmer

Die Leistung des Unternehmers an einen aus dem Vertragsverhältnis ausscheidenden HV ist (auch bei einvernehmlicher Aufhebung des HV-Vertrags) Ausgleichsleistung iSd. § 89b HGB. Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 1500 ff.

b) Abfindung durch einen Nachfolger

1521 aa) Behandlung beim Nachfolger

Zahlt der vom Unternehmer als Nachfolger beauftragte HV an seinen Vorgänger anstelle des nach § 89b HGB ausgleichspflichtigen Unternehmers eine Abfindung, erwirbt er damit das Recht auf laufende Provisionen und auf den späteren HV-Ausgleich bezüglich des übernommenen Kundenstamms (OTTO, BB 2005, 1324). Die Aufwendungen sind als AK des immateriellen WG „Vertreterrecht“ zu aktivieren (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549). Das gilt jedenfalls, wenn der HV das Vertreterrecht unmittelbar vom Unternehmer erwirbt (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549, der offen lässt, ob dies auch gilt, wenn der HV in Rechtsbeziehungen unmittelbar zu dem Vorgänger tritt; dieser soll dem Nachfolger eine gesicherte Rechtsposition nicht verschaffen können; hierzu BFH v. 26.2.1964 – I 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170).

Übernahme der Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers durch Abtretung von Provisionen des Nachfolgers: Vereinbart der ausgeschiedene HV mit dem Unternehmer und dem Nachfolger, dass keine Ausgleichszahlungen erfolgen und der Nachfolger stattdessen für eine bestimmte Zeit einen bestimmten Teil seiner Provisionen an den Vorgänger abtreten soll, liegt hierin keine Ausgleichsleistung des Unternehmers, sondern eine auf einem selbständigen Vertrag beruhende Gegenleistung des Nachfolgers für die Übernahme der Ver-

tretungen (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; allerdings nach BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218, überholt, soweit der vom Unternehmer zu zahlende Ausgleichsbetrag nicht zu aktivieren ist); die Aufwendungen sind AK des immateriellen WG „Vertreterrecht“.

Übernahme der Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers durch Kürzung von Provisionen: Wird zwischen den Beteiligten vereinbart, dass keine Ausgleichsleistung erbracht wird, sondern sollen die dem Nachfolger zustehenden Provisionen zugunsten des ausgeschiedenen Vertreters gekürzt werden, so steht dem Nachfolger zwar wirtschaftlich nur eine gekürzte Provision zu, während der Unternehmer den Rest an den ausgeschiedenen HV zahlt. Mit BFH (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549) ist aber davon auszugehen, dass ein abnutzbares WG „Vertreterrecht“ begründet wurde, dessen AK der Summe der vereinbarten Provisionsminderung entsprechen (glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 355 [10/2016]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1090 [5/2008]; OTTO, BB 2005, 1324; aA früher die Voraufgabe – Stand 9/2009 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Vermittlungsprovisionen, die der Nachfolger an den Vorgänger dafür zahlt, dass dieser durch Einflussnahme auf den Unternehmer die Übertragung der Handelsvertretung auf den Nachfolger bewirkt, sind uE zu aktivieren, da es dadurch zu einer Übertragung der Vertretung vom Vorgänger auf den Stpfl. kommt (BFH v. 26.2.1964 – I R 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; Nds. FG v. 14.12.1984 – VI 424/82, EFG 1985, 338, rkr.; zweifelnd aber BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549).

Abfindung in Form einer Rente: Wird die Abfindung in Form einer Rente geleistet, kommt eine sofortige Aktivierung der zu schätzenden voraussichtlichen Gesamtaufwendungen grds. nur in Betracht, wenn dem erworbenen WG ein nach objektiven Maßstäben unschwer zu bestimmender Wert bezumessen ist. Aufwendungen für den Eintritt in die Rechtsposition eines HV können daher nur allmählich nach Maßgabe der tatsächlich geleisteten Zahlungen aktiviert werden (vgl. RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 479); andererseits muss eine den Verhältnissen entsprechende Abschreibung zugelassen werden. Nach BFH (BFH v. 17.12.1964 – IV 378/61 U, BStBl. III 1965, 170, unter Hinweis auf BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390) soll es mithin zulässig sein, die tatsächlichen Zahlungen sofort als laufende BA zum Abzug zuzulassen.

Einstweilen frei.

1522–1524

bb) Behandlung beim Vorgänger

1525

Übernimmt der Nachfolger aufgrund eines selbständigen Vertrags mit dem Vorgänger dessen Handelsvertretung oder Teile davon entgeltlich gegen Übernahme der Ausgleichsverpflichtung anstelle des Unternehmers, ist diese Ausgleichszahlung keine Ausgleichszahlung iSd. § 89b HGB und nicht nach § 24 Nr. 1 Buchst. c, § 34 Abs. 1 und 2 begünstigt (BFH v. 31.5.1972 – IV R 44/69, BStBl. II 1972, 899; BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; STÖCKER, DSStZ 1991, 55). Zur Anwendung von § 16 s. § 16 Anm. 159 „Teilbetrieb“. Nach der Rspr. muss der HV den Ausgleichsanspruch gegen den Unternehmer grds. bereits in der auf das Ende seiner Tätigkeit aufgestellten Bilanz aktivieren (s. Anm. 1503). Gleiches muss für den Anspruch des Vorgängers gegen den Nachfolger gelten, der die Ausgleichsverpflichtung des Unternehmers übernimmt, erst recht für eine Vermittlungsprovision, soweit diese auf einer Tätigkeit beruht, die der Vorgänger vor Beendigung seiner Tätigkeit ausgeübt hat.

1526 **6. Bilanzierung des Wettbewerbsverbots des Handelsvertreters**

Vereinbaren HV und Unternehmer vor Ablauf des Vertragsverhältnisses, dass der HV nach Ablauf des Vertragsverhältnisses für eine bestimmte Zeit in seiner gewerblichen Tätigkeit beschränkt sein soll (Wettbewerbsabrede), ist der Unternehmer verpflichtet, dem HV für die Dauer der Wettbewerbsbeschränkung eine angemessene Entschädigung zu zahlen (§ 90a Abs. 1 Satz 3 HGB).

Behandlung beim Handelsvertreter: Der Entschädigungsanspruch entsteht wie der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB mit Beendigung des Vertreterverhältnisses; der HV hat den Anspruch zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65, BStBl. II 1970, 315). Der Entschädigungsanspruch ist nicht tarifbegünstigt nach § 24 Nr. 1 Buchst. c iVm. § 34. Für die Verpflichtung zur Unterlassung des Wettbewerbs ist in gleicher Höhe ein passiver RAP zu bilden und entsprechend der Dauer des Wettbewerbsverbots aufzulösen; denn der Entschädigungsanspruch soll die Verpflichtung zum Unterlassen des Wettbewerbs für die Dauer des Wettbewerbsverbots abgelten (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65, BStBl. II 1970, 315).

Behandlung beim Unternehmer: Der Unternehmer hat die Verpflichtung zur Zahlung des Entschädigungsanspruchs zu passivieren und die Zahlungen über die Laufzeit des Wettbewerbsverbots aktiv abzugrenzen (glA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. M 1146).

1527–1528 Einstweilen frei.

1529 **7. Wichtige Einzelfälle der Vertreterverhältnisse in ABC-Form**

Bausparkassenvertreter ist, wer als HV damit betraut ist, Bausparverträge zu vermitteln oder abzuschließen (BAUMBACH/HOPT, 38. Aufl. 2018, § 92 HGB Rz. 2). Für die Aktivierung seines Provisionsanspruchs gilt Entsprechendes wie beim Versicherungsvertreter (s. „Versicherungsvertreter“).

Betriebliche Altersversorgung und Ausgleichsanspruch eines HV: Siehe § 6a Anm. 10, 12.

Bühnenvermittler: Der zugelassene Bühnenvermittler ist Makler und als solcher Gewerbetreibender; seine Vermittlungsgebühren sind Maklerlohn iSd. §§ 652 ff. BGB. Ermittelt der Bühnenvermittler seinen Gewinn durch BV-Vergleich nach § 5, sind die Vermittlungsgebühren für am Bilanzstichtag abgeschlossene Verträge (bei Fehlen anderweitiger Vereinbarungen) auch insoweit zu bilanzieren, als sie noch nicht fällig geworden sind; auf die Ausführung der Verträge kommt es nicht an. Die Höhe des noch nicht fälligen Teils ist ggf. entsprechend zu schätzen (BFH v. 15.4.1970 – I R 107/68, BStBl. II 1970, 517, mwN).

Ehevermittler: Ein Ehevermittler hat Forderungen aus Ehevermittlungsverträgen in der Bilanz auszuweisen, wenn er zur Buchführung verpflichtet ist; dem steht nicht entgegen, dass diese Forderungen nach § 656 BGB nicht einklagbar sind (sog. Naturalobligationen; BFH v. 17.8.1967 – IV 73/63, BStBl. II 1968, 79). Die Aktivierung muss zum Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs erfolgen; wann das ist, hängt vom Maklervertrag ab. Der Ehevermittler soll die empfangenen, aber mangels noch zu erbringender Leistungen noch nicht verdienten Entgelte passiv abgrenzen (vgl. BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. II 1968, 80; dagegen uE aber Abs. 5 Satz 1 Nr. 2; statt dessen Passivierung als erhaltene Anzahlung).

Grundstücksmakler:

► *Behandlung beim Auftraggeber:* Maklerkosten sind grds. als AK des aufgrund der Vermittlung angeschafften WG zu aktivieren (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 72, zum Erwerb des immateriellen WG „Erbbaurecht“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Maklergebühren“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Maklerkosten“ mwN [3/2018]). Zu den AK gehört alles, was der Stpfl. zum Erwerb des WG aufwendet, mithin auch Nebenkosten (s. § 6 Anm. 292; zum Begriff „Anschaffungskosten“ zB BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345). Anders bei Vermittlung von Nutzungsrechten (zB Abschluss eines Mietvertrags): Diese sind nicht zu bilanzieren, da ihnen ein schwebendes Geschäft zugrunde liegt, das nach den GoB nicht in die Bilanz aufzunehmen ist, solange das bestehende Gleichgewicht zwischen Rechten und Pflichten nicht durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände gestört ist (BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808, jeweils mwN). Dies gilt auch für Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Begründung des Nutzungsrechts entstehen (so BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70, betr. Maklerkosten). Ein aktiver RAP kann nicht gebildet werden; das Entgelt ist nicht Vorauszahlung für eine bestimmte Zeit, sondern wird für die einmalige Tätigkeit des Maklers gezahlt (vgl. auch BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380, betr. Kreditvermittlung; Provision sofort abziehbar).

► *Behandlung beim Grundstücksmakler (Provisionsanspruch):* Der BFH (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296) geht zwar von der Rspr. zum Provisionsanspruch des HV aus. Die Aktivierung hängt aber nicht von der Ausführung des Geschäfts, sondern gem. § 652 Abs. 1 Satz 1 BGB vom rechtswirksamen Abschluss des vermittelten Vertrags ab; in diesem Zeitpunkt ist der Provisionsanspruch zu aktivieren (s. „Bühnenvermittler“). Ist danach im Einzelfall vereinbart, dass der Makler seine Vermittlungsgebühr bereits mit Abschluss des notariellen Grundstückskaufvertrags und ohne Rücksicht auf die etwa erforderliche (behördliche) Genehmigung verlangen kann, stellt dieser vollständig entstandene Anspruch ein zu aktivierendes WG dar (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296). Ist im Maklervertrag vereinbart, dass die Provision erst mit Erteilung der Genehmigung des vermittelten Rechtsgeschäfts zahlbar ist, so hat der Makler den Provisionsanspruch erst nach Erteilung der Genehmigung zu aktivieren (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296). Ist vereinbart, dass die Provision erst nach Durchführung des vermittelten Geschäfts oder Eintragung im Grundbuch zahlbar ist, so soll dies nach BFH (BFH v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296) keine Hinausschiebung der Aktivierung rechtfertigen, weil sich die Anwartschaft als WG genügend konkretisiert habe. Der Unsicherheit über die Gewinnverwirklichung sei erforderlichenfalls durch ein Delkredere Rechnung zu tragen. Unseres Erachtens ist dies bedenklich: Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 652 Abs. 1 Satz 2 BGB ist der Anspruch – ebenso wie im Fall der noch ausstehenden Genehmigung – gerade noch nicht entstanden und erscheint auch noch nicht sicher. Daher ist es zweifelhaft, ob von einer hinreichend konkretisierten Anwartschaft ausgegangen werden kann.

Handelsmakler ist, wer gewerbsmäßig für andere Personen die Vermittlung bestimmter Gegenstände des Handelsverkehrs übernimmt, ohne ständig damit betraut zu sein (§ 93 HGB; zum Zivilmakler s. §§ 652 ff. BGB). Der Makler hat seinen Anspruch auf Maklercourtage als Forderung zu aktivieren, wenn die

Forderung nach den besonderen Vereinbarungen im Einzelfall oder nach Handelsbrauch endgültig entstanden ist. Fehlen solche Vereinbarungen und fehlt ein Handelsbrauch, so wird der Maklervertrag nach den Bestimmungen des HGB abgewickelt; in diesem Fall ist der Maklerlohn mit dem Zustandekommen des vermittelten Vertrags verdient (BFH v. 14.2.1956 – I 179/54, BB 1956, 916, betr. Getreidemakler, mit Hinweis auf die damalige Rspr. zum HV).

Handelsvertreter: Zum Begriff s. § 24 Anm. 67.

Kundenbetreuung durch Handelsvertreter: Rückstellungen für künftigen Aufwand bei der Kundenbetreuung, die der HV aufgrund des HV-Vertrags auch im Interesse des Unternehmers erbringen muss, dürfen nicht gebildet werden (BFH v. 24.11.1983 – I R 150/77, BStBl. II 1984, 299; OFFERHAUS, StBp. 1984, 118); s. aber auch unter „Versicherungsvertreter“ zum Fall des Erfüllungsrückstands.

Rente: Siehe „Umwandlung des Provisionsanspruchs“ und Anm. 1520.

Rückdeckungsversicherung des Unternehmers gegenüber dem zu erwartenden Ausgleichsanspruch: Für ihre Behandlung gelten gleichartige Grundsätze wie bei der Behandlung der Rückdeckungsversicherung für eine Pensionsverpflichtung; Prämienzahlungen sind laufende BA, der Wert der Versicherung ist zu aktivieren (s. § 6a Anm. 24, 54).

Schiffsmakler: Nach BFH (BFH v. 25.2.1958 – I 244/56 U, BStBl. III 1958, 168) gelten für die Bilanzierung der Kommissionsforderungen eines Schiffsmaklers die auch für den HV geltenden Grundsätze. Hat der Schiffsmakler seine Aufgabe aus dem Geschäft erfüllt, muss er seine Kommissionsansprüche aktivieren; anderenfalls nur Aktivierung seiner Aufwendungen auf schwebende Geschäfte und auch nur, soweit die Aufwendungen unmittelbar mit bestimmten Geschäften zusammenhängen.

Umwandlung des Provisionsanspruchs in Rentenanwartschaft: Ist ein Provisionsanspruch zu aktivieren, ändert sich hieran nichts bei Umwandlung dieses Anspruchs nach seiner Entstehung in eine Rentenanwartschaft. Die Frage der Aktivierung der Rentenanwartschaft ist aber str., wenn (ggf. unter Abänderung des bereits vorliegenden HV-Vertrags) vereinbart wird, dass der HV für bestimmte künftige Geschäfte als Provision später eine Rente erhalten soll, zB bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters oder bei Beendigung seiner Tätigkeit.

Versicherungsbestand: Die an einen Versicherungsvertreter gezahlte Abfindung für die Überlassung seines Versicherungsbestands stellt aktivierungspflichtigen Aufwand für den Erwerb von Gewinnaussichten aus schwebenden Verträgen dar. Dieses erworbene WG unterliegt der Abnutzung; AfA ist daher zulässig (FG München v. 20.7.1967 – VI 69/66, EFG 1968, 11, rkr.).

Versicherungsvertreter ist, wer als HV damit betraut ist, Versicherungsverträge zu vermitteln oder abzuschließen (§ 92 Abs. 1 HGB). Nach BFH (BFH v. 21.10.1971 – IV 305/65, BStBl. II 1972, 274) ist für die Frage der Aktivierung von Provisionsforderungen des Versicherungsververtreters zunächst von denselben Grundsätzen auszugehen, die für die Aktivierung von Provisionen beim HV Anwendung finden (s. Anm. 1486). Danach hat der Versicherungsvertreter Provisionsansprüche für diejenigen von ihm vermittelten Lebensversicherungsverträge zu aktivieren, für die die Erstprämie am Bilanzstichtag bereits bezahlt war (Beginn des Versicherungsvertrags). Das gilt auch, wenn anstelle von Einmalprovisionen laufende Provisionen nach Maßgabe der Prämienzahlungen vereinbart wurden. Nach BFH (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033) können grds. auch solche Teile der Provisionsansprüche zu aktivieren sein, bei

denen zusätzlich die Fälligkeit hinausgeschoben wird (Stornoreserve). Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von der Vertragsgestaltung im konkreten Einzelfall ab (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, unter Verweis auf BMF v. 28.5.2002 – IV A 6 - S 2132 - 10/02, DB 2002, 1348, aufgehoben durch BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018 – DOK 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369): danach stellt eine Verteilung der Auszahlung der Provision über die Zeit der Prämienzahlung des Kunden grds. lediglich eine Fälligkeitsvereinbarung dar und ist für die Entstehung des Provisionsanspruchs ohne Einfluss. Wertberichtigungen wegen eines etwa noch bestehenden Wagnisses sind zulässig; hat der Stpfl. im Rahmen der Bestandspflege weitere Aufgaben übernommen, findet eine Wertberichtigung nicht statt (BFH v. 21.10.1971 – IV 305/65, BStBl. II 1972, 274). Vgl. auch HEDEMANN, VW 1967, 85; BUEHREN, DB 1964, 1535. Für die bilanzielle Behandlung von Abfindungen eines aus dem Versicherungsverhältnis ausscheidenden Versicherungsvertreeters durch seinen Nachfolger (direkt oder indirekt durch zeitweilige Kürzung des Provisionsanspruchs über das vertretene Unternehmen) gelten die Ausführungen zur Behandlung bei Abfindung des HV entsprechend (s. Anm. 1520 ff.; s. auch „Versicherungsbestand“). Zur Frage der Bildung von Rückstellungen wegen Erfüllungsrückstands für die Betreuung bereits abgeschlossener LV s. BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109. Nach BFH v. 13.7.2017 (IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426 mwN) ist eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstands zu bilden, wenn ein Versicherungsvertreter die Abschlussprovision nicht nur für die Vermittlung der Versicherung, sondern auch für die weitere Betreuung des Versicherungsvertrags erhält.

Vertragshändler sind Händler, die unter Dauerauftrag Waren kaufen und in eigenem Namen und auf eigene Rechnung verkaufen (BGH v. 11.12.1958 – II ZR 73/57, BGHZ 29, 83). Zivilrechtlich finden die Regelungen für das HV-Verhältnis – insbes. die Regelungen über den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB – auf Vertragshändler entsprechende Anwendung, wenn das Innenverhältnis zum Geschäftsherrn so ausgestaltet ist und die Gesamtumstände so liegen, dass er wirtschaftlich dem Erscheinungsbild des HV entspricht (BFH v. 24.1.1974 – IV R 76/70, BStBl. II 1974, 295, unter Hinweis auf BGH v. 16.2.1961 – VII ZR 239/59, BGHZ 34, 282). Für die Behandlung des Anspruchs des Vertragshändlers gilt uE dann Entsprechendes wie beim HV.

Einstweilen frei.

1530–1549

XV. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften

1. Wertpapierdarlehen

a) Begriff und wirtschaftlicher Zweck der Wertpapierdarlehen

1550

Wertpapierdarlehensgeschäfte sind Vereinbarungen, bei denen der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer auf Zeit Wertpapiere übereignet und dafür ein Nutzungsentgelt erhält (untechnisch „Wertpapierleihgeschäfte“; zu echten Wertpapierleihgeschäften s. HAASE, Inf. 2006, 457). Daneben wird idR vereinbart, dass der Darlehensnehmer die Erträge aus den Wertpapieren mittels Kompensationszahlungen (auch Ausgleichzahlungen) an den Darlehensgeber weiterzuleiten hat. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, bei Fälligkeit Wertpapiere glei-

§ 5 Anm. 1550–1552 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

cher Art, Güte und Menge an den Darlehensgeber zurück zu übertragen. Schließlich hat der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber häufig eine Bar- oder Wertpapiersicherheit zu stellen.

Die wirtschaftliche Zweck von Wertpapierdarlehen kann wie folgt zusammengefasst werden, wobei zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer zu unterscheiden ist (HAISCH/STORCK/ZEREY, RdF 2013, 112 [155], mwN):

Darlehensgeber: Der Darlehensgeber bezweckt mit der darlehensweisen Übertragung von Wertpapieren insbes. eine Steigerung des Ertrags aus den Wertpapieren. Er erhält für die Überlassung der Wertpapiere nämlich ein Entgelt, welches insgesamt den Ertrag aus den Wertpapieren erhöht. Diesem Vorteil steht jedoch als Nachteil die fehlende Verfügungsmöglichkeit über die übertragenen Wertpapiere gegenüber. Soweit der Darlehensgeber keine Sicherheiten vom Darlehensnehmer gestellt bekommt, geht er auch das Bonitätsrisiko des Darlehensnehmers ein.

Darlehensnehmer: Für den Darlehensnehmer kann es unterschiedliche Gründe geben, Wertpapiere gegen Zahlung eines Entgelts darlehensweise zu erwerben. Vornehmlich dient das Wertpapierdarlehen dem Darlehensnehmer allerdings dazu, ohne eigenen Wertpapierbestand Lieferverpflichtungen nachkommen zu können. Solche Lieferverpflichtungen können sich ua. aus *short sales*, aufgrund von Derivaten mit Lieferverpflichtungen, aber auch aus ungeplanten Settlement-Verzögerungen ergeben.

1551 b) Gegenstand

Wertpapierdarlehen beziehen sich idR auf börsennotierte Wertpapiere. Gegenstand können allerdings alle vertretbaren Sachen iSd. § 91 BGB sein. Bei Wertpapieren (Inhaber-, Order- und Namenspapieren) ist eine solche Vertretbarkeit uE unabhängig von einer Börsennotierung bzw. dem Bestehen eines (aktiven) Markts gegeben (GLA HAARMANN, JbFStR 2003/04, 212; SEIBT, DStR 2000, 2061; zur Unterscheidung zwischen Vertretbarkeit und Zirkulationsfähigkeit Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen, RdSchr. 17/1999, Anh. Ziff. 1.1.f). Auch in ein öffentliches Schuldbuch eingetragene Schuldbuchforderungen können Gegenstand von Wertpapierdarlehen sein (TEUBER in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 105 Rz. 40). Demgegenüber ist fraglich, ob Wertpapierdarlehen auch über GmbH-Geschäftsanteile möglich sind (bejahend SEIBT, DStR 2000, 2061; krit. HÄUSELMANN, DB 2000, 495); uE ist dies mangels Vertretbarkeit nicht der Fall. In diesem Fall liegt ein echtes Wertpapierleihgeschäft vor (HAASE, Inf. 2006, 457).

1552 c) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

Nach hM führt die Übertragung des rechtl. Eigentums an den Wertpapieren im Rahmen von Wertpapierdarlehen auch zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer (BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; BayLfSt. v. 20.7.2010, ESt-Kartei BY § 5 Karte 3.1; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1084 [6/2018]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 129 [11/2009]; HÄUSELMANN, DB 2000, 1229). Im stl. Schrifttum sprechen sich nur SCHMID/MÜHLHÄUSER (BB 2001, 2609; abl. PAHLKE/KOENIG, 2. Aufl. 2009, § 39 AO Rz. 28) gegen einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus. Hingegen wird im handelsrechtl. Schrifttum (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 41; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018, 419 ff.), insbes. für standardisierte Wertpapierdarlehen

(PRAHL/NAUMANN, WM 1992, 1178; HARTUNG, BB 1993, 1176) und für VU (IDW RS VFA 1, WPg 2000, 380, Rz. 13f.), vielfach eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensgeber befürwortet.

Ältere Rechtsprechung: Auf der Grundlage der älteren höchstrichterlichen stl. Rspr. war der hM zu folgen (vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296; BFH v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937; BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124), wonach für wirtschaftliches Eigentum die Kriterien Anwartschaftsrecht, Rechte sowie Chancen und Risiken auf Basis einer Gesamtbetrachtung maßgebend sind. Zum einen hat der Darlehensgeber nur einen Anspruch auf die Rückübertragung von vertretbaren Sachen. Ein solcher Anspruch stellt aufgrund des sachenrechtl. Spezialitätsgrundsatzes keine Anwartschaft dar (RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; bestätigt durch BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, BFHE 223, 414; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 707; HAARMANN, BB 2018, 1623). Ferner stehen die Rechte aus den Wertpapieren während der Laufzeit dem Darlehensnehmer zu (BGH v. 16.3.2009 – II ZR 302/06, DB 2009, 1004; vgl. auch ROSER, Ubg 2008, 89; WAGNER, Der Konzern 2007, 505). Die Verpflichtung zur Leistung von Kompensationszahlungen schränkt diese Rechte nicht in für das wirtschaftliche Eigentum relevanter Weise ein, weil sie sich auf vertretbare Sachen beziehen und folglich unabhängig vom Halten der Wertpapiere sowie vom Erhalt der Originalzahlungen sind (RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868). Schließlich stehen die Tatsache, dass die Übertragung der Wertpapiere nicht auf Dauer erfolgt und das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung der Wertpapiere beim Darlehensgeber verbleiben (HAISCH, Der Konzern 2016, 278, mwN; aA BEHNES/KÜHNEL, RdF 2016, 141 [144], die uE allerdings verkennen, dass Gewinne und Verluste beim Darlehensnehmer aus der Verbindlichkeit zur Rücklieferung der Wertpapiere – und nicht den Wertpapieren selbst – resultieren), dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Darlehensnehmer nicht entgegen. Die Dauer der Übertragung eines WG ist nach dem BFH ohnehin kein Kriterium für wirtschaftliches Eigentum (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Das Kriterium des beim Darlehensgeber verbleibenden Kursrisikos und der Kurschance tritt nach der anzustellenden Gesamtbetrachtung aufgrund des Volleigentums des Darlehensnehmers, seiner unbeschränkten Verfügungsbefugnis und des bei ihm bestehenden Pfändungs- und Insolvenzzugriffs als unmaßgeblich zurück (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527). BFH (BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2000, 527) bewertet uE das Kriterium der Chancen und Risiken über (dazu allg. HAARMANN, StbJb. 2006/2007, 253; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 707).

Der BFH hat die og. Ansicht in mehreren obiter dicta geteilt (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, DSrR 2014, 2012; vgl. auch BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391, allg. zum Sachwertdarlehen). Die FinVerw. begründete diese Auffassung mit der praktischen Erwägung, dass im Fall der Weiterveräußerung bzw. -leihe durch den Darlehensnehmer eine Doppelerfassung der Wertpapiere vermieden wird (OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; BayLfSt. v. 20.7.2010, ESt-Kartei BY § 5 Karte 3.1). Im Schrifttum wurde angeführt, dass die og. Ansicht für die stl. Bilanz durch § 8b

Abs. 10 Satz 1 KStG bestätigt wird (HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202; RUF, FB 2008, 292; WAGNER, Der Konzern 2007, 505; zweifelnd ROSER, Ubg 2008, 89). Nichts anderes sollte sich aus § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG ergeben, der ausschließlich eine spezielle Zurechnungsregel im Rahmen der Streubesitzvorschrift enthalte. Dementsprechend lasse er die allgemeinen Zurechnungsregeln des § 39 Abs. 2 AO und § 20 Abs. 5 unangetastet und bekräftige damit die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensnehmer (PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 276 [6/2017]; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 726; INTEMANN, BB 2013, 1242). Im Fall von Wertpapierdarlehen ohne (Geld-)Sicherheit spräche für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums schließlich, dass der Darlehensgeber dem Bonitätsrisiko des Darlehensnehmers ausgesetzt sei, was in der Bilanzierung der Rücklieferungsforderung zum Ausdruck komme. Für Wertpapierdarlehen mit Sicherheit kann uE aus den og. Gründen für die stl. Bilanz nichts anderes gelten (glA HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rz. 204, mwN; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 356).

Neuere Entwicklungen: Im Urteil v. 18.8.2015 hat der BFH (BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961; dazu ALTVATER/BUCHHOLZ, RdF 2016, 128; BEHNES/KÜHNEL, RdF 2016, 141; DITZ/TCHERVENIACHKI, DB 2016, 615; HAISCH, Der Konzern 2016, 278) – abweichend vom Grundsatz des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer – entschieden, dass das wirtschaftliche Eigentum ausnahmsweise beim Darlehensgeber verbleibt, wenn die Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass dem Darlehensnehmer lediglich eine formale zivilrechtl. Rechtsposition verschafft werden sollte. Eine formale zivilrechtl. Rechtsposition soll nach dem BFH deshalb vorgelegen haben, weil

- dem Darlehensnehmer aufgrund der Kompensationszahlungen die Erträge aus den „verliehenen“ Aktien in einem wirtschaftlichen Sinne nicht zugestanden hätten;
- der Darlehensnehmer aufgrund der kurzen Laufzeit die Stimmrechte aus den „verliehenen“ Aktien effektiv nicht ausüben und die „verliehenen“ Aktien wirtschaftlich auch nicht anderweitig nutzen konnte;
- es aufgrund der kurzen Kündigungsfrist zu keinem endgültigen Übergang der Chancen und Risiken aus den „verliehenen“ Aktien auf den Darlehensnehmer gekommen war; und
- die Transaktion eine negative Vorsteuerrendite hatte, dh. ohne Berücksichtigung des Steuereffekts wirtschaftlich kein Gewinn erzielt worden war.

Die Finanzgerichte haben sich dem BFH in zwei Fällen, die mit dem Fall des BFH vergleichbar waren, angeschlossen (FG Nürnberg v. 7.6.2016 – 1 K 904/14, EFG 2017, 59, rkr.; Nds. FG v. 17.11.2016 – 6 K 230/15, juris, rkr.; dazu HAHN/PHILIPP, DStRK 2017, 76; MANN, RdF 2017, 172; TIEDCHEN, EFG 2017, 65). Allerdings hat das Nds. FG der Frage, ob eine positive oder negative Vorsteuerrendite vorlag, im Hinblick auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums keine Bedeutung beigemessen (glA MANN, RdF 2017, 172; SPENGLER, DB 2016, 2988). Die og. Rspr. betrifft alle Fälle von sog. strukturierten Wertpapierdarlehen, die vor Einf. des § 8b Abs. 10 KStG zu stl. Verlusten für die KSt iHv. ca. 95 % der Dividenden führte und daher „Steuerabzugstransaktionen“ waren. Der weitere Entwicklung der Rspr. bleibt abzuwarten. Hingegen hat das FG Nürnberg in einem anderen Fall (FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606, Az. BFH I R 40/17) entschieden, dass selbst auf Basis der og.

BFH-Rspr. das wirtschaftliche Eigentum unter einem Wertpapierdarlehen übergegangen sei; als maßgebend hat das Gericht hier den endgültigen Übergang der Kursrisiken und Kurschancen angesehen.

Das BMF (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324; dazu SPENGLER, DB 2016, 2988) hat sich dem BFH (BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961) angeschlossen. Das BMF betont, dass bei Wertpapierdarlehen, bei denen das zivilrechtl. Eigentum vor dem Dividendenstichtag übergegangen ist, auch das wirtschaftliche Eigentum übergeht, wenn eine positive Vorsteuerrendite erzielt wird (aA Nds. FG v. 17.11.2016 – 6 K 230/15, juris, rkr.). Mit Schreiben v. 17.7.2017 (BMF v. 17.7.2007 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986) hat das BMF dann allerdings eine Kehrwende vollzogen. Hiernach ist bei Wertpapierdarlehen mit dem Übergang des zivilrechtl. Eigentums auch generell vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auszugehen; missliebige Steuereffekte sollen dann aber über § 42 AO korrigiert werden. Ferner soll das BMF-Schreiben v. 11.11.2016 (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324) nur mehr für Fälle von strukturierten Wertpapierdarlehen fortgelten (BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 5). Solche Fälle sind aber seit Einf. des § 8b Abs. 10 KStG mit Beginn des VZ 2007 nicht mehr relevant. Im Erg. geht uE das BMF daher aktuell davon aus, dass bei Wertpapierdarlehen stets das wirtschaftlichen Eigentums übergeht (zu den Entwicklungen auch SPENGLER, DB 2016, 2988).

Nachfolgend wird davon ausgegangen, dass bei Wertpapierdarlehen stets das wirtschaftlichen Eigentums vom Darlehensgeber auf den Darlehensnehmer übergeht.

d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren

1553

Die Erträge aus den Wertpapieren sind während der Laufzeit dem Darlehensnehmer als rechtl. und wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; BFH v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 25.6.1996, DB 1996, 1702; GEURTS in B/B, § 20 Rz. 45 ff. [11/2008]).

e) Bilanzierung von Wertpapierdarlehen

aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber

1554

Abschluss: Nach hM führen Wertpapierdarlehen aufgrund des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensgeber zu einem Abgang der Wertpapiere und zu einer Aktivierung einer Sachwertforderung als deren Surrogat. Dieser Aktivtausch vollzieht sich nach hM zu Buchwerten ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (FG Nürnberg v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606 mwN, allerdings unter erheblichen Bedenken [Az. BFH I R 40/17]; BMF v. 3.4.1990 – IV B 2 - S 2134 - 2/90, DB 1990, 863; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1084a [6/2018]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 129 [11/2009]; WERNDL in KSM, § 6 Rz. A 89 [10/2015]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Wertpapierleihe“). Im stl. Schrifttum sprechen sich KULOSA in SCHMIDT (37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 405) und MÜLLER-GATERMANN (Stbg 2007, 145) für eine Realisierung aus.

Es liegt uE kein Realisationsvorgang vor. Eine Veräußerung scheidet bereits mangels einer dauerhaften Übertragung der Wertpapiere aus. Außerdem fehlt es für eine Veräußerung auch an einer Entgeltlichkeit der Übertragung. Auch ein

Tausch oder tauschähnlicher Vorgang gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 ist nicht gegeben. Der Darlehensgeber hat zwar an Stelle der Wertpapiere eine Sachwertforderung zu aktivieren. Diese Forderung stellt jedoch keine Gegenleistung für die Übertragung der Wertpapiere dar, sondern ist lediglich ein Surrogat für die zeitweise übertragenen Wertpapiere. Für einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang fehlt es damit an einem Umsatzakt (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 358; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 121; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; RAU, BB 2000, 2338; SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609; ähnlich HAARMANN, StbJb. 2006/2007, 253; aA KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 405; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 708). Im Zusammenhang mit der Einf. des § 8b Abs. 10 KStG wurde die Frage, ob Wertpapierdarlehen zu einer Gewinn-/Verlustrealisierung führen, innerhalb der FinVerw. erneut diskutiert, aber verworfen (WAGNER, Der Konzern 2007, 505). Die FinVerw. teilt damit auch weiterhin die hier vertretene Ansicht (zuletzt ua. BMF v. 2.6.2005 – IV C 1 - S 1980 - 1 - 87/05, BStBl. I 2005, 728, Rz. 112). Die Frage einer Gewinn-/Verlustrealisierung stellt sich allerdings bei Sondersituationen wie der Kombination von Wertpapierdarlehen mit Derivaten sowie dem Untergang der Wertpapiere insbes. bei Corporate Actions. Auch in solchen Fällen ist uE eine Gewinn-/Verlustrealisierung grds. abzulehnen (glA SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609; zweifelnd RAU, BB 2000, 2338, für den ersten Fall; glA FLEISCHMANN, DB 1998, 2297; zweifelnd SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609, für den zweiten Fall).

Laufzeit: Der Darlehensgeber hat die Sachwertforderung entsprechend dem Surrogatsgedanken am Bilanzstichtag grds. wie die zugrunde liegenden Wertpapiere zu bewerten (FG Nürnberg, v. 13.12.2016 – 1 K 1214/14, EFG 2017, 1606, Az. BFH I R 40/17; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 121; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 129 [11/2009]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331). Im Fall eines Kursabfalls der Wertpapiere hat nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 eine Teilwertberichtigung zu erfolgen; eine Werterhöhung bei einem Kursanstieg ist unzulässig.

Beendigung: Der Darlehensgeber hat die Sachwertforderung auszubuchen und die Wertpapiere zu fortgeführten AK der Sachwertforderung einzubuchen; auch die Beendigung von Wertpapierdarlehen vollzieht sich beim Darlehensgeber ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 359; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

1555 bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer

Abschluss: Nach hM führen Wertpapierdarlehen aufgrund des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Darlehensnehmer zu einem Zugang der Wertpapiere. Der Darlehensnehmer hat die Wertpapiere zu deren Marktwert zu aktivieren und eine Verbindlichkeit auf Rückübertragung der Wertpapiere in gleicher Höhe zu passivieren (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1084 [6/2018]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Wertpapierleihe“; aA FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 129 [11/2009]).

Laufzeit: Hinsichtlich der steuerbilanziellen Behandlung von Wertpapierdarlehen während der Laufzeit beim Darlehensnehmer ist zu unterscheiden:

► *Keine Veräußerung der Wertpapiere:* Behält der Darlehensnehmer die Wertpapiere über den Bilanzstichtag im Bestand, erfüllen die Wertpapiere und die Sachwertverbindlichkeit die Voraussetzungen für eine Bewertungseinheit. Bildet der Darlehensnehmer diese Bewertungseinheit in der HBil., so ist diese gem. Abs. 1a

auch für die StBil. maßgebend. Folglich sind weder die Wertpapiere noch die Sachwertverbindlichkeit während der Laufzeit zu bewerten (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 357; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

► *Veräußerung der Wertpapiere*: Veräußert der Darlehensnehmer die Wertpapiere, ist die Sachwertverbindlichkeit im Fall eines Kursanstiegs der Wertpapiere nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 mit einem Wert über den AK zu bewerten; eine Bewertung der Verbindlichkeit unter den AK aufgrund eines Kursabfalls kommt hingegen nicht in Betracht (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 129 [11/2009]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

► *Kompensationszahlungen*: Streitig ist die Bilanzierung von Kompensationszahlungen (einerseits HÄUSELMANN, Ubg 2009, 225; andererseits DÖRR/FEHLING, Ubg 2008, 345). Kompensationszahlungen führen uE nicht zur teilweisen Tilgung der Sachwertverbindlichkeit (dazu HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechts-handbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rz. 213), sondern stellen Aufwand dar.

Beendigung: Auch hinsichtlich der steuerbilanziellen Behandlung der Beendigung von Wertpapierdarlehen beim Darlehensnehmer ist zu unterscheiden:

► *Keine Veräußerung der Wertpapiere*: Hat der Darlehensnehmer die Wertpapiere während der Laufzeit im Bestand gehalten und eine Bewertungseinheit gebildet, ist die Sachwertverbindlichkeit gegen die Wertpapiere ohne Gewinn-/Verlustrealisierung auszubuchen. Die Tilgung dieser Verbindlichkeit durch im Bestand gehaltene Wertpapiere führt nicht zu einer Neubewertung auslösenden Auflösung der Bewertungseinheit und stellt auch keinen zur Bewertung mit dem gemeinen Wert führenden Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

► *Veräußerung der Wertpapiere*: Hat der Darlehensnehmer die Wertpapiere veräußert, muss er sich zur Erfüllung der Sachwertverbindlichkeit mit gleichartigen Wertpapieren eindecken. Im Fall einer Differenz zwischen den AK der Wertpapiere und den fortgeführten AK der Sachwertverbindlichkeit kommt es dann beim Darlehensnehmer im Zeitpunkt der Tilgung der Sachwertverbindlichkeit durch die Rückübertragung zu einem Gewinn bzw. Verlust in Höhe der Differenz (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331). Streitig ist, ob ein solcher Gewinn bzw. Verlust bei Wertpapierdarlehen über Aktien § 8b Abs. 2, Abs. 3 Satz 2 KStG unterliegt (bejahend wohl RAU, DStR 2006, 627; verneinend HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; nunmehr auch RAU, DStR 2009, 948). Man kann uE die Differenz zwischen dem Teilwert der Aktien im Zeitpunkt der Rückübertragung und den AK der Aktien im Rahmen des § 8b KStG als relevant ansehen, weil die Aktien auch jederzeit zu diesem Wert am Markt realisiert hätten werden können; wenn man allerdings den Gewinn bzw. Verlust ausschließlich als Erg. aus der Tilgung der Sachwertverbindlichkeit ansieht, dürfte ein solches Erg. überhaupt nicht von § 8b KStG erfasst sein (vgl. auch BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588, zur Tilgung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Aktien-Stillhalterpositionen, s. auch Anm. 1073a).

Einstweilen frei.

1556–1557

2. Pensionsgeschäfte

a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften

1558

Pensionsgeschäfte sind einheitliche Vereinbarungen, bei denen der Pensionsgeber ihm gehörende Pensionsgüter – idR börsennotierte Wertpapiere, s. Anm. 1559 –

§ 5 Anm. 1558–1560a C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

dem Pensionsnehmer gegen Zahlung eines Betrags übereignet und diese WG gegen Entrichtung des erhaltenen bzw. eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags vom Pensionsnehmer an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können (§ 340b Abs. 1 HGB; BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272). Auch bei Pensionsgeschäften ist die Vereinbarung von Kompensationszahlungen und/oder Sicherheiten üblich. Man unterscheidet zwischen echten Pensionsgeschäften, bei denen eine Verpflichtung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 2 HGB), und unechten Pensionsgeschäften, bei denen lediglich eine Berechtigung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 3 HGB) (TEUBER in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2017, § 105 Rz. 17 f. zu weiteren Einzelheiten; vgl. BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 718 ff., zur weiteren Abgrenzung). Der wirtschaftliche Zweck von Pensionsgeschäften kann wie folgt zusammengefasst werden, wobei zwischen Pensionsgeber und Pensionsnehmer zu unterscheiden ist (HAISCH/STORCK/ZEREY, RdF 2013, 112 [154], mwN):

Pensionsgeber: Der Pensionsgeber bezweckt mit Pensionsgeschäften regelmäßig die Beschaffung von Liquidität, denn er erhält gegen Übertragung der Pensionsgüter einen Geldbetrag für einen befristeten Zeitraum. Wirtschaftlich werden Pensionsgeschäfte daher auch als (Geld-)Darlehen eingestuft, die mit den Pensionsgütern besichert sind.

Pensionsnehmer: Der Pensionsnehmer kann durch Abschluss von Pensionsgeschäften Geldbeträge anlegen, soweit der Pensionsgeber den erhaltenen Betrag verzinsen muss. Im Übrigen können Pensionsgeschäfte zu den gleichen Zwecken wie Wertpapierdarlehen getätigt werden, falls der Pensionsnehmer vorübergehend Pensionsgüter – insbes. Wertpapiere – benötigt (s. Anm. 1550).

1559 b) Gegenstand

Pensionsgeschäfte betreffen – wie Wertpapierdarlehen, s. Anm. 1551 – idR börsennotierte Wertpapiere (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137). Als Gegenstand von Pensionsgeschäften sind jedoch WG aller Art geeignet, dh. neben vertretbaren auch unvertretbare Sachen (BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217), also im Gegensatz zu Wertpapierdarlehen auch insbes. GmbH-Geschäftsanteile, Anteile an PersGes., unverbrieftete Forderungen. § 340b HGB umfasst nach inzwischen ganz hM sowohl Pensionsgeschäfte auf unvertretbare als auch auf vertretbare Sachen (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 14; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 3; aA BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 719).

c) Echte Pensionsgeschäfte

1560 aa) Begriff

Echte Pensionsgeschäfte liegen vor, wenn eine Verpflichtung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 2 HGB).

1560a bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

Stark umstritten ist, wem bei echten Pensionsgeschäften das wirtschaftliche Eigentum an den Pensionsgütern zuzurechnen ist. Während die hM auf Basis von § 340b Abs. 2 und 4 HGB vom wirtschaftlichen Eigentum des Pensionsgebers

ausgeht (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1082 [6/2018]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 133 [6/2017]; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 238 [1/2007]; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1347 [4/2017]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 996/1 [10/2016]), sieht eine starke Mindermeinung den Pensionsnehmer aufgrund von § 39 Abs. 1 AO als wirtschaftlichen Eigentümer an (HAARMANN, StbJb. 2006/2007, 253; HAARMANN, FS Raupach, 2006, 233; HAHNE, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; RAU, BB 2000, 2338). Rechtsprechung und FinVerw. haben sich zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften noch nicht abschließend geäußert (offengelassen von BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A - 15 - St 210; aA KÖRNER in KÖHLER/GOEBEL/KÖRNER, Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung, 2013, 180). Das BMF (BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 26) geht implizit vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus.

Keine Zuordnung durch § 340b Abs. 2 und 4 HGB: Die Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften hängt davon ab, ob § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB ein GoB ist bzw. einen solchen widerspiegelt. Nach hier vertretender Ansicht sind GoB nur Vorschriften, die für alle Kaufleute gelten (glA BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785; BALLWIESER in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 243 HGB Rz. 72 ff.; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264; aA aber Anm. 251). Danach ist § 340b Abs. 2 HGB als Sondervorschrift für Kreditinstitute uE kein GoB (glA HAARMANN, FS Raupach, 2006, 233; HAHNE, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; RAU, BB 2000, 2338; aA [wohl] hM, zB FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 133 [6/2017]; HOFFMANN/NACKE in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1347 [4/2017]; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 238 [1/2007]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 996 [10/2016]). Dies wird auch durch die Gesetzeshistorie bestätigt. Im Zeitpunkt der Einf. des § 340b Abs. 2 und 4 HGB bestand nämlich nur Einigkeit darüber, dass im Fall von echten Pensionsgeschäften mit Sicherungscharakter bzw. echten Pensionsgeschäften über nämliche WG das wirtschaftliche Eigentum beim Pensionsgeber verbleibt; hingegen war die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums für alle anderen Fälle umstritten (dazu HINZ, BB 1991, 1153; OFFERHAUS, BB 1983, 870). § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB gab bei seiner Einf. somit keinen GoB wieder (HÄUSELMANN, BB 2000, 1287, mit umfangreicher Begr.). Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften ist seither stets streitig geblieben. Aus diesem Grund hat das BMF den Entwurf (Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.), in dem § 340b Abs. 2 und 4 HGB als Ausdruck eines GoB bezeichnet wurden, nie veröffentlicht (BOGENSCHÜTZ, Ubg 2008, 533). Vor diesem Hintergrund hat sich uE auch in der Zwischenzeit kein solcher GoB herausbilden können (aA IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 19; zur fehlenden Qualität von Rechnungslegungs-Stellungnahmen des IDW als GoB HAISCH, FR 2009, 65; s. Anm. 1087). Im Erg. ist § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB daher nicht gem. § 5 Abs. 1 für die StBil. maßgeblich, und zwar auch nicht für Kreditinstitute (HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; zur Bedeutung von branchenspezifischen Rechnungslegungsvorschriften auch für Stpfl. dieser Branche einerseits BALLWIESER in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 243 HGB Rz. 72 ff.; andererseits KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 207 [6/2018]). Auch § 8b Abs. 10 Satz 2

§ 5 Anm. 1560a–1561 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

KStG enthält uE keine Aussage zur Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums (glA SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2008, 202).

Zuordnung nach § 39 Abs. 1 AO: Maßgebend für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften sind folglich die allgemeinen stl. Zurechnungsgrundsätze. Auf Basis von § 39 Abs. 1 und 2 AO ist uE dabei wie folgt zu unterscheiden (glA BOGENSCHÜTZ, Ubg 2008, 533; RAU, BB 2000, 2338; wohl auch HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; aA wohl ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 346; zu Pensionsgeschäften mit Sicherungscharakter BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; im Erg. glA wie hier BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 724):

► *Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:* Bei echten Pensionsgeschäften, die die Rückübertragung von vertretbaren Sachen vorsehen, kommt es uE entsprechend den Überlegungen zu Wertpapierdarlehen zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den WG auf den Pensionsnehmer. Dies stimmt mit der RFH-Rspr. zu sog. Kost- bzw. Reportgeschäften, die echten Pensionsgeschäften auf vertretbare Sachen entsprechen, überein (dazu HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; OFFERHAUS, BB 1983, 870). Nach dieser Rspr. geht bei diesen Geschäften das wirtschaftliche Eigentum an den WG vom „Hereingeber“ auf den „Hereinneher“ über (RFH v. 6.3.1930, StuW 1930, 1344; RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868; bestätigt durch BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208; BFH v. 6.12.1972 – I R 198/70, BStBl. II 1973, 759).

► *Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:* Bei echten Pensionsgeschäften, die die Rückübertragung von unvertretbaren Sachen zum Inhalt haben, verbleibt uE das wirtschaftliche Eigentum an den WG hingegen beim Pensionsgeber (glA BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 724f.). Der Pensionsgeber hat hier aufgrund des Anspruchs auf Rückübertragung derselben WG eine Anwartschaft (BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296). Dem Pensionsgeber stehen als rechtl. Eigentümer während der Laufzeit zwar alle Rechte aus den WG zu. Diese sind jedoch durch die Verpflichtung zur Leistung von Kompensationszahlungen in relevanter Weise eingeschränkt, denn sie beziehen sich auf die spezifischen, übertragenen WG (dazu HÄUSELMANN/WIESENBART, DB 1990, 2129). Ferner verbleiben auch das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung der WG beim Pensionsgeber (s. BFH v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BStBl. II 2009, 124). Vor diesem Hintergrund kann die Verfügungsbefugnis und der beim Pensionsnehmer bestehende Pfändungs- und Insolvenzzugriff das wirtschaftliche Eigentum des Pensionsgebers nicht in Frage stellen (dazu FG Ba.-Württ. v. 3.9.1971 – VI 136/69, EFG 1971, 42, aufgeh. durch BFH v. 6.12.1972 – I R 198/70, BStBl. II 1973, 759).

1561 cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern

Ebenfalls stark umstritten ist, wem bei echten Pensionsgeschäften die Erträge aus den WG zuzurechnen sind. Nach BFH (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272) ist dies stets der Pensionsnehmer als rechtl. Eigentümer der WG. Die FinVerw. hat sich dieser Ansicht angeschlossen (BMF v. 12.7.1983 – IV B 2 - S 2170 - 21/83, BStBl. I 1983, 392; BMF v. 28.6.1984 – IV B 2 - S 2170 - 44/84, BStBl. I 1984, 394) und folgt ihr weiterhin (diese Schreiben wurden aufrechterhalten durch BMF v. 29.3.2007 – IV C 6 - O 1000/07/0018, 2007/0145039, BStBl. I 2007, 369, Rz. 430 und 432; aA aber Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.). Im Schrifttum wird teilweise eine Zurechnung zum Pen-

sionsnehmer (HAHNE, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331) und teilweise eine Zurechnung zum Pensionsgeber (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Pensionsgeschäfte“) vertreten; überwiegend herrscht die Auffassung vor, dass für die Zurechnung der Erträge aus den WG auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen ist.

Unseres Erachtens hat § 340b Abs. 2 und 4 HGB jedenfalls für die Zurechnung von Erträgen keine Bedeutung (glA GEURTS in B/B, § 20 Rz. 38 ff. [11/2008]; aA NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 996/1 [10/2016]). Maßgeblich für die Ertragszurechnung sind vielmehr die allgemeinen stl. Grundsätze, nach denen wie folgt zu differenzieren ist:

Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen: Nach der hier vertretenen Ansicht geht bei diesen Geschäften neben dem rechtl. auch das wirtschaftliche Eigentum an den WG auf den Pensionsnehmer über. Unabhängig von der Frage, ob sich die Zurechnung nach dem wirtschaftlichen oder nach dem rechtl. Eigentum richtet, sind damit die Erträge aus den WG dem Pensionsnehmer zuzurechnen.

Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen: Nach der hier vertretenen Ansicht verbleibt bei diesen Geschäften das wirtschaftliche Eigentum an den WG beim Pensionsgeber, während das rechtl. Eigentum auf den Pensionsnehmer übergeht. Dementsprechend sind die Erträge aus Kapitalforderungen dem Pensionsnehmer als rechtl. Inhaber der Forderungen zuzuordnen (RATSCHOW in BLÜMICH, § 20 Rz. 31 und 451 [6/2018]; GEURTS in B/B, § 20 Rz. 17 ff. [11/2008]), während die Erträge aus KapGes-Anteilen gem. § 20 Abs. 5 nF (bzw. Abs. 2a aF) dem Pensionsgeber als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind. Dies steht im Einklang mit der BFH-Rspr. und der Ansicht der FinVerw., weil diese jeweils nur Kapitalforderungen betrafen. Soweit KapGes-Anteile betroffen sind, ist diese Ansicht hingegen durch § 20 Abs. 5 nF (bzw. Abs. 2a aF) überholt (PUNG/DÖTSCH in DPM, § 20 Rz. 122 [6/2009]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 20 Rz. 166; JOCHUM in KSM, § 20 Rz. B 28 f [2/2017]; aA SCHMID/STOLL, DStR 2001, 122).

dd) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften

1562

Bilanzierung beim Pensionsgeber: Nach der hier vertretenen Rechtsauffassung zum wirtschaftlichen Eigentum (s. Anm. 1560) ist wie folgt zu differenzieren:

► *Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:* Bei Abschluss führen diese Geschäfte beim Pensionsgeber zu einem Abgang der WG und zu einer Aktivierung einer Sachwertforderung als deren Surrogat. Wie bei Wertpapierdarlehen vollzieht sich dieser Aktivtausch uE ohne Gewinn-/Verlustrealisierung (glA HAASE, Inf. 2006, 457; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; SCHMID/STOLL, DStR 2001, 2137; aA OHO/VON HÜLST, DB 1992, 2582; RAU, BB 2000, 2338), denn zum einen liegt mangels dauerhafter Übertragung kein Verkauf oder Tausch vor. Ferner fehlt es an einer Marktbewertung (HAARMANN, StJb. 2006/2007, 253). Schließlich entspricht dies der Rspr. zu Kost- bzw. Reportgeschäften (RFH v. 6.3.1930, StW 1930, 1344; RFH v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868). Auch die steuerbilanzielle Behandlung während der Laufzeit und im Zeitpunkt der Beendigung entspricht der von Wertpapierdarlehen (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; s. Anm. 1554).

► *Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:* Der Abschluss dieser Geschäfte führt beim Pensionsgeber nicht zu einem Abgang der WG. Neben den WG hat

§ 5 Anm. 1562–1565 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

der Pensionsgeber vielmehr den erhaltenen Betrag zu aktivieren und eine korrespondierende Verbindlichkeit zu passivieren (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 19; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 7; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 725). Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem erhaltenen und dem bei Rückkauf zu zahlenden Betrag ist über die Laufzeit der Geschäfte zu verteilen, wobei grds. folgende Möglichkeiten der Darstellung bestehen: Im Fall eines höheren Rückkaufpreises kann entweder dieser Betrag passiviert werden und die Verteilung über einen aktiven RAP erfolgen (Brutto-Methode), oder der erhaltene Betrag kann passiviert und die Verteilung über eine ratierte Aufstockung dieses Betrags vorgenommen werden (Netto-Methode). Im Fall eines niedrigeren Rückkaufpreises bestehen beide Alternativen mit umgekehrtem Vorzeichen. Aufgrund des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB ist uE für steuerbilanzielle Zwecke jeweils die Brutto-Methode vorzugswürdig (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 20; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 9 ff., auch zu weiteren Einzelheiten, zB der Verteilungsmethode). Im Zeitpunkt der Beendigung bleiben die WG weiterhin zu den fortgeführten AK aktiviert. Ein höherer bzw. niedrigerer Rückkaufpreis wirkt sich nicht auf die Höhe der AK aus (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 22; KRÖLL/BALZER in HEYMANN, 2. Aufl. 1999, § 340b HGB Rz. 9).

Bilanzierung beim Pensionsnehmer: Nach der hier vertretenen Ansicht ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Echte Pensionsgeschäfte auf vertretbare Sachen:* Bei Abschluss hat der Pensionsnehmer die WG zu deren Teilwert zu aktivieren und eine Verbindlichkeit auf Rückübertragung der WG in gleicher Höhe zu passivieren. Die steuerbilanzielle Behandlung während der Laufzeit und im Zeitpunkt der Beendigung entspricht der von Wertpapierdarlehen, so dass danach zu unterscheiden ist, ob der Pensionsnehmer die WG im Bestand hält oder sie veräußert (HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; s. Anm. 1555).

► *Echte Pensionsgeschäfte auf unvertretbare Sachen:* Im Zeitpunkt der Abschlusses hat der Pensionsgeber eine Forderung in Höhe des gezahlten Betrags zu aktivieren. Während der Laufzeit richtet sich die Bewertung dieser Forderung nach den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften. Im Fall eines vom gezahlten Betrag abweichenden Rückkaufpreises ist der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit zu verteilen. Ebenso wie beim Pensionsnehmer kommen hierfür grds. Brutto- oder Netto-Methode in Frage, wobei wiederum ein Brutto-Ausweis vorzugswürdig ist (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 26; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 12 f., auch zu weiteren Einzelheiten).

1563–1564 Einstweilen frei.

d) Unechte Pensionsgeschäfte

1565 aa) Begriff

Unechte Pensionsgeschäfte sind gegeben, wenn lediglich eine Berechtigung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 3 HGB).

bb) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

1565a

Unechte Pensionsgeschäfte führen idR zum Übergang der wirtschaftlichen Eigentums an den WG vom Pensionsgeber auf den Pensionsnehmer (Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; HAASE, Inf. 2006, 457; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 996/2 [10/2016]; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 727). Ausnahmsweise unterbleibt ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aber in Fällen, in denen die Ausübung des Rechts auf Rückübereignung durch den Pensionsnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist (IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 25 f.; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243; BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 729; s. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264).

cc) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern

1566

Bei unechten Pensionsgeschäften sind die Erträge aus den WG idR dem Pensionsnehmer zuzurechnen (FinVerw. v. 10.10.1969, BStBl. I 1969, 652; Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; GEURTS in B/B, § 20 Rz. 38 ff. [11/2008]; HAASE, Inf. 2006, 457).

dd) Bilanzierung von unechten Pensionsgeschäften

1567

Bilanzierung beim Pensionsgeber: Bei Abschluss führen unechte Pensionsgeschäfte zu einem Abgang der WG beim Pensionsgeber und zu einer Aktivierung des erhaltenen Betrags. Ist der erhaltene Betrag höher bzw. niedriger als der Buchwert des WG, so ist str., ob und in welchem Umfang es zu einer Gewinn-/Verlustrealisierung kommt. Unechte Pensionsgeschäfte führen uE im Fall einer negativen Differenz zwischen dem erhaltenen Betrag und dem Buchwert der WG zwingend zu einer Verlustrealisierung (glA BÖCKING/BECKER/HELKE in MÜKO HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 32; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 18, auch zu weiteren Einzelheiten). Hingegen ist uE im Fall einer positiven Differenz zwischen dem erhaltenen Betrag und dem Buchwert der WG eine Gewinnrealisierung zunächst durch die Passivierung einer Verbindlichkeitenrückstellung im Hinblick auf die Verpflichtung zum Rückerwerb zu neutralisieren (KRÖLL/BALZER in HEYMANN, 2. Aufl. 1999, § 340b HGB Rz. 17; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 15; aA IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Rz. 24; KEMPERMANN, StbJb. 2008/09, 243 [Verbindlichkeit]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 133 [6/2017]; HAASE, Inf. 2006, 457 [Gewinnrealisierung]). Die vorübergehende Neutralisierung der Gewinnrealisierung durch eine Verbindlichkeitenrückstellung entspricht der BFH-Rspr. zu Verkäufen mit Rücktrittsrecht des Erwerbers (BFH v. 25.1.1996 – IV R 114/94, BStBl. II 1997, 382; aA BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; vgl. auch BFH v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812). Die Passivierung einer separaten Verbindlichkeit kommt uE nicht in Betracht, weil dies eine Zerlegung der Geschäfte erfordern würde, die nicht zulässig ist (SCHARPF, FB 1999, 21; s. Anm. 1087). Eine Gewinnrealisierung scheidet uE mangels einer Marktbewertung aus (glA IDW HFA 2/1982, WPg 1982, 548; BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 730; dazu allg. HAARMANN, StbJb. 2006/07, 253). Bei Beendigung ist die Verbindlichkeitenrückstellung uE sowohl im Fall einer Rückübertragung der WG als auch im Fall des Verfalls des Rückübertragungs-

§ 5 Anm. 1567–1569 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

rechts ertragswirksam auszubuchen (BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 17; teilweise aA BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 32; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 731).

Sinkt der Teilwert des WG während der Laufzeit unter den Buchwert, sind nach hM uU Drohverlustrückstellungen gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB, § 5 Abs. 4a zu bilden (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 344; IDW, WP Handbuch, Bd. I, 13. Aufl. 2006, E Rz. 47). Erfolgt bei Beendigung eine Rückübertragung der WG, sind die WG nach hM grds. zum alten Buchwert als AK zu aktivieren; ggf. gebildete Drohverlustrückstellungen sind ertragswirksam aufzulösen (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rz. 32 ff., auch zu weiteren Einzelheiten; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 731).

Bilanzierung beim Pensionsnehmer: Im Zeitpunkt des Abschlusses hat der Pensionsnehmer die WG mit AK in Höhe des gezahlten Betrags zu aktivieren. Während der Laufzeit wirkt die Rückübertragungsmöglichkeit des Pensionsnehmers grds. wie eine Wertgarantie im Hinblick auf die WG, so dass selbst bei einer dauerhaften Wertminderung der WG keine Teilwertberichtigung erfolgen darf. Ist der Betrag für die Rückübertragung der WG höher als der Buchwert der WG, ist der insofern bestehende Differenzbetrag erst im Zeitpunkt der Rückübertragung als Gewinn zu realisieren. Bei einem niedrigeren Betrag wird der Pensionsnehmer sein Recht zur Rückübertragung hingegen nicht ausüben (KRÖLL/BALZER in HEYMANN, 2. Aufl. 1999, § 340b Rz. 16; BÖCKING/GROS/HELKE in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Bd. 1, 3. Aufl. 2014, § 340b HGB Rz. 19 ff., auch zu weiteren Einzelheiten).

1568 3. Repogeschäfte

Der Begriff „Repogeschäfte“ (kurz für *repurchase agreements*) kommt aus dem angelsächsischen Bereich. Repogeschäfte sind einheitliche Vereinbarungen, bei denen vertretbare Sachen (insbes. Wertpapiere) gegen Zahlung eines Betrags übereignet und gleiche Sachen gegen Entrichtung des erhaltenen bzw. eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags zurückübertragen werden müssen (Entwurf BMF v. 11.3.2002 – IV A 6 - S 2134 - 18/02, nv.; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; RAU, BB 2000, 2338; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Kap. V Rz. 733; BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986, Rz. 26). Wirtschaftlich und stl. entsprechen Repogeschäfte echten Pensionsgeschäften auf vertretbare Sachen. Die vorstehenden Erläuterungen für diese Geschäfte gelten damit entsprechend (s. Anm. 1560 ff.).

1569 Einstweilen frei.

XVI. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten

Schrifttum: OFFERHAUS, Zur Aktivierung eines Geschäftswerts oder eines Wettbewerbsverbots, DSStR 1966, 109; JEBENS, Das Wettbewerbsverbot im Bilanzsteuerrecht, BB 1968, 500; BISE, Das Wettbewerbsverbot in bürgerlich-rechtlicher und steuerlicher Sicht, WPg 1971, 312; FELIX, Recht und Steuer rund um Wettbewerbsverbote, KÖSDI 1979, 3444; BAUER, Geschäftswert, Kundenstamm und Wettbewerbsverbot im Steuerrecht, DB 1989,

1051; RICHTER, Wettbewerbsklausel bei Betriebs- oder Praxisveräußerung, DStR 1997, 1318; WIESBROCK/WÜBELSMANN, Wettbewerbsverbote in Unternehmenskaufverträgen, GmbHR 2005, 519; LÜDENBACH/VÖLKNER, Unzutreffende Qualifizierung des Wettbewerbsverbots als immaterielles Vermögen, BB 2008, 1162; HOFFMANN, Wettbewerbsverbot, PIR 2009, 58; LÜDENBACH, Wettbewerbsverbot beim Unternehmenserwerb, StuB 2009, 395; KRAFT/HOHAGE, Bilanzierung der Kompensationszahlungen für ein Wettbewerbsverbot im internationalen Konzern, DB 2017, 327.

1. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote

a) Begriff

1570

Wettbewerbsverbote bzw. Wettbewerbsabreden bezeichnen gesetzliche oder vertragliche Rechtsverhältnisse, auf deren Grundlage der Verpflichtete gegenüber dem Berechtigten zur Unterlassung von Konkurrenzaktivität in jeglicher Form (sog. umfassendes Wettbewerbsverbot) oder bestimmten Konkurrenzaktivitäten (sog. eingeschränktes Wettbewerbsverbot) – im Folgenden zusammenfassend als Wettbewerbsverbot bezeichnet – verpflichtet ist. Sie kommen als Haupt- oder Nebenleistungspflicht in Betracht.

b) Gesetzliche und vertragliche Wettbewerbsverbote

1571

Wettbewerbsverbote können gesetzlich vorgegeben sein oder vertraglich – konkludent oder ausdrücklich – vereinbart werden.

Gesetzliche Wettbewerbsverbote können sich aus der Übernahme bestimmter Tätigkeiten ergeben. Nach § 65 AO ist zB für das Vorliegen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs Voraussetzung, dass dieser zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Vorstandsmitgliedern ist es gem. § 88 AktG, Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal gem. § 60 HGB und den persönlich haftenden Gesellschaftern einer oHG bzw. KG gem. § 112 (iVm. § 161 Abs. 2) HGB untersagt, im gleichen Handelszweig wie ihre Gesellschaft Geschäfte zu tätigen bzw. in einer gleichartigen Gesellschaft Gesellschafter zu sein. Das gesellschaftsrechtl. Wettbewerbsverbot, das selbst ohne satzungsgemäße Regelung grds. für (unmittelbar/mittelbar) beherrschende Gesellschafter gilt (BGH v. 5.12.1983 – II ZR 242/82, BGHZ 89, 162; BGH v. 3.5.1988 – KZR 17/87, BGHZ 104, 246; A. MÜLLER, Das Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters und seine körperschaftsteuerlichen Folgen, 1995, 39 ff. mwN; nach ganz hM aber kein Wettbewerbsverbot für GmbH-Aleingesellschafter, vgl. BGH v. 28.9.1992 – II ZR 299/91, NJW 1993, 193; BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, NJW 1993, 1922; STECK, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH, 1999, 74 mwN), basiert auf der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht der Gesellschafter (Loyalitäts- bzw. Förderungsgebot; vgl. auch BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289; BGH v. 9.3.2009 – II ZR 170/07, DB 2009, 1283). Danach ist eine Konkurrenzaktivität unzulässig, soweit dies zur Wahrung der berechtigten Belange der Gesellschaft erforderlich ist und der betroffene Gesellschafter bei einer Interessenabwägung nicht übermäßig belastet wird. Insolvenzverwalter unterliegen zwar grds. keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot; jedoch müssen sie sich an den handels- und gesellschaftsrechtl. Sorgfaltsanforderungen messen lassen. Danach dürfen sie kein Geschäft für sich selbst, dh. für eigene Rechnung abschließen, wenn dieses für die Insolvenzmasse vorteilhaft ist und die Geschäftschance aufgrund der Umstände des jeweiligen Falls in den Geschäftsbereich des von ihnen verwalte-

ten Unternehmens fällt. In diesem Fall haben Insolvenzverwalter das Geschäft für Rechnung des verwalteten Unternehmens abzuschließen (BGH v. 16.3.2017 – IX ZR 253/15, BB 2017, 1036 [1338]; HÜLSMANN, GmbHR 2018, 393 [396]).

Von gesetzlichen Wettbewerbsverboten ist grds. eine generelle oder punktuelle Befreiung (Dispens) – entgeltlich oder unentgeltlich – möglich. Im Fall der Ausübung der Konkurrenzfähigkeit bereits bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags in Kenntnis der Mitgesellschafter kann eine stillschweigende Befreiung angenommen werden (vgl. die neuere Rspr., BGH v. 28.9.1992 – II ZR 299/91, NJW 1993, 193; BGH v. 10.5.1993 – II ZR 111/92, GmbHR 1993, 427; BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 645; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; zu Einzelheiten STECK, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH, 1999, 90 ff.). Für börsennotierte AG empfiehlt jedoch der auf Grundlage des § 161 AktG erlassene Deutsche Corporate Governance Kodex (Fassung v. 13.5.2013) in Rz. 4.3.1, dass Vorstandsmitglieder während ihrer Tätigkeit für das Unternehmen einem umfassenden Wettbewerbsverbot unterliegen. Erfolgt die Befreiung unentgeltlich, kann es zu einer vGA kommen, die außerbilanziell zu korrigieren ist (vgl. BFH v. 11.2.1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461).

Vertragliche Wettbewerbsverbote beruhen auf gegenseitigen Verträgen iSd. §§ 320 ff. BGB, bei denen sich ein Vertragspartner (Verpflichteter) einem Wettbewerbsverbot unterwirft und der andere Vertragspartner (Berechtigter) sich als Gegenleistung zur Zahlung eines Entgelts verpflichtet (wettbewerbsrechtl. Unterlassungsvertrag). Sie werden insbes. in Gesellschafts-, Dienst-, Kauf- und Pachtverträgen häufig vereinbart. Sie können sich auch konkludent aus Sinn und Zweck des Vertrags ergeben (ELLENBERGER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 138 BGB Rz. 104).

Vertragliche Wettbewerbsverbote können aufgrund von Sittenwidrigkeit (§ 138 Abs. 1 BGB iVm. Art. 12 GG) nichtig sein, wenn kein schutzwürdiges Interesse des Berechtigten besteht und sie den Verpflichteten – örtlich, zeitlich oder gegenständlich – in übermäßiger Weise beschränken (dazu ELLENBERGER in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 138 BGB Rz. 104 ff.). Maßgeblich ist eine Abwägung der beiderseitigen Interessen unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls, insbes. des mit dem Wettbewerbsverbot verfolgten Zwecks (BGH v. 30.11.2009 – II ZR 208/08, NJW 2010, 1206, mwN). Nur hinsichtlich der zeitlichen Schranke ist ggf. eine geltungserhaltende Reduktion möglich (vgl. BGH v. 8.5.2000 – II ZR 308/98, NJW 2000, 2584; BGH v. 10.12.2008 – KZR 54/08, NJW 2009, 1751; BGH v. 20.1.2015 – II ZR 369/13, GmbHR 2015, 308; GOETTE, AnwBl. 2007, 644). Auch ein Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot gem. § 134 BGB (zB gegen § 1 GWB; vgl. dazu etwa BGH v. 10.12.2008 – KZR 54/08, NJW 2009, 1751; BGH v. 31.5.2012 – I ZR 198/11, GRUR-RR 2012, 495; OLG Frankfurt am Main v. 17.3.2009, DB 2009, 1640) kann zur Unwirksamkeit des Wettbewerbsverbots führen (MATTFELD in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 3. Aufl. 2009, § 59 Rz. 15).

Teilweise bestehen spezielle gesetzliche Anforderungen an vertragliche Wettbewerbsverbote (zB für nachvertragliche Wettbewerbsverbote von Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal in §§ 74 ff. HGB, von Handelsvertretern in § 90a HGB und Art. 20 der EG-Handelsvertreter-Richtlinie 86/653/EWG) oder von ArbN gegenüber ihren ArbG gem. § 110 GewO iVm. § 74 HGB), insbes. in formalen Erfordernissen, gesetzlichen Ansprüchen des Verpflichteten auf (angemessene) Karenzentschädigung sowie einer zeitlichen Befristung des

Wettbewerbsverbots. Zudem ist bei Formulklauseln, die Allgemeine Geschäftsbedingungen iSd. § 305 BGB darstellen, das Transparenzgebot gem. § 307 Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 BGB zu beachten (vgl. zB BGH v. 3.12.2015 – VII ZR 100/15, NJW 2016, 401).

Nachvertragliche Wettbewerbsverbote für Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal oder von ArbN gegenüber ihren ArbG, die entgegen § 74 Abs. 2 HGB keinerlei Karenzentschädigung vorsehen oder nicht das Schriftformerfordernis einhalten, sind nichtig, selbst wenn der Vertrag eine salvatorische Klausel enthält. Ist eine Karenzentschädigung vereinbart, bleibt diese jedoch hinter der „Hälfte der zuletzt bezogenen vertragsmäßigen Leistung“ zurück, ist das Wettbewerbsverbot unverbindlich. Der Handlungsgehilfe und der ArbN haben die Wahl, ob sie sich an die Vereinbarung halten, also Wettbewerb – zurückgeführt auf das zulässige Maß der Beschränkung – unterlassen und damit einen Anspruch auf die Karenzentschädigung erwerben, oder ob sie in Wettbewerb zu ihrem ehemaligen ArbG treten, ohne hierfür wegen der bestehenden Unverbindlichkeit Sanktionen befürchten zu müssen. Diese Entsch. muss zu Beginn der Karenzzeit für den gesamten Zeitraum getroffen werden (vgl. BAG v. 22.3.2017 – 10 AZR 448/15, BB 2017, 1981; s. dazu NABER, NZA 2017, 1170; BETTINGHAUSEN, BB 2018, 1016).

Gilt ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot gegen Karenzentschädigung, kann der Berechtigte, wenn sich nichts anderes aus den vertraglichen Vereinbarungen ergibt, auf das Wettbewerbsverbot verzichten mit der Folge, dass die Karenzentschädigung entfällt. Regelmäßig entfällt die Pflicht zur Zahlung der Karenzentschädigung erst nach Ablauf einer angemessenen Dispositionsfrist. Die Dispositionsfrist entspricht grds. der ordentlichen Kündigungsfrist (LAG Berlin-Brandenb. v. 15.12.2016 – 5 Sa 1620/16, ArbR 2017, 149, HERBERGER, DB 2017, 1274; BGH v. 4.3.2002 – II ZR 77/00, NJW 2002, 1875; OLG München v. 28.7.2010 – 7 U 2417/10, GmbHR 2010, 1031; aA OLG Hamm v. 18.3.1991 – 8 U 277/90, GmbHR 1991, 367: Frist von einem Jahr ab Verzicht analog § 75a HGB bei GmbH-Geschäftsführer).

Tritt der Verpflichtete bei Vorliegen entsprechender Rücktrittsgründe von einem vereinbarten nachvertraglichen Wettbewerbsverbot zurück, hat dies zur Folge, dass nicht nur das Wettbewerbsverbot ab diesem Zeitpunkt (ex nunc) erlischt, sondern auch der Anspruch auf die Karenzentschädigung für die Zeit ab dem Rücktritt entfällt (BAG v. 31.1.2018 – 10 AZR 392/17, ZIP 2018, 798 [799]).

c) Umfang der Wettbewerbsverbote

1572

Wettbewerbsverbote sind regelmäßig auf ein bestimmtes Gebiet (zB bei Handelsvertretern auf einen bestimmten Vertriebsbezirk), eine bestimmte Branche, auf bestimmte Geschäfte oder bestimmte Geschäftspartner beschränkt, um eine übermäßige – und damit unwirksame – Beschränkung zu vermeiden. Bei einer personenorientierten Wettbewerbsabrede wird das Wettbewerbsverbot häufig nicht nur auf den Verpflichteten bezogen, sondern auf ihm nahestehende Personen ausgedehnt. Ein Wettbewerbsverbot kann sich auch auf Objekte (etwa Geschäfte, Grundstücke oder sonstige körperliche Gegenstände; vgl. hierzu zB den BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655, zugrunde liegenden Sachverhalt: Stilllegungsprämie nach dem Mühlenstrukturgesetz) beziehen und dann auch auf den Rechtsnachfolger übergehen (s. Anm. 1597 zur Universalsukzession in die Rechte und Pflichten aus einem Wettbewerbsverbot; zur Abschreibung s. Anm. 1580 „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“).

§ 5 Anm. 1572–1575 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Ist nichts anderes vereinbart, ist regelmäßig auch eine Unterstützung des Wettbewerbs (insbes. durch ein Konkurrenzunternehmen) untersagt. Hierzu kann eine unmittelbare oder mittelbare Tätigkeit bei einem Konkurrenzunternehmen ebenso wie die Unterstützung eines solchen Unternehmens in der Gründungsphase, zB durch ein zinslos gewährtes Gründungsdarlehen, zählen (BAG v. 7.7.2015 – 10 AZR 260/14, NZA 2015, 1253; OLG München v. 17.3.2016 – 23 U 2134/15, juris).

1573–1574 Einstweilen frei.

1575 2. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten

Eine auf Unterlassen von Wettbewerb gerichtete Vereinbarung stellt ein Dauer-schuldverhältnis dar, unabhängig davon, ob der zur Unterlassung von Wettbewerb Verpflichtete vom Berechtigten als Vergütung für das Unterlassen einen Einmalbeitrag (Vorauszahlung) erhält oder ihm für die Geltungsdauer des Vertrags eine laufende, ggf. umsatz- oder gewinnabhängige Vergütung zufließt. Für ein gesetzliches Wettbewerbsverbot erbringt der Berechtigte regelmäßig kein Entgelt, so dass sich bei den Vertragsparteien keine bilanziellen Auswirkungen ergeben; etwas anderes kann bei Verletzung des Wettbewerbsverbots gelten (s. Anm. 1592 f.).

Eine korrespondierende Bilanzierung des Wettbewerbsverbots beim Berechtigten und beim Verpflichteten ist nicht erforderlich (tendenziell aA BISE, WPg 1971, 312 [317]; s. auch Anm. 1920). Die Nichtigkeit der Wettbewerbsabrede steht deren Bilanzierung nicht entgegen, solange nicht damit zu rechnen ist, dass sich ein Vertragsteil auf die Unwirksamkeit beruft (§ 41 AO).

Behandlung beim Verpflichteten: Ein Einmalentgelt führt bei befristeten Wettbewerbsverboten zu einer passiven Rechnungsabgrenzung, bei unbefristeten zu sofort aufwandswirksamen BA, es sei denn, die Laufzeit ist objektivierbar (s. Anm. 1578). Die Zahlung eines laufenden Entgelts ist bei unbefristeten Wettbewerbsverboten ebenso wie bei befristeten unmittelbar ertragswirksam (s. Anm. 1576).

Behandlung beim Berechtigten: Die Behandlung beim Berechtigten ist umstritten. Dabei werden folgende Rechtspositionen vertreten, die teilweise im Detail wiederum umstritten sind:

► *Nach herrschender Meinung* ist ein befristetes oder unbefristetes Wettbewerbsverbot gegen Einmalentgelt als immaterielles WG (s. Anm. 1579) in Höhe der AK gem. Abs. 2 (Besonderheiten bei Unternehmens-/Anteilswerb) zu aktivieren. Befristete Wettbewerbsverbote sind gem. § 7 über die Laufzeit planmäßig abzuschreiben (s. Anm. 1580), bei Wertverfall ggf. eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Bei einem unbefristeten Wettbewerbsverbot ist nur Teilwertabschreibung möglich (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“). Bei laufender Zahlung sind sowohl bei unbefristeten als auch bei befristeten Wettbewerbsverboten die Grundsätze über schwebende Geschäfte anzuwenden, dh. grds. keine Bilanzierung (ausgenommen Erfüllungsrückstand; s. Anm. 1577), sondern Aufwand im Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung.

► *Nach anderer Ansicht* ist bei befristetem Wettbewerbsverbot gegen Einmalentgelt der Ansatz eines aktiven RAP und lineare Auflösung über dessen Laufzeit geboten, während bei unbefristetem Wettbewerbsverbot sofortiger Aufwand entsteht (s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“). Bei laufendem Entgelt erfolgt

nach den Grundsätzen über schwebende Geschäfte keine Bilanzierung bei Vertragsbeginn; Aufwand entsteht erst mit der jeweiligen Zahlung (s. Anm. 1577).

► *Stellungnahme:* Praktische Konsequenzen löst die Streitfrage nur bei Vereinbarung eines unbefristeten Wettbewerbsverbots gegen Einmalentgelt aus, dessen Laufzeit nicht objektivierbar ist (uE Ausnahmefall; s. Anm. 1576 „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“). Nach hM erfolgt hier zunächst eine ergebnisneutrale Aktivierung des Rechts aus dem Wettbewerbsverbot, während nach aA eine sofort aufwandswirksame BA anzunehmen ist. UE erfüllt das Wettbewerbsverbot die Tatbestandsmerkmale eines WG (s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“) und ist gem. Abs. 2 zu aktivieren, soweit – wie bei der Einmalzahlung – ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (s. Anm. 1579 „Entgeltlicher Erwerb“). Das Wettbewerbsverbot ist aufgrund seines Leistungsinhalts nicht einem rein schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht gleichzustellen. Derartige periodisch wiederkehrenden Leistungen sind schon deshalb keine AK eines immateriellen WG, weil ein Periodisierungserfordernis fehlt (so im Erg. auch KUHNER in HdJ, Abt. II/1 Rz. 212 [2/2007]). Die bilanzielle Behandlung von der Zahlungsweise abhängig zu machen, ist auch kein Spezifikum bei Wettbewerbsverboten. Gegenüber dem Ausweis als RAP hat die Bilanzierung als WG Vorrang (s. ausführl. Anm. 1914, 1917). Aufgrund dessen ist bei Einmalentgelten (auch bei ratenweiser Zahlung, soweit kein Bezug zu einer periodenbezogenen Gegenleistung festzustellen ist) ein immaterielles WG zu aktivieren, während bei laufender Zahlung grds. mit der jeweiligen Zahlung Aufwand entsteht.

Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten: Ist eine nachvertragliche Entschädigung für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart, darf vor Vertragsbeendigung für die nachvertraglich an den Verpflichteten zu zahlende Karenzentschädigung grds. keine Verbindlichkeit oder Rückstellung gebildet werden. Die Zahlungsverpflichtung wird erst nach Vertragsende wirtschaftlich mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung der Vertragsbeendigung verursacht. Etwas anderes kann gelten, wenn die Zahlung nicht nur das Wettbewerbsverbot abgelden soll, sondern ein zusätzliches Entgelt für bereits erbrachte vertragliche Leistungen (möglich insbes. bei Handelsvertretern) darstellt und das Wettbewerbsverbot nur untergeordnete Bedeutung hat. Die Abgrenzung ist eine Frage der Vertragsauslegung.

BFH v. 24.6.1969 – I R 15/68, BStBl. II 1969, 581; BFH v. 28.4.1971 – I R 39, 40/70, BStBl. II 1971, 601; BFH v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375; BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465; H 5.7 (3) EStH; BMF v. 21.6.2005 – IV B 2 - S 2137 - 19/05, BStBl. I 2005, 802.

Ausnahmsweise kommt dann ein Ausweis als Rückstellung bzw. Verbindlichkeit in Betracht, wenn erst nachvertraglich eine Entschädigung für ein Wettbewerbsverbot, das schon während der Vertragslaufzeit gilt, zu zahlen ist. In diesen Fällen werden die Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung eines immateriellen WG „Wettbewerbsverbot“ erbracht, denn das Wettbewerbsverbot soll weder für die Zukunft erworben noch abgesichert werden. Ist das Wettbewerbsverbot wirksam und konkretisieren sich die künftigen Ausgaben für das Wettbewerbsverbot in erwarteten (Mehr-)Erträgen des Berechtigten, ist die Rückstellung zum nächsten Bilanzstichtag erstmals wirtschaftlich verursacht und damit zu bilden. Steht die Entschädigungszahlung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB der Beendigung eines Beteiligungsverhältnisses zwischen Verpflichtetem und Berechtigtem), ist im Einzelfall zu untersuchen, ab welchem Zeitpunkt ernsthaft mit der Möglichkeit einer Inanspruchnahme zu rechnen und damit die Rückstellung zu bilden ist (ebenso KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327

§ 5 Anm. 1575–1577 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

[329], unter Bezug auf BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742; BFH v. 10.12.1992 – XI R 34/91, BStBl. II 1994, 158). Bei der Bewertung ist zu beachten, dass für das Entstehen der Verpflichtungen der laufende Betrieb ursächlich ist, so dass die Rückstellung uE grds. über die Laufzeit des Wettbewerbsverbots anzusammeln ist. Eine gleichmäßige raterliche Ansammlung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d kommt nur dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Verursachung gleichmäßig über die Zeit verteilt ist und insbes. der Gesamtumfang der Verpflichtung feststeht. Anderenfalls richtet sich die Höhe der Rückstellung nach dem am Bilanzstichtag tatsächlich entstandenen Verpflichtungsumfang.

3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot

1576 a) Behandlung beim Verpflichteten

Beim Verpflichteten ist das fortlaufend gezahlte Entgelt für das Wettbewerbsverbot nach den Grundsätzen für schwebende Dauerschuldverhältnisse zu behandeln (Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte; s. Anm. 540). Das Entgelt für das Wettbewerbsverbot stellt somit beim Verpflichteten eine sofort ertragswirksame BE dar.

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Nichtbilanzierung besteht lediglich, wenn der Berechtigte einen Erfüllungsrückstand hat (Ausweis einer Forderung beim Verpflichteten) oder der Verpflichtete eine Vertragsverletzung begangen hat (Ausweis einer Rückstellung oder einer Verbindlichkeit für einen konkreten Schadenersatzanspruch, s. hierzu näher Anm. 1592).

1577 b) Behandlung beim Berechtigten

Ein Wettbewerbsverbot, für das der zur Unterlassung Verpflichtete vom Berechtigten ein Entgelt in Form einer laufenden Zahlung erhält, wird nach hM als Dauerschuldverhältnis nach den Grundsätzen schwebender Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540) behandelt. Drohende Verluste fallen unter das Rückstellungsverbot des Abs. 4a; s. dazu im Einzelnen Anm. 1850 ff. Das Entgelt für das Wettbewerbsverbot führt beim Berechtigten sofort zu Aufwand (BFH v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ [3/2018]; FELIX, KÖSDI 1979, 3444 [3450]; JEBENS, BB 1968, 500 [502]; Bise, WPg 1971, 312 [313 ff.]; unklar BFH v. 27.3.1968 – I 224/64, BStBl. II 1968, 520).

Zu einer Aktivierung bzw. Passivierung kommt es nur, wenn der Berechtigte in Vorleistung tritt, zB auch bei Zahlung(-sverpflichtung) des Berechtigten vor Eintritt einer vereinbarten aufschiebenden Bedingung des Wettbewerbsverbots, die beim Berechtigten zu einer Aktivierung als Anzahlung für ein immaterielles WG des AV führen dürfte, oder wenn der Berechtigte einen Erfüllungsrückstand hat (bei feststehendem Grund und Höhe Ausweis einer Verbindlichkeit, anderenfalls einer Rückstellung beim Berechtigten, s. Anm. 540) oder der Verpflichtete eine Vertragsverletzung begangen hat (Ausweis einer Schadenersatzforderung gegenüber dem Verpflichteten, s. dazu Anm. 1593).

4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote

a) Behandlung beim Verpflichteten

1578

Die Bilanzierung eines Wettbewerbsverbots beim Verpflichteten setzt voraus, dass die Unterlassungspflicht bei ihm zum BV gehört. Dies ist häufig nicht der Fall, wenn zeitgleich mit der Vereinbarung des Wettbewerbsverbots der Betrieb veräußert bzw. aufgegeben wird (s. Anm. 1585, 1590).

Objektivierbare Laufzeit: Erhält der Verpflichtete für das Wettbewerbsverbot eine einmalige Zahlung zu Beginn der Vertragslaufzeit, ist bei ihm für die aus der Zahlung sich ergebende Verpflichtung zum Wettbewerbsverzicht ein passiver RAP gem. Abs. 5 zu bilden, soweit die Einnahme vor dem Abschlussstichtag einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellt. Das Unterlassen von Wettbewerb ist eine zukunftsbezogene Leistung, die laufend während der Geltung des Wettbewerbsverbots zu bewirken ist. Voraussetzung ist, dass es sich um eine kalendermäßig bestimmte oder bestimmbare oder zumindest objektivierbare Vertragslaufzeit handelt (zur Objektivierbarkeit s. Anm. 1580 „AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot“ und „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“). Dass dem Stpfl. für die Gegenleistung Kosten entstehen, ist für die Bildung eines passiven RAP nicht notwendig. Der passive RAP ist über die (geschätzte) Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirksam aufzulösen.

BFH v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669; BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655; BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270; BERNDT, BB 2005, 1496; EDER, DStR 1995, 1937 (1942); LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 (1163); aA noch BFH v. 28.10.1958 – 116/57 U, BStBl. III 1959, 242: Unzulässigkeit einer passiven Abgrenzung bei fehlender kalendermäßiger Bestimmung oder Bestimmbarkeit; BFH v. 26.5.1965 – I 84/63 U, BStBl. III 1965, 480.

Wird die Laufzeit des Wettbewerbsverbots später aufgrund äußerer Umstände verkürzt, zB weil der Verpflichtete vor Ablauf der zugrunde gelegten planmäßigen Abschreibungsdauer (dazu Anm. 1580) stirbt, ist Ertrag durch Auflösung des passiven RAP zu realisieren (s. Anm. 1942). Bei einem längeren Leistungszeitraum als dem bei der ursprünglichen Schätzung zugrunde gelegten ist der restliche Betrag auf den längeren Zeitraum zu verteilen (s. Anm. 1942), soweit eine verlässliche neue Schätzung der tatsächlichen Dauer möglich ist und diese erheblich von der objektivierten Laufzeit abweicht (s. Anm. 1580).

Nicht objektivierbare Laufzeit: Ist die Laufzeit ausnahmsweise nicht objektivierbar, kommt es zu einer sofort aufwandswirksamen BA. Eine Einstellung des Schätzwerts der noch ausstehenden Leistungspflichten in die Rückstellungen (so JEBENS, BB 1968, 500 [503]) scheidet aus, da die Verpflichtung der Höhe nach noch nicht wirtschaftlich verursacht ist.

b) Behandlung beim Berechtigten

aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots

1579

Ein Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung ist grds. als selbständiges, immaterielles WG in Höhe der AK nach Abs. 2 zu aktivieren, soweit ihm eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zukommt (s. unten „Selbstständiges Wirtschaftsgut“). Ein Ausweis der Einmalzahlung für das Wettbewerbsverbot gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 als aktiver RAP (so LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1164f.]) scheidet aus, weil die Anwendung des Abs. 2 vorrangig vor derjenigen des Abs. 5 ist, soweit die Tatbestandsmerkmale beider Absätze erfüllt sind (s. ausführl.

Anm. 1914 und 1917). Nur ausnahmsweise kommt der Ansatz einer Verbindlichkeit bzw. Rückstellung in Betracht (s. dazu näher Anm. 1575 „Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten“).

Immaterielles Wirtschaftsgut: Die Rspr. und die ganz hM im handelsrechtl. und strechtl. Schrifttum sehen in einem vertraglichen Wettbewerbsverbot generell ein immaterielles WG.

RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260; RFH v. 31.10.1934, RStBl. 1935, 745; RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 848; RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813; BFH v. 28.10.1958 – 116/57 U, BStBl. III 1959, 242; BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; BFH v. 5.8.1970 – I R 180/66, BStBl. II 1970, 804; BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; BFH v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289; BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BFH v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BFH/NV 2009, 494; BFH v. 2.6.2014 – III B 7/14, juris; ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 28, § 301 HGB Rz. 27; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 172, 270 „Wettbewerbsverbot“; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 „Wettbewerbsverbot“ (11/2007); PRINZ in B/B, § 6 Rz. 238 (6/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ (3/2018); PUPETER in HOLZAPFEL/PÖLLATH, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 15. Aufl. 2016, Rz. 230; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 1999, 38, 214; EDER, DStR 1995, 1937 (1942); FELIX, KÖSDI 1979, 3444 (3450); FLORE, GmbH-StB 1997, 171; KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327; RICHTER, DStR 1997, 1318 (1319); WIESBROCK/WÜBBELSMANN, GmbHR 2005, 519 (521).

Teile des Schrifttums dagegen sprechen dem Wettbewerbsverbot die Qualität eines immateriellen WG ab und wenden stattdessen die Grundsätze schwebender Geschäfte an. Danach soll im Fall einer Einmalzahlung beim Berechtigten ein aktiver RAP anzusetzen sein (mit planmäßiger Auflösung), soweit die ND des Wettbewerbsverbots wirtschaftlich bestimmbar ist (dazu näher Anm. 1580); anderenfalls soll sofortiger Aufwand vorliegen. Im Fall laufender Zahlungen soll beim Berechtigten im Zeitpunkt des Vertragsbeginns keine Buchung vorzunehmen sein; erst die laufenden Zahlungen sollen entsprechenden Aufwand auslösen (THIEL, StbJb. 1969/70, 282; LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162; LÜDENBACH, StuB 2009, 395; tendenziell auch HOFFMANN, PiR 2009, 58 [59 f.]).

Der hM ist uE zu folgen. Sie kann uE nicht mit dem Argument abgelehnt werden, dass es sich beim Wettbewerbsverbot um ein Kollektivgut handelt, weil der Berechtigte nicht in der Lage sei, den Nutzen aus dem Wettbewerbsverbot zu kontrollieren bzw. andere von diesem Nutzen auszuschließen (so aber LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1165]; im Erg. auch DOERFFLERN-BEZECKA, DStR 1970, 371; GAIL, WPg 1969, 273 [276]). Bei einer solchen Auslegung würde der Begriff des immateriellen WG zu sehr eingeeengt. Der Kollektivcharakter ist kein Spezifikum von Wettbewerbsverboten, sondern kann überall dort zum Tragen kommen, wo die Leistung des Verpflichteten in einer bloßen Unterlassung besteht. Auch die Rspr. des BFH zu anderen nichtexklusiven Nutzungsmöglichkeiten, die als WG qualifiziert werden (näher Anm. 1687 mwN), wäre zu revidieren (so etwa die Forderung von GAIL, WPg 1969, 273 [275]). Unter fremden Dritten ist jedoch nicht anzunehmen, dass eine Vertragspartei für etwas bezahlt, was ihr keinen entsprechenden Vorteil verschafft.

Ein Wettbewerbsverbot kann uE generell als immaterielles WG qualifiziert werden, weil es durch seine potentielle Übertragbarkeit auf einen Betriebserberber auch ausreichend verkehrsfähig ist (s. zur Verkehrsfähigkeit BFH v. 31.3.1976 – I R 85/74, BStBl. II 1976, 475; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979,

369). Nicht notwendig ist, dass der Verpflichtete bereits Konkurrent des Berechtigten war oder von ihm eine tatsächliche Gefahr des Wettbewerbs ausgeht. Eine vermeintliche Gefahr ist ausreichend (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 848).

Selbständiges Wirtschaftsgut: Ist das Wettbewerbsverbot nur ein Teil eines Vertrags, ist es als selbständig erwerbbares immaterielles WG zu qualifizieren, soweit ihm – gemessen an den sonstigen Abreden – ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zukommt (Grundsatz der Einzelbewertung). Davon ist auszugehen, soweit ein gedachter Erwerber des ganzen Unternehmens darin einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde (Rückgriff auf den Teilwertgedanken des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).

► *Ist das Wettbewerbsverbot als Hauptleistung vereinbart*, liegt ein selbständiges WG vor, vor allem wenn sich die vertragliche Vereinbarung in der Regelung des Wettbewerbsverbots erschöpft.

► *Als bloße Nebenleistung* kommt eine selbständige Bilanzierung des Wettbewerbsverbots dagegen grds. nicht in Betracht. Handelt es sich bei dem Wettbewerbsverbot um einen unselbständigen Bestandteil eines gleichzeitig erworbenen, anderen immateriellen WG, scheidet das Vorliegen eines EinzelWG Wettbewerbsverbot aus. Dasselbe gilt, wenn eine nicht wesentliche, unselbständige Nebenabrede vorliegt.

Für die Abgrenzung zwischen Hauptleistung und bloßer Nebenleistung ist eine objektive wirtschaftliche Bewertung zugrunde zu legen. Damit kann es zumindest nicht allein auf die Vereinbarung der Parteien ankommen, insbes. eine bewusst vom tatsächlichen Wert des Wettbewerbsverbots abweichende Vereinbarung ist stl. nicht zu berücksichtigen. Indizien für eine eigene wirtschaftliche Bedeutung können eine zeitliche Befristung des Wettbewerbsverbots sowie der eigenständige Wert des Wettbewerbsverzichts sein, sofern sich dieser in den getroffenen Vereinbarungen, zB in einer entsprechenden Bemessung des Entgelts, klar niederschlagen hat (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; zur Abgrenzung beim Erwerb einer Beteiligung, eines Unternehmens oder Kundenstamms s. Anm. 1587, 1589). Auf die Höhe des Entgelts kommt es uE grds. nicht an. Ebenso ist ein gesonderter Entgeltausweis nicht zwingend erforderlich, da die Vertragsparteien sonst bei gleichem materiellem und wirtschaftlichem Inhalt durch ein verdeckt vereinbartes Entgelt über die Bilanzierung disponieren könnten (tendenziell aA zB BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 6.8.1998 – IV B 123/97, juris; BFH v. 23.2.1999 – IV R 85/95, BStBl. II 1999, 590; vgl. auch Anm. 1587, 1589). Ohne gesonderten Entgeltausweis muss sich der eigenständige Wert des Wettbewerbsverbots allerdings klar in der Höhe des vereinbarten Gesamtentgelts widerspiegeln (ähnlich BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161). Angesichts dieser Unsicherheiten empfiehlt es sich in der Praxis, ein gesondertes Entgelt festzulegen, wenn das Wettbewerbsverbot ein eigenständiges Gewicht haben soll.

Zusammenfassend sind danach bei der Zusammenfassung mit einem anderen Rechtsgeschäft folgende Kriterien für die WG-Eigenschaft des Wettbewerbsverbots maßgeblich:

- Es muss ausdrücklich im Vertrag als Leistungsgegenstand genannt sein.
- Seine eigenständige Bedeutung und damit sein eigenständiger Wert müssen im Wettbewerb kaufmännisch anzuerkennen und greifbar sein, unabhängig von der konkreten Höhe.

§ 5 Anm. 1579–1580 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

– Unter diesen Voraussetzungen muss ein Entgelt nicht zwingend ausgewiesen werden. Das ist aber für die Praxis dringend anzuraten.

Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten: Grundsätzlich hat der Ansatz des immateriellen WG „Wettbewerbsverbot“ Vorrang vor dem Ausweis einer Verbindlichkeit bzw. Rückstellung. Nur in besonderen Fällen kommt der Ansatz einer Rückstellung bzw. Verbindlichkeit in Betracht, insbes. wenn die Entschädigungszahlung für das Wettbewerbsverbot erst nach deren Erfüllung fällig ist (s. näher Anm. 1575 „Kein Ansatz von Rückstellungen/Verbindlichkeiten“).

Erwerb: Für die Aktivierung muss das immaterielle WG „Wettbewerbsverbot“ derivativ über den Markt erworben worden sein (s. allgemein Anm. 1731 ff.). Es reicht aus, dass das WG erst mit seiner Vereinbarung begründet wird (s. auch Anm. 1733). Als Erwerb ist der Rechtskauf, aber auch ein Tauschgeschäft, insbes. im Sinne eines gegenseitigen Konkurrenzverzichts in bestimmten Gebieten, zu qualifizieren.

Entgeltlicher Erwerb: Dem Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2 kommt beim Erwerb eines ganzen Unternehmens oder des Kundenstamms besondere Bedeutung zu, da hier die Abgrenzbarkeit zwischen Wettbewerbsverbot und Geschäftswert/Kundenstamm Schwierigkeiten bereiten kann (s. Anm. 1587, 1589). Beim Tauschgeschäft kann der Wert des erhaltenen, anderen immateriellen oder materiellen WG nur als Entgelt anerkannt werden, wenn es für dieses einen objektiv zu bemessenden Marktwert gibt oder das Wettbewerbsverbot bereits den Markttest durch derivativen Erwerb bestanden hat. Wird zB ein gegenseitiger Wettbewerbsverzicht für bestimmte Gebiete vereinbart, wird regelmäßig wegen der Bewertungsunsicherheit, aufgrund derer das Gesetz eine Wertbestätigung am Markt angeordnet hat, die Aktivierung des Wettbewerbsverbots nicht in Betracht kommen (ohne Differenzierung für entgeltlichen Erwerb des Wettbewerbsverbots bei Gebietsabgrenzung zweier Zeitschriftengroßhändler FG Münster v. 21.10.1980 – VI 2429/76 E, EFG 1981, 279, rkr.; allg. auch BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743; BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731; näher Anm. 1743 mwN). Etwas anderes gilt nur, wenn der Tausch ein Wettbewerbsverbot betrifft, dessen Wert bereits durch ein drittbezogenes Anschaffungsgeschäft objektivierbar ist.

Wird das Wettbewerbsverbot unentgeltlich erworben, steht dies seiner Aktivierung im Wege einer teleologischen Reduktion des Abs. 2 nicht entgegen, wenn das Wettbewerbsverbot vom Übertragenden zuvor entgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1740).

1580 bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots

Zu unterscheiden ist zwischen befristeten und unbefristeten Wettbewerbsverboten.

AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot: Das Wettbewerbsverbot ist zumindest bei entsprechender kalendermäßiger Befristung in seiner Verwendungsdauer begrenzt und damit ein abnutzbares WG. Es ist dann nach ganz hM gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf die vereinbarte Dauer des Wettbewerbsverbots (s. Anm. 1580) linear abzuschreiben (aA BISE, WPg 1971, 312 [314]; nur Teilwertabschreibung). Eine degressive AfA kommt nur im Handelsrecht unter der Voraussetzung, dass sich der Wert des Wettbewerbsverbots in den ersten Jahren grds. schneller verringert, in Betracht.

► *Bezugsgrößen:* Bei einem personenbezogenen Wettbewerbsverzicht liegt idR ein zeitlich befristetes Wettbewerbsverbot vor, da es grds. mit dem Tod des Ver-

pflichtet endet. So ist ein lebenslängliches Wettbewerbsverbot als ein auf die voraussichtliche Lebensdauer des Verpflichteten befristetes Wettbewerbsverbot zu qualifizieren (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56). In diesem Fall ist auf die statistische mittlere Lebenserwartung des Verpflichteten abzuschreiben (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 740 „Wettbewerbsverbot“ [3/2018]), die sich schätzungsweise ergibt, insbes. aus der zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Wettbewerbsverzichts aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamts oder der versicherungsmathematisch berechneten Lebenserwartung. Aus Vereinfachungsgründen sollte auch auf die vom BMF nach § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG festgelegten Werte (vgl. zuletzt BMF v. 4.11.2016 – IV C - 7 - S 3104/09/10001 – DOK 2016/1012678, BStBl. I 2016, 1166 iVm. BMF v. 28.11.2017 – IV C 7 - S 3104/09/10001 – DOK 2017/0990971, BStBl. I 2017, 1526) zurückgegriffen werden können (die Rspr. stellt ohne nähere Konkretisierung ab auf die „mutmaßliche Lebenszeit“, so BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369, bzw. die „vermutliche Lebensdauer“ des Verpflichteten, so BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; ebenso das Schrifttum; vgl. TONNER in B/B, § 5 Rz. 340 [11/2017]).

In besonderen Konstellationen kommen zur Bestimmung der objektivierten Dauer auch andere Bezugsgrößen in Betracht. Wird der Wettbewerbsverzicht zB bis zum Renteneintritt befristet, ist das durchschnittliche Renteneintrittsalter eines altersmäßig vergleichbaren ArbN zB nach den Angaben des Statistischen Bundesamts zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung maßgeblich, es sei denn, ein abweichendes individuelles Renteneintrittsalter ist bereits zum Bilanzstichtag bekannt.

► *Objektivierung der Laufzeit:* Für sog. objektbezogene Wettbewerbsverbote (zum Begriff Anm. 1572) und für vererbliche personenbezogene Wettbewerbsverbote muss stets im Einzelfall geprüft werden, inwieweit eine Begrenzung der Laufzeit des Wettbewerbsverbots durch Objektivierung möglich ist. Anhaltspunkt für eine solche objektivierte Schätzung kann zB der Produkt- oder Branchenzklus bei einem sachlich geschützten Wettbewerb sein (glA NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 1999, 215; LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1164]; MUTZE, StBp. 1961, 144). Entsprechendes kann bei vererblichen personenbezogenen Wettbewerbsverboten gelten, da grds. davon auszugehen ist, dass nach einem gewissen Zeitraum eine erneute wirtschaftliche Betätigung des Verpflichteten nicht mehr in Betracht kommt und das Wettbewerbsverbot dann nicht mehr bewertbar ist (ähnlich BISE, WPg 1971, 312 [315]). Ausnahmsweise kann in evidenten Fällen (insbes. bei Verflüchtigung der Wirkung des Wettbewerbsverbots innerhalb eines kurzen Zeitraums, zB aufgrund besonderer Vertrauensbeziehungen) die Entschädigungszahlung auch ins Verhältnis gesetzt werden zum – häufig kaum bestimmbar – anfänglichen Jahreswert der Unterlassungsleistung und so zu einer Objektivierung der Laufzeit führen. Reichen diese Kriterien zur Begrenzung der Laufzeit nicht aus, wird man uE im Regelfall darauf abstellen können, dass sich die Wirkung eines Wettbewerbsverbots mit zunehmendem Zeitablauf verflüchtigt und insoweit – je nach Sachverhalt – pauschal eine ND von 10 bis 20 Jahren (je nach Alter des Verpflichteten auch kürzer) annehmen können. Insoweit wird ein unbefristetes Wettbewerbsverbot kaum einmal vorliegen.

► *Änderung der Abschreibungsdauer:* Stirbt der Verpflichtete vor Erreichen der für die AfA zugrunde gelegten Lebensdauer und ist das Wettbewerbsverbot nicht vererblich, hat der Berechtigte den regelmäßig noch vorhandenen Restbuchwert

abzuschreiben. Entsprechendes gilt zB bei einer Anknüpfung an das Renteneintrittsalter für den frühzeitigen Renteneintritt des Verpflichteten (s. auch oben „Bezugsgrößen“).

Im umgekehrten Fall, in dem sich die Abschreibungsdauer des Wettbewerbsverbots als zu kurz erweist, kommt eine rückwirkende Änderung der AfA nicht in Betracht, soweit sich die Schätzung der Dauer des Wettbewerbsverzichts nur als objektiv unrichtig erweist, aber subjektiv richtig war. Die subjektive Richtigkeit ist stets gegeben, wenn die o.g. typisierenden Bezugsgrößen zugrunde gelegt worden sind. Regelmäßig wird keine andere AfA-Dauer zugrunde zu legen und die AfA nicht zu berichtigen sein, da im Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Schätzungsfehlers (Überleben der statistischen Lebenserwartung, späterer Renteneintritt) idR nicht abgeschätzt werden kann, ob die tatsächliche Dauer des Wettbewerbsverbots deutlich von der objektivierten abweichen wird. Nur wenn eine verlässliche neue Schätzung der tatsächlichen Dauer möglich ist, kann bei erheblichen Abweichungen gegenüber der objektivierten Laufzeit ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert über die neu zu schätzende ND abgeschrieben werden (ähnlich KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 7 Rz. 104).

Teilwertabschreibung:

► *Teilwertabschreibung bei unbefristetem Wettbewerbsverbot:* Kommt ausnahmsweise – in Fällen einer auflösenden Bedingung oder bei juristischen Personen als Verpflichteten denkbar – eine Objektivierung der Laufzeit nicht in Betracht (Nichtigkeit gem. § 138 BGB wegen übermäßiger Beschränkung der wirtschaftlichen Freiheit – s. Anm. 1571 „Vertragliche Wettbewerbsverbote“ – spielt keine Rolle, wenn sich der Verpflichtete nicht darauf beruft, § 41 AO), kann die Einmalzahlung nicht sofort als Aufwand behandelt werden, da weiterhin ein aktivierungspflichtiger entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG vorliegt (glA BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775). Für das aktivierte immaterielle WG scheidet hier eine lineare AfA aus; die Abnutzung durch Zeitablauf kann trotz der damit verbundenen praktischen Bewertungsprobleme nur über die Grundsätze der Teilwertabschreibung gesteuert werden (glA BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242; BAUER, DB 1989, 1051 [1055]; JEBENS, BB 1968, 500 [503]). Der Teilwert ist dabei schätzungsweise nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbes. der Entwicklung von Umsatz und Kundenzahl in dem vom Wettbewerbsverbot betroffenen Bereich mit und ohne Wettbewerbsverbot, aber unabhängig vom Reingewinn zu bestimmen (wie hier FELIX, KÖSDI 1979, 3444 [3450]; unzut. BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242: Berücksichtigung des Reingewinns).

► *Teilwertabschreibung bei Unmöglichkeit des Wettbewerbs:* Auch wenn der Verpflichtete nicht länger in Wettbewerb zum Berechtigten treten kann (zB aufgrund Arbeitsunfähigkeit, Pflegebedürftigkeit oder Tod des Verpflichteten), kommt eine Teilwertabschreibung eines gesondert aktivierten Wettbewerbsverbots in Betracht, obwohl in vielen dieser Fälle das Wettbewerbsverbot rechtl. bestehen bleibt. Das Wettbewerbsverbot stellt in diesen Fällen kein WG mit wirtschaftlichem Gehalt mehr dar, so dass der Restbuchwert insgesamt abzuschreiben ist. Mangelnde wirtschaftliche Kraft rechtfertigt dagegen keine Teilwertabschreibung, da der Verpflichtete sein Know-how auch mit fremder wirtschaftlicher Kraft, zB als freiberuflicher Berater, nutzen kann (glA WIESBROCK/WÜBBELSMANN, GmbHR 2005, 519 [523]). Gleiches gilt uE bei einem Berufswechsel des Verpflichteten, da ein Berufswechsel jederzeit rückgängig gemacht werden kann. Letztlich handelt es sich um eine Einzelfallentscheidung, ob abgeschrieben werden kann.

▶ *Teilwertabschreibung bei grundlegender Änderung des Markts*: Wenn sich Markt und Wettbewerb (zB aufgrund technischer Neuentwicklungen oder Erfindungen) grundlegend ändern, kann unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ebenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen.

▶ *Teilwertabschreibung bei Herabsetzung/Erhöhung des Entgelts*: Eine Herabsetzung des Entgelts rechtfertigt nicht in jedem Fall eine Teilwertabschreibung. Vielmehr sind Veränderungen des Entgelts nach dem Zeitpunkt der „Anschaffung“, sofern sie bis zum Bilanzstichtag des erstmaligen Ansatzes eintreten, bei der Bewertung auf diesen Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Nach dem Jahr der „Anschaffung“ sich ergebende (sog. nachträgliche) Herabsetzungen bzw. Erhöhungen des Entgelts führen zur Anpassung des Wertansatzes des WG auf den jeweils folgenden Bilanzstichtag (BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620).

▶ *Teilwertabschreibung bei Ablauf der vereinbarten oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer*: Sofern zwei konkurrierende Unternehmen aus tatsächlichen Gründen nicht mehr in Konkurrenz treten (zB Wegfall von Geschäftsbeschränkungen), kommt ebenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht (glA KRAFT/HOHAGE, DB 2017, 327 [328]).

AfaA: Spiegelt ausnahmsweise ein anderer Verteilungsmaßstab als die lineare Afa den Leistungsfortschritt besser wider, kann in evidenten Fällen, insbes. bei schneller Verflüchtigung der Wirkung des Wettbewerbsverbots (zB aufgrund eines besonderen Vertrauensverhältnisses zu bisherigen Mandanten), eine AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 in Betracht kommen. Sie ist auch auf immaterielle WG anwendbar (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 7 Rz. 120) und kommt in Betracht, wenn die Abnutzung aufgrund besonderer Umstände über den gewöhnlichen Wertverzehr hinausgeht.

Einstweilen frei.

1581–1584

5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb

a) Behandlung beim Verpflichteten

1585

Bei der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs bei gleichzeitiger Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots – ob als Nebenabrede oder als Hauptleistung – kommen die allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung beim Verpflichteten zum Tragen (dazu ausführl. Anm. 1578), vorausgesetzt, die Unterlassungspflicht gehört beim Verpflichteten zu einem BV. Eine Aktivierung als RAP kommt danach jedenfalls bei der Veräußerung von Anteilen aus dem BV oder eines Teilbetriebs in Betracht, bei einer Gesamtbetriebsveräußerung dagegen regelmäßig nicht. Man wird im letzteren Fall uE nicht annehmen können, dass der Verpflichtete allein aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung des Wettbewerbsverbots bilanzierungspflichtiger Kaufmann bleibt (aA BISE, WPg 1971, 312 [319]).

b) Behandlung beim Berechtigten

aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert

1586

Da der Kaufpreis für ein lebendes Unternehmen maßgeblich durch die Gewinnaussichten bestimmt ist, diese jedoch durch Wettbewerbshandlungen des bisherigen Inhabers erheblich beeinträchtigt werden können, wird dem Veräußerer des (Teil-)Betriebs regelmäßig als Nebenpflicht vertraglich oder nach § 242

BGB eine Verpflichtung zum Unterlassen von Wettbewerb auferlegt, um die Gewinnaussichten des Erwerbers sicherzustellen. Ein (befristetes oder unbefristetes) Wettbewerbsverbot, das zusammen mit einem (Teil-)Betrieb erworben wird, dient daher meistens nur der Sicherung des Hauptzwecks Unternehmenserwerb. In diesem Fall geht das Wettbewerbsverbot in die Aktivierung des Geschäftswerts ein (BFH v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 13.4.1983 – I R 105/79, nv.; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; RICHTER, DStR 1997, 1318 [1319]), der bei einem Gewerbebetrieb oder einem Betrieb der LuF gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 über 15 Jahre abzuschreiben ist. Eine Teilwertabschreibung des Geschäftswerts allein aufgrund der Beendigung des Wettbewerbsverbots (dazu BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 13.4.1983 – I R 105/79, nv.) oder für den Fall, dass sich das Wettbewerbsverbot als Fehlmaßnahme erweist (dazu RFH v. 16.8.1934, StuW Nr. 593), kommt uE generell nicht in Betracht.

1587 **bb) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb**

Nach hM kommt auch eine eigenständige Aktivierung des Wettbewerbsverbots als immaterielles WG in Betracht (nach aA ein aktiver RAP; s. Anm. 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“), wenn dieses gegenüber dem Geschäftswert nicht nur als Nebenleistung zu qualifizieren ist, sondern ihm eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Eine Pauschalbehandlung (vgl. etwa GOLUB, Anm. zu StRK EStG § 5 R. 517; wohl auch RFH v. 19.5.1932, RStBl. 1932, 302; Wettbewerbsverbot stets Bestandteil des Geschäftswerts; KNIEPER, DB 1969, 856; Wettbewerbsverbot stets getrennt zu bilanzierendes WG) wird uE den Verhältnissen des Einzelfalls nicht gerecht. Ebenso wenig erscheint insoweit eine Differenzierung zwischen befristeten und unbefristeten Wettbewerbsverboten (so RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813) ausschlaggebend (glA BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369).

Anforderungen an ein selbständiges Wirtschaftsgut: Umstritten ist, welche Anforderungen an die herausgehobene Bedeutung zu stellen sind. Die Rspr. und Teile des Schrifttums tendieren zur Aufstellung weitgehender formaler Voraussetzungen. So sollen die Vereinbarung eines gesonderten Entgelts neben anderen Vergütungen und eine Befristung der Laufzeit erforderlich sein.

BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; BFH v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; BFH v. 6.8.1998 – IV B 123/97, nv., juris; BFH v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; TONNER in B/B, § 5 Rz. 340 (11/2017); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 „Wettbewerbsverbot“ (2/1998); FELIX, KÖSDI 1979, 3444 (3450); GRIEGER, BB 1965, 1178; JEBENS, BB 1968, 500; OFFERHAUS, DStR 1966, 109 (110).

Die ausdrückliche Vereinbarung eines gesonderten Entgelts kann ein gewichtiges Indiz sein. Sie ist jedoch uE ebenso wenig wie die übrige vertragliche Formulierung allein entscheidend, da die Vertragsparteien den auf einen Geschäftswert entfallenden Kaufpreisanteil nicht willkürlich in einzelne Faktoren zerlegen können. Maßgeblich ist vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter besonderer Berücksichtigung der subjektiven Gründe für die Vereinbarungen sowie ihres objektiven wirtschaftlichen Gehalts und ihrer Durchführung. Dementsprechend hat der BFH in einigen Urteilen auch ohne ausdrückliche Vereinbarung eines besonderen Entgelts für das Wettbewerbsverbot ein selbständiges immaterielles WG „Wettbewerbsverbot“ angenommen (BFH v. 26.7.

1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; ebenso FG München v. 23.5.2007 – 1 K 4243/04, juris, rkr.). Relevant ist insbes., ob der Wettbewerbsverzicht über die selbstverständlichen Pflichten nach Treu und Glauben (s. Anm. 1571 „Gesetzliche Wettbewerbsverbote“) hinausgeht und damit mehr als der Sicherung der Unternehmensübertragung dient (glA JEBENS, BB 1968, 500; WIEBUSCH, StBp. 1971, 78). Dies muss auch subjektiv klar in den vertraglichen Vereinbarungen (eindeutige Regelung zum zeitlichen, sachlichen und örtlichen Umfang des Wettbewerbsverbots) zu Tage treten, um eine Atomisierung des Geschäftswerts zu vermeiden. Jedenfalls ist das Recht aus dem Wettbewerbsverbot kein eigenständiges WG, wenn vom Verpflichteten keine oder nur geringe Wettbewerbsgefahr (zB aufgrund von Pflegebedürftigkeit, Alter oÄ; vgl. auch Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“) ausgeht und dies dem Berechtigten bekannt ist.

Bei Anteilsveräußerung hat das Wettbewerbsverbot idR eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung, wenn es aufgrund der bisherigen und möglichen künftigen Tätigkeit des veräußernden Gesellschafters vereinbart wird und nicht mit den veräußerten Anteilen zusammenhängt (glA PUPETER in HOLZAPFEL/PÖLLATH, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 15. Aufl. 2016, Rz. 233; zu restriktiv RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1931, 305).

Erweist sich das Wettbewerbsverbot nach diesen Grundsätzen als wesentliche Grundlage der Geschäftsübernahme, stellt es – ggf. auch ohne Befristung und/oder gesonderten Entgeltausweis – ein selbständiges, vom Geschäftswert unterscheidbares immaterielles WG dar. Dieses hat der Berechtigte gesondert vom Geschäftswert zu aktivieren (Grundsatz der Einzelbewertung), wobei die Aufteilung des Entgelts – wie auch in anderen Fällen eines Gesamtpreises anerkannt – ggf. zu schätzen ist, und gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 auf die vereinbarte Dauer des Wettbewerbsverbots abzuschreiben ist.

Der zur Aktivierung Berechtigte ist sowohl bei der Geschäftsveräußerung als auch beim Anteilsverkauf grds. der Erwerber. Hat das Wettbewerbsverbot beim Anteilskauf für den neuen Gesellschafter aber selbst keine Bedeutung, sondern ist Nutznießer allein die „erworbene“ Gesellschaft, kommt eine Aktivierung beim Erwerber nicht in Betracht (s. dazu auch WIESBROCK/WÜBBELSMANN, GmbHR 2005, 519 [523]). Vielmehr liegt dann eine verdeckte Einlage des Wettbewerbsverbots in die „übernommene“ Gesellschaft vor, so dass sich beim Erwerber der Beteiligungsansatz um den Teilwert des Wettbewerbsverbots erhöht (§ 6 Abs. 6 Satz 2). Wer die Entschädigungszahlung an den Verpflichteten leistet, kann ein Indiz für die Rechtsinhaberschaft sein.

6. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms

a) Behandlung beim Verpflichteten

1588

Wird bei der Veräußerung des Kundenstamms ein Wettbewerbsverbot nicht nur als Nebenpflicht (s. Anm. 1579 „Selbständiges Wirtschaftsgut“, 1587) vereinbart, kann das dafür gezahlte Entgelt beim Verpflichteten zu bilanzieren sein, wenn die Unterlassungspflicht bei ihm zu einem BV gehört (insbes. bei örtlicher Begrenzung des Wettbewerbsverbots). Für das Einmalentgelt hat der Verpflichtete – getrennt vom Ansatz des Entgelts für den Kundenstamm – einen passiven RAP gem. Abs. 5 anzusetzen, soweit eine kalendermäßig bestimmte oder bestimmbare oder zumindest objektivierbare Vertragslaufzeit (s. Anm. 1580) gege-

ben ist. Der RAP ist über die geschätzte Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirksam aufzulösen.

Ist das Wettbewerbsverbot nur Nebenabrede zur Übernahme des Kundenstamms, geht es in Letzterem auf und kann nicht gesondert abgeschlossen werden; der Zeitraum der Auflösung des für die Veräußerung des Kundenstamms gebildeten passiven RAP orientiert sich allein am geschätzten Zeitraum der Nutzung des Kundenstamms.

1589 b) **Behandlung beim Berechtigten**

Der Erwerb eines Kundenstamms, der auch ohne den Erwerb des Unternehmens erfolgen kann, ist wirtschaftlich nur dann sinnvoll, wenn sich der bisherige Inhaber des Kundenstamms gleichzeitig des Wettbewerbs enthält. Entsprechend ist der Veräußerer zivilrechtl. – auch ohne ausdrückliche Vereinbarung – verpflichtet, die abgegebenen Kunden nicht wieder abzuwerben.

Einheitlicher Kaufpreis: Werden keine weitergehenden Vereinbarungen zum Wettbewerbsverbot getroffen und wird – wie im Regelfall – für den Kundenstamm und das Wettbewerbsverbot ein einheitlicher Kaufpreis vereinbart, liegt nach hM ein einheitliches immaterielles WG vor (nach aA Ansatz eines aktiven RAP; s. Anm. 1575, 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“). Das Wettbewerbsverbot stellt eine nicht gesondert vergütete Nebenleistung dar, die nicht eigenständig aktiviert werden darf. Die gemeinsamen AK für den Kundenstamm sowie das Wettbewerbsverbot sind insgesamt zu aktivieren und über die voraussichtliche ND des Kundenstamms linear abzuschreiben (BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775). Die voraussichtliche ND des Kundenstamms entspricht hierbei der Dauer, innerhalb derer ein gewisser Nutzen aus der Übernahme des Kundenstamms gezogen werden kann. Hierfür sind Schätzungen vorzunehmen, die berücksichtigen, dass sich der Nutzen eines übernommenen Kundenstamms im Zeitablauf verflüchtigt.

Eine getrennte Bilanzierung von Kundenstamm und Wettbewerbsverbot ist uE in Betracht zu ziehen, wenn dem Wettbewerbsverbot gleichrangige Bedeutung zukommt. Dies dürfte insbes. bei Tätigkeiten der Fall sein, bei denen sich der Kundenstamm schnell verflüchtigt, wie etwa bei auf ein besonderes Vertrauensverhältnis gestützten Geschäften (ärztliche Tätigkeit, Steuerberatung etc.), wenn das Wettbewerbsverbot über diesen Verflüchtigungszeitraum hinaus vereinbart wird. Dann ist im Wege einer griffweisen Schätzung eine Aufteilung der gemeinsamen AK auf die eigenständigen WG „Kundenstamm“ und „Wettbewerbsverbot“ vorzunehmen. Die AK des Kundenstamms haben dabei insbes. die aus der übernommenen Kundschaft resultierenden künftigen Gewinnchancen zu berücksichtigen. Für die AfA gilt, dass die beiden WG aufgrund ihrer (voraussichtlich) unterschiedlichen ND einer divergierenden Abschreibungsdauer unterliegen.

Als ein gesondert zu behandelndes WG ist ein Wettbewerbsverbot uE regelmäßig auch dann anzusehen, wenn dem Verpflichteten nicht nur die Abwerbung seines alten Kundenstamms untersagt wird, sondern ihm darüber hinaus die Verwendung seiner Branchenkenntnis, seines Namens usw. auf dem bisherigen Geschäftsgebiet und damit auch die Schaffung eines neuen Kundenstamms untersagt ist. Ein solch umfassendes Wettbewerbsverbot ist nicht als bloße stl. unbeachtliche Nebenabrede zu werten.

In Einzelfällen, insbes. bei einem zeitlich unbefristet vereinbarten Wettbewerbsverbot, kann es darüber hinaus möglich sein, dass die Übernahme des Kunden-

stamms lediglich untergeordnete Bedeutung hat. Der Kundenstamm geht dann in der Bilanzierung des Wettbewerbsverbots auf und ist nach deren Grundsätzen abzuschreiben (s. auch BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308).

Gesondertes Entgelt für das Wettbewerbsverbot: Ist zusätzlich zum Entgelt für den Kundenstamm ein gesondertes Entgelt für das Wettbewerbsverbot vereinbart, folgt daraus nicht zwingend der Hauptleistungscharakter des Wettbewerbsverbots. Zwar wird in diesem Fall idR keine bloße Nebenabrede zur Übernahme des Kundenstamms anzunehmen sein, so dass es nach hM (vgl. Anm. 1575, 1579 „Immaterielles Wirtschaftsgut“) als selbständiges WG aktivierungspflichtig und über seine (geschätzte) Laufzeit (Anm. 1580 „AfA bei befristetem Wettbewerbsverbot“ und „AfA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“) bzw. nach den Grundsätzen der Teilwertabschreibung (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“) abzuschreiben ist. Ist das Wettbewerbsverbot aber wirtschaftlich nur von untergeordneter Bedeutung, geht es in der Aktivierung des Kundenstamms auf.

7. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung

a) Stilllegung durch den Verpflichteten

1590

Behandlung beim Verpflichteten: Regelmäßig wird die Unterlassungspflicht beim Verpflichteten nach Stilllegung des Betriebs nicht mehr zu einem BV gehören. Anderenfalls ist ein aktiver RAP anzusetzen.

Behandlung beim Berechtigten: Legt der Verpflichtete seinen Betrieb (freiwillig oder aufgrund Vereinbarung mit dem Berechtigten vorübergehend oder auf unbestimmte Zeit) still, ohne dass der Berechtigte diesen (oder dessen wesentliche Betriebsgrundlagen) erwirbt, ist das Recht aus dem Wettbewerbsverbot (in jedem Fall) gem. Abs. 2 mit seinen AK (= gesamtes Entgelt) gesondert zu aktivieren, soweit es entgeltlich erworben wird (s. Anm. 1575, 1579). Entsprechendes gilt bei Stilllegung eines Teilbetriebs durch den Verpflichteten, soweit sich das Wettbewerbsverbot auf das Geschäftsfeld dieses Teilbetriebs bezieht. Soweit der Berechtigte in der Folgezeit Kunden des Verpflichteten gewinnen kann, ist dies nicht als Erwerb des Kundenstamms zu werten, sondern eine bloße mittelbare Folge der Stilllegung (BFH v. 28.10.1958 – I 116/57 U, BStBl. III 1959, 242).

b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb

1591

Behandlung beim Verpflichteten: Für den Veräußerer eines lebenden Unternehmens macht es keinen Unterschied, ob dieses nach der Veräußerung stillgelegt wird oder nicht. Die Bilanzierung folgt den in Anm. 1585 dargestellten Grundsätzen.

Behandlung beim Berechtigten: Wird ein lebendes Unternehmen in der Absicht erworben, es sofort nach dem Erwerb stillzulegen, entstehen keine AK für einen Geschäftswert. Vielmehr kann ein gleichzeitig vereinbarter Wettbewerbsverzicht des Veräußerers im Regelfall beim Berechtigten gesondert als entgeltlich erworbenes, immaterielles WG angesetzt werden. Etwas anderes kann nur gelten, wenn sich das Wettbewerbsverbot als unselbständiger Bestandteil eines anderen, gleichzeitig erworbenen immateriellen WG darstellt (BFH v. 31.3.1976 – I R 85/74, BStBl. II 1976, 475; BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979,

§ 5 Anm. 1591–1594 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

369; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 [11/2007]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 270 „Wettbewerbsverbot“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 [2/1998]; BAUER, DB 1989, 1051) oder das Wettbewerbsverbot wirtschaftlich wertlos ist, weil es sich nur auf den stillgelegten Betrieb bezieht und eine anderweitige Konkurrenzfähigkeit nicht ausschließt (dann regelmäßig bloße Stärkung des eigenen Geschäftswerts; s. auch RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813).

8. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote

1592 a) Behandlung beim Verpflichteten

Der Verpflichtete ist bei Verletzung des Wettbewerbsverbots zum Schadensersatz bzw. zur Vorteils herausgabe verpflichtet. Zeichnet sich die Entstehung einer solchen Schadensersatzverpflichtung hinreichend konkret ab (zB durch [unmittelbar bevorstehende] Kenntniserlangung des Berechtigten über die Vertragsverletzung oder durch Rechtshängigkeit eines Klageverfahrens gegen den Verpflichteten) und ist mit einer Inanspruchnahme durch den Berechtigten ernsthaft zu rechnen, so sind für diese Ansprüche beim Verpflichteten Rückstellungen in entsprechender Höhe zu bilden (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rz. 458 „Schadensersatzverpflichtungen“ [7/2012]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 550 „Schadensersatz“; SCHWEDHELM, DStR 1993, 245; Anm. 704 „Schadensersatz“).

1593 b) Behandlung beim Berechtigten

Dem Berechtigten erwächst bei Verletzung des Wettbewerbsverbots regelmäßig ein Anspruch auf Schadensersatz bzw. auf Vorteils herausgabe, der erst bei hinreichender Konkretisierung zu aktivieren ist. Dies ist erst nach einem Anerkenntnis des Verpflichteten, einem obsiegenden rechtskräftigen Urteil (BFH v. 27.5.1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478) oder einem Vergleichsangebot des Verpflichteten (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90) der Fall.

Die Bewertung der Forderung richtet sich nach dem entstandenen Schaden, für dessen Ermittlung die allgemeinen Grundsätze zum Schadensersatz (normativer Schadensbegriff) gelten. Als Schaden sind danach nicht nur der tatsächlich erwachsene Schaden sowie kausal veranlasste Schadenermittlungskosten zu qualifizieren, sondern auch der entgangene Gewinn, den der Berechtigte erzielt hätte, wenn er statt des Verpflichteten das Geschäft abgeschlossen hätte (Ermittlung ggf. durch Schätzung; vgl. BGH v. 24.6.2009 – VIII ZR 332/07, WM 2009, 1811). Hingegen ist ein weitergehender Gewinn, den der Verpflichtete (zB aufgrund besonderer Geschäftstüchtigkeit) erzielt, nicht ersatzfähig und damit nicht in die Forderungshöhe einzubeziehen (vgl. hierzu etwa BAG v. 24.4.1970 – 3 AZR 324/69, AP Nr. 5 zu § 60 HGB).

1594 9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots

Entfällt ein Wettbewerbsverbot (zB durch Verzicht, Aufhebungsvertrag, Eintritt einer auflösenden Bedingung, Rücktritt vom Vertrag, außerordentliche Kündigung gem. § 314 BGB; s. dazu BAUER/DILLER, Wettbewerbsverbote, 7. Aufl. 2015, Rz. 566 ff.; LABER/LEGERLOTZ, DStR 2000, 1612), so folgt aus dem Wegfall der gegenseitigen Leistungsverpflichtung, dass die dieses Wettbewerbsverbot betreffenden Bilanzposten sowohl beim Berechtigten als auch beim Verpflichteten

aufzulösen sind, es sei denn, es sind noch nachwirkende Erfüllungsansprüche während der Dispositionsfrist bei einem wirksamen Verzicht des Berechtigten (s. Anm. 1571) oder rückständige Leistungen offen oder zB Schadensersatzansprüche zu erfüllen. Eine vom Berechtigten im Zusammenhang mit der Aufhebung des Wettbewerbsverbots geleistete Entschädigungszahlung ist beim Verpflichteten unmittelbar erfolgswirksam. Der Ansatz eines passiven RAP ist ausgeschlossen, da die Gegenleistungsverpflichtung des Verpflichteten erlischt und die Vertragsaufhebung keine eigenständige, noch zu erbringende zeitraumbezogene Gegenleistungspflicht begründet. Etwas anderes kann nur gelten, wenn im Rahmen des Aufhebungsvertrags neue Pflichten der Gegenpartei, zB Duldungs- oder Unterlassungspflichten, begründet werden (BFH v. 13.6.1986 – III R 178/82, BStBl. II 1986, 841; BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884; zu Recht teilweise krit. BERNDT, BB 2005, 1497).

10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz

a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten

aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz

1595

Die Insolvenz des Berechtigten lässt ein (nach-)vertragliches Wettbewerbsverbot generell unberührt; dies gilt sowohl zivilrechtl. als auch bilanzrechtl. Laufendes Entgelt für ein Wettbewerbsverbot ist nicht zu bilanzieren (s. Anm. 1576).

Bei Insolvenzeröffnung rückständiges Entgelt: Etwas anderes gilt, wenn sich der Berechtigte hinsichtlich der Entgeltleistung für die Zeit vor Insolvenzeröffnung in Erfüllungsrückstand befindet. Bei einem Erfüllungsrückstand weist der Berechtigte grds. eine Verbindlichkeit und der Verpflichtete eine Forderung aus (s. Anm. 1576 f.).

Da es sich uE bei der Wettbewerbsvereinbarung um einen Vertrag über eine nach Zeitabschnitten teilbare Leistung handelt, bleibt der Verpflichtete mit dem vor Insolvenzeröffnung erdienten Anspruch auch dann Insolvenzgläubiger mit Aussicht auf quotenmäßige Befriedigung, wenn der Insolvenzverwalter wegen des noch ausstehenden Rests Erfüllung wählt (§ 105 Satz 1 InsO). Gleichwohl kann der zum Unterlassen Verpflichtete aufgrund der Qualifizierung als schwebendes Geschäft auch bei entsprechender Ausfallwahrscheinlichkeit keine Rückstellung für drohende Verluste bilden (Abs. 4a Satz 1; näher Anm. 1850 ff.).

Entgelt für die Zeit nach Insolvenzeröffnung: Soweit sich das Wettbewerbsverbot auf die Zeit nach Insolvenzeröffnung bezieht, kann der Insolvenzverwalter gem. § 103 Abs. 1 InsO wählen, ob er Erfüllung verlangen will oder die Erfüllung ablehnt (HUBER in MüKo InsO, Bd. 2, 3. Aufl. 2013, § 103 InsO Rz. 69, 84 „Wettbewerbsabreden“). Das gilt auch, wenn der Insolvenzverwalter das Wettbewerbsverbot erst durch Kündigung des Anstellungsvertrags ausgelöst hat (BGH v. 8.10.2009 – IX ZR 61/06, DStR 2009, 2692).

► *Verlangt der Insolvenzverwalter Erfüllung* (zB weil er das Unternehmen des Berechtigten fortführen oder im Ganzen veräußern will), so ist der Verpflichtete als Massegläubiger bevorzugt zu befriedigen (§§ 53, 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO), aber nur hinsichtlich des Entgelts für die Zeit nach Insolvenzeröffnung. Insoweit ändert sich an der Bilanzierung der Beteiligten grds. nichts, denn der Verpflichtete bleibt an das Wettbewerbsverbot gebunden (GIESEN in JAEGER, Insolvenzord-

§ 5 Anm. 1595–1598 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

nung, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 82). Ist jedoch nicht mehr mit einer vollständigen Erfüllung des Entschädigungsanspruchs durch den Berechtigten zu rechnen, kann der Verpflichtete nach hM seinerseits fristlos aus wichtigem Grund kündigen, so dass das Wettbewerbsverbot entfällt (s. zu den bilanziellen Rechtsfolgen Anm. 1594). Gleichzeitig kommt ein Schadensersatzanspruch des Verpflichteten analog § 113 Abs. 1 Satz 3 InsO in Betracht, der nach den in Anm. 1592f. genannten Grundsätzen bilanziert werden kann (BAUER/DILLER, Wettbewerbsverbote, 7. Aufl. 2015, Rz. 1020; GIESEN in JAEGER, Insolvenzordnung, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 82). Der Insolvenzverwalter kann den wichtigen Grund ausräumen, indem er dem Verpflichteten Sicherheit leistet (analog § 321 Abs. 1 BGB). Kündigt der Verpflichtete nicht, bleibt es bei den Bilanzierungsgrundsätzen eines schwebenden Geschäfts. Insbesondere kann er wegen der Wahrscheinlichkeit einer nur quotenmäßigen Befriedigung keine Drohverlustrückstellung bilden (Abs. 4a Satz 1; näher Anm. 1850 ff.).

► *Lebnt der Insolvenzverwalter die Erfüllung ab* (zB weil der Betrieb stillgelegt werden soll), entbindet dies den Verpflichteten vom Wettbewerbsverbot, da die vertraglichen Erfüllungsansprüche erlöschen (GIESEN in JAEGER, Insolvenzordnung, Bd. 3, 2014, Vor § 113 InsO Rz. 81). In diesem Fall ergeben sich die normalen Rechtsfolgen des Wegfalls des Wettbewerbsverbots (s. Anm. 1594). Gleichzeitig steht dem Verpflichteten für etwaige Nachteile, die er aus der vorzeitigen Beendigung des Schuldverhältnisses erleidet, ein Anspruch wegen Nichterfüllung als Insolvenzforderung zu (§ 280 BGB iVm. 103 Abs. 2 Satz 1 InsO). Dieser Schadensersatzanspruch ist entsprechend den in Anm. 1592f. dargelegten Grundsätzen zu bilanzieren; bei der Bewertung beim Verpflichteten ist die Ausfallwahrscheinlichkeit zu berücksichtigen.

1596 **bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz**

Hat der Berechtigte vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens die ihm obliegende Leistung vollständig erbracht (Einmalzahlung für die Unterlassung von Wettbewerb; s. dazu generell Anm. 1578 ff.), so darf der Verpflichtete diese Leistung grds. behalten, muss aber seinerseits die Gegenleistung (das Unterlassen von Wettbewerb) erbringen (allg. HUBER in MüKo InsO, Bd. 2, 3. Aufl. 2013, § 103 InsO Rz. 59). An der Bilanzierung bei den Beteiligten ändert sich damit nichts.

b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten

1597 **aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten**

Die Insolvenz des Verpflichteten ändert nichts an seiner Bindung an ein (nach-)vertragliches Wettbewerbsverbot; sie lässt es zivilrechtl. als auch bilanzrechtl. generell unberührt. Beim Verpflichteten ist das fortlaufend gezahlte Entgelt für das Wettbewerbsverbot weiterhin nach den Grundsätzen für schwebende Dauerschuldverhältnisse als sofort ertragswirksame BE zu behandeln, beim Verpflichteten als sofort aufwandswirksame BA (s. Anm. 1576). Über bei Insolvenzeröffnung rückständige Entgelte s. Anm. 1576.

1598 **bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten**

Da der Verpflichtete trotz seiner Insolvenz an das (nach-)vertragliche Wettbewerbsverbot gebunden bleibt, gelten für Einmalzahlungen die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 1578 f.). Der Verpflichtete hat einen passiven RAP zu bilden, der über die (ggf. geschätzte) Laufzeit des Wettbewerbsverbots erfolgswirk-

sam aufzulösen ist. Nur bei Wettbewerbsverboten mit nicht objektivierbarer Laufzeit kommt eine sofortige Aufwandswirksamkeit in Betracht.

Der Berechtigte hat das Wettbewerbsverbot, wenn es eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat, weiterhin als selbständiges, immaterielles WG zu aktivieren (s. Anm. 1579). Die Insolvenz des Verpflichteten kann allerdings ausnahmsweise eine Teilwertabschreibung rechtfertigen, wenn der Verpflichtete aufgrund seiner Insolvenz nicht mehr in der Lage ist, Wettbewerb zu betreiben, zB bei einer juristischen Person als Verpflichtetem, die aufgelöst wird.

11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang 1599

Ist ein Wettbewerbsverbot nicht als höchstpersönliches Recht ausgestaltet, tritt der Erbe im Erbfall nach §§ 1922, 1967 BGB in die Rechte und Pflichten aus dem Wettbewerbsverbot ein. Bilanzielle Auswirkungen ergeben sich daraus – wie auch bei den meisten anderen Fällen der Gesamtrechtsnachfolge – grds. nicht.

Ist das Wettbewerbsverbot dagegen höchstpersönlich ausgestaltet, erlischt es mit dem Tod des Verpflichteten. Wurde ein Einmalentgelt gezahlt, kommt es ggf. zu einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 1580 „Teilwertabschreibung“). Bei Zahlung eines laufenden Entgelts endet das schwebende Geschäft; bilanzielle Konsequenzen sind daraus nur dann zu ziehen, wenn sich Leistung und Gegenleistung zuvor nicht (mehr) ausgeglichen gegenüber gestanden haben und deshalb eine Bilanzierung angezeit war (näher Anm. 1576 f. sowie allg. Anm. 540).

XVII. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen

Schrifttum: GROH, Öffentliche Zuschüsse in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1973, 742; KÜCKEN, Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse/Zulagen, DB 1975, 1949 und 1999; UELNER, Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, StbJb. 1975/76, 305; FELIX, Zur ertragsteuerlichen Behandlung öffentlicher Zuschüsse für die Sicherung von Arbeitsplätzen, die an Auffanggesellschaften gewährt werden, DB 1976, 740; KNOBBE-KEUK, Die Behandlung von Subventionen und Zuschüssen aus öffentlichen und privaten Mitteln, StuW 1978, 230; MÄRKLE, Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, Inf. 1979, 49 und 81; MERKERT/KOTHs, Die Besteuerung empfangener Baukostenzuschüsse durch die Versorgungswirtschaft BB 1981, 1310; ANDERS, Sind Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung Zuschüsse oder Betriebseinnahmen?, BB 1983, 1532; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1983, 69; EWERTOWSKI, Die Behandlung von erhaltenen Investitionszuschüssen in Handels- und Steuerbilanz, DB 1984, 1015; IDW (Hrsg.), Stellungnahme HFA 1/1984, WPg 1984, 612 (dazu erläuternd TJADEN, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1985, 33); KUPSCH, Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen, WPg 1984, 369; GAIL, Steuerbilanzpolitik – immer noch ein Instrument der Gewinnbeeinflussung?, StbJb. 1984/85, 235; M. LEHMANN, Die Bilanzierung kommunaler Beiträge, DB 1985, 397 und 451; TJADEN, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, Düsseldorf 1985; KUPSCH, Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen, WPg 1984, 369; BAUER, Zuschüsse und passive Rechnungsabgrenzung, BB 1985, 161; GROH, Die Bilanzierung öffentlicher Zuschüsse, DB 1988, 2417; LAICHER, Zur Behandlung von Investitionszuschüssen und Investitionszulagen in Steuer- und Handelsbilanz, DStR 1993, 292; BARDY, Bilanzierung von Zuwendungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1994, 1989; MEISSNER, Bilanzierung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, DB 2003, 2080; EISOLT, Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, BB 2004, 1079; REICHERT, Verlorene Zuschüsse für den (Neu-)Aufbau von Produktionsanlagen auf fremdem Grund und Boden, EStB 2013, 97.

Verwaltungsanweisungen: R 6.5 EStR betr. Zuschüsse für Anlagegüter; H 6.5 betr. ABC zu Einzelfragen; BMF v. 2.9.1985 – IV B 2 - S 2133 - 27/85, BStBl. I 1985, 568, betr. Rechnungsabgrenzung für öffentliche Zuschüsse; BMF v. 5.6.1990 – IV B 2 - S 2170 - 30/90, DB 1990, 1308 = BB 1990, 1239, betr. Behandlung noch nicht verwendeter Fördermittel nach den Krankenhausfinanzierungsgesetzen; BMF v. 23.12.1993 – IV B 2 - S 2132 - 24/93, BStBl. I 1994, 17, betr. Behandlung von Vorschusszahlungen für Winterraps; BMF v. 11.7.1995 – IV B 2 - S 2134 a - 2/95, DB 1995, 1637, betr. verlorene Zuschüsse bei Bierlieferungsverträgen; BMF v. 17.11.1999 – IV C 2 - S 2137 - 15/00, BStBl. I 2000, 375, betr. Passivierung bedingt rückzahlbarer Liquiditätshilfen und Zuschüsse; BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361, betr. Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen; ergänzend dazu BMF v. 7.10.2004 – IV B 2 - S 2137 - 2/04, DB 2004, 2610, betr. bilanziellen Ausweis der Baukostenzuschüsse nach verschiedenen Methoden; BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, zu den Folgen des BilMoG; OFD Münster v. 16.5.1986, DB 1986, 1495, betr. Ansparszuschüsse zur Förderung der Gründung selbständiger Existenzen.

1600 1. Begriff, Wirkung, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen

Zuschüsse können sofort als Einnahmen/BE zu versteuern sein, die AK oder HK eines WG mindern oder auf mehrere Wj. zu verteilen sein (durch Rechnungsabgrenzung, Rückstellung, Verteilung im Billigkeitswege nach § 163 Satz 2 AO oder durch Verteilung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3).

Zu unterscheiden ist zwischen Investitionszuschüssen (zu WG des AV) sowie Aufwandszuschüssen (zur Entlastung von bestimmten Aufwendungen) und Ertragszuschüssen (als Ausgleich für Ertragsseinbußen oder -ausfällen). Bei Investitionszuschüssen besteht nach R 6.5 Abs. 2 EStR ein Wahlrecht, sie als BE anzusetzen oder erfolgsneutral von den AK/HK des bezuschussten WG abzusetzen. Aufwands- und Ertragszuschüsse berühren nicht die AHK, sondern sind BE und führen grds. sofort zu einer Gewinnerhöhung (s. Anm. 1611).

Begriff „Zuschuss“: Allgemein kann man als Zuschuss eine von öffentlicher oder privater Seite gewährte Zuwendung an einen Dritten bezeichnen, die hauptsächlich zur Deckung von (sofort abziehbaren oder aktivierungspflichtigen) Aufwendungen ohne unmittelbare Gegenleistung des Empfängers dient. Es gibt aber keinen einheitlichen Begriff des Zuschusses, sondern verschiedene Arten mit unterschiedlichen Zielsetzungen. Die Definition in R 6.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStR, wonach ein Zuschuss ein Vermögensvorteil ist, „den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet“, ist uE als allgemeine Begriffsbestimmung zu eng; auch ohne konkretes Eigeninteresse kann ein Zuschuss vorliegen. Mit dem eigenen Interesse des Zuschussgebers dürfte die Fin-Verw. eine Abgrenzung zur Schenkung bezwecken; dies lässt sich uE besser aus dem Förderungszweck des Zuschusses ableiten (vgl. BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591). Entscheidend für den Begriff ist die fehlende Gegenleistung des Empfängers (s. Anm. 1621).

Abgrenzung zu anderen Zuwendungen:

► *Entschädigungen*, insbes. Versicherungsleistungen, können nicht als Zuschüsse behandelt werden (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12). So sind zB Leistungen aus einer Betriebsunterbrechungsversicherung kein Zuschuss, auch wenn der Versicherer zur Begrenzung des Unterbrechungsschadens die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter WG übernimmt (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; H 6.5 „Betriebsunterbrechungsversicherung“ EStR). Gleiches gilt für die Schadensersatzzahlung

einer Gemeinde wegen zeitweiligen Bauverbots und zwischenzeitlich eingetretener Erhöhung der Baukosten (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60 S, BStBl. III 1961, 566). Gibt ein Elektrizitätswerk aus Anlass der Änderung der Spannung oder Stromart seinen Abnehmern Zuschüsse für die hierdurch erforderlich gewordene Beschaffung neuer Lampen, Geräte, Motoren usw., so handelt es sich um Schadensersatzleistungen oder im Wege des Vergleichs gezahlte Ersatzleistungen zur Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten (BFH v. 13.8.1957 – I 46/57, BStBl. III 1957, 350).

▶ *Unechter Zuschuss*: Beim echten Zuschuss kann die Zuwendung auch der Förderung eines im Interesse des Zuschussgebers liegenden Zwecks liegen (soll es nach R 6.5 Abs. 1 Satz 1 EStR sogar, s.o.). Stellt der „Zuschuss“ allerdings eine Gegenleistung für eine vom Empfänger zu erbringende Leistung dar, handelt es sich um einen „unechten Zuschuss“, also strechtl. nicht um einen Zuschuss, sondern um ein Entgelt, auf das die bilanziellen Regelungen über Zuschüsse keine Anwendung finden (s. Anm. 1621).

▶ *Verlorener Zuschuss*: Ein Zuschuss, der ohne Rückzahlungspflicht gegeben wird, wird als „verlorener Zuschuss“ bezeichnet. Andererseits ändert eine aufschiebend bedingte Rückzahlungspflicht nicht den Charakter des Zuschusses; die Verpflichtung ist erst nach Eintritt der Bedingung zu passivieren (s. Anm. 1623).

▶ *Zulagen*: Steuerfreie Investitionszulagen (zB nach dem InvZuLG oder früher nach dem BerlinFG oder dem KohleG) sind keine Zuschüsse (H 6.5 „Investitionszulagen“ EStR). Im Unterschied zu Zuschüssen sind Zulagen nicht nach ihrer Gewährung zweckbestimmt zu verwenden, sondern ist umgekehrt die Durchführung bestimmter Investitionen Voraussetzung für ihre Gewährung. Gemeinsamer Zweck ist allerdings die Erleichterung der Investitionen.

Einstweilen frei.

1601–1604

2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber

1605

Der Zuschussgeber erwirbt idR mit seinem Zuschuss kein materielles WG (dann meist „unechter Zuschuss“; s. Anm. 1600), sondern lediglich Nutzungsmöglichkeiten oder sonstige Vorteile. Daher sind Zuschüsse grds. sofort als BA abziehbar. Eine Aktivierung kommt nur in Betracht, wenn der Vorgang einen entgeltlichen Erwerb eines immateriellen WG gem. § 5 Abs. 2 darstellt. Das ist einerseits bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten der Fall, ferner bei rechtl. mit einem Zuschuss erlangten gesicherten Positionen und kann schließlich nach der jüngeren Rspr. des BFH auch bei mit dem Zuschuss verbundenen Nutzungsmöglichkeiten in Betracht kommen (s. im Einzelnen Anm. 1787).

Beispiele für sofortige Abziehbarkeit: Zuschüsse eines Grundstückseigentümers, die mit der besonderen Nutzung des Grundstücks zusammenhängen, zB ein Wegebeitrag (BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687); ein Zuschuss zu einer städtischen Kläranlage, um betriebliche Abwässer einleiten zu können (BFH v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38); nutzungsbezogene Beiträge von Eigentümern anliegender Grundstücke zu einer Fußgängerzone; Zuschüsse eines Mieters von Geschäftsräumen an den Eigentümer dafür, das Warenlager nicht übernehmen zu müssen (BFH v. 28.8.1974 – I R 66/72, BStBl. II 1975, 56); s. ferner Anm. 1630 f. über Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen.

Beispiele für die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts: Nicht nur dingliche und schuldrechtl. Nutzungsrechte sowie rechtl. gesicherte Positionen, sondern auch Nutzungsmöglichkeiten können nach der jüngeren Rspr. als WG anzusehen sein, wenn sie durch einen verlorenen Zuschuss erlangt wurden (s. Anm. 1787). Eine Aktivierung kommt uE aber nur für exklusiv zugunsten des Stpfl. eingeräumte Nutzungsmöglichkeiten in Betracht (BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830, betr. Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, betr. Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers). Bei nichtexklusiven Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Stpfl. neben anderen oder als Teil der Allgemeinheit profitiert (Beispiele dazu s. Anm. 1787), scheidet eine Aktivierung als immaterielles WG am fehlenden entgeltlichen Erwerb (s. Anm. 1841).

1606–1610 Einstweilen frei.

3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger

1611 a) Aufwands- und Ertragszuschüsse

Anders als die Investitionszuschüsse zu WG des AV (s. Anm. 1620) stehen Aufwandszuschüsse (zur Entlastung von bestimmten Aufwendungen) und Ertragszuschüsse (als Ausgleich für Ertragseinbußen oder -ausfälle) nicht in Zusammenhang mit AK oder HK und bewirken daher bei betrieblicher Veranlassung eine Erhöhung des BV und damit eine BE, bei den Überschusseinkünften (§ 19, § 21) eine gewinnerhöhende Einnahme. Diese Zuschüsse sind im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Die Sofortversteuerung kann im Einzelfall durch Rechnungsabgrenzung (passiver RAP bei zeitraumbezogener Leistung), durch Rückstellungen (insbes. bei Rückzahlungsverpflichtungen) oder durch Verteilung aufgrund einer Billigkeitsmaßnahme des FA nach § 163 Satz 2 iVm. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO vermieden werden (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623, unter II.3). Bei mit dem Zuschuss verbundenen Verpflichtungen ist bei Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 oder bei den Überschusseinkünften (insbes. § 21) eine Verteilung gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 über die Vertragslaufzeit möglich.

Private Zuschüsse: Entscheidend ist die Veranlassung. Ist eine unentgeltliche private Zuwendung eines Dritten zu einem Betrieb betrieblich veranlasst, so ist sie als BE zu erfassen (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183). Der Zuschuss eines Gesellschafters an seine KapGes. wird idR durch seine Gesellschafterstellung veranlasst sein und führt dann zu nachträglichen AK seiner Beteiligung in Gestalt einer vE (BFH v. 26.11.1993 – VI R 3/92, BStBl. II 1994, 242; vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2); bei einem unwesentlich beteiligten GesGf. kann eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis vorliegen.

Ausweis der Zuschüsse:

► *Aufwandszuschüsse:* Der Zufluss als BE und die damit gedeckten BA gleichen sich aus. Ob sie gesondert ausgewiesen werden oder ob der Zuschuss unmittelbar als Aufwandsminderung verbucht wird, ist im Erg. gleichgültig (vgl. IDW HFA 1/1984, WPg 1984, 612 [614], Rz. 2.d 2). Fallen Zuschuss und BA in verschiedene Wj., so ist bei Vorleistung des Zuschussgebers die Verpflichtung des Empfängers zur Verausgabung des Zuschusses als RAP zu passivieren (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552, betr. passive Rechnungsabgrenzung eines öffentlichen Zuschusses zu Ausbildungskosten). Bei Vorleistung des Emp-

fängers (vorzeitiger Abfluss der BA) ist ein etwa bereits bestehender Anspruch auf den Zufluss zu aktivieren.

► *Ertragszuschüsse*: Ist der Empfänger zwar nicht zu einer Gegenleistung (dann unechter Zuschuss; s. Anm. 1600), wohl aber zu einem zeitraumbezogenen Verhalten verpflichtet, so ist der Zuschuss mittels RAP auf die „bestimmte Zeit“ zu verteilen (so BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552: Zuschuss für die Bereitstellung eines Ausbildungsplatzes für eine bestimmte Zeit; BFH v. 17.9.1987 – IV R 49/86, BStBl. II 1988, 327: Prämie für den fünfjährigen Verzicht auf die Vermarktung von Agrarprodukten; BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781: Zinsverbilligungszuschuss bei Kapitalmarktdarlehen für Landwirte).

► *Rückzahlungsverpflichtung*: Sind Aufwands- oder Ertragszuschüsse unter bestimmten Umständen mit einer Rückzahlungsverpflichtung belastet, so ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655, betr. Zuschuss von Kunden zu den HK bestimmter Werkzeuge; vgl. WELTER, DB 2017, 2118).

Einstweilen frei.

1612–1619

b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)

aa) Wahlrecht

1620

Die Finanzverwaltung gewährt dem Stpfl. gem. R 6.5 Abs. 2 EStR ein Wahlrecht, wenn er Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln anschafft oder herstellt (Investitionszuschüsse):

- Er kann die Zuschüsse als (gewinnerhöhende) BE ansetzen; dann bleiben die AHK der betreffenden WG durch die Zuschüsse unberührt (R 6.5 Abs. 2 Satz 2 EStR),
- er kann die Zuschüsse von den AHK der WG absetzen und nur den verbleibenden Betrag als Bemessungsgrundlage für die AfA behandeln (R 6.5 Abs. 2 Satz 3 EStR).

Die Rechtsprechung des BFH ist uneinheitlich: Während der I. und X. Senat ein Wahlrecht anerkennen (BFH v. 6.10.1953 – I 55/53 U, BStBl. III 1953, 315, mwN; BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28), lehnen der III., IV. und IX. Senat des BFH ein Wahlrecht ab und kommen grds. zu einer Minderung der AHK der geförderten WG (BFH v. 4.11.1965 – IV 228/63 U, BStBl. III 1966, 167; BFH v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801; BFH v. 21.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561). Für die Praxis spielt der Meinungsstreit unter den Senaten des BFH keine Rolle, da von einer „nahezu gewohnheitsrechtlichen Gewährung des Wahlrechts durch die Finanzverwaltung“ gesprochen werden kann (so KULOSA in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 73).

Zuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Privatvermögens führen zu Einnahmen oder zur Kürzung der AHK; ein Wahlrecht besteht nicht (s. § 21 Anm. 83).

bb) Voraussetzungen für das Wahlrecht

1621

Voraussetzungen für das Wahlrecht sind eine rechtl. Zweckbindung des Zuschusses, dass die Zuwendung zumindest auch im Interesse des Zuschussgebers liegt, dass der Zuschuss für WG des AV gewährt wird und dass kein Leistungsaustausch (Gegenleistung) vorliegt.

Zweckbindung: Der Zuschuss muss beim Empfänger einer rechtl. Zweckbindung in dem Sinne unterliegen, dass die Leistung zurückgefordert werden kann, wenn der Empfänger nicht in bestimmter Weise mit ihr verfährt (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60, BStBl. III 1961, 566; BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591). Eine Zweckbindung ist noch keine Gegenleistung. Deshalb folgt aus der Zweckbindung noch keine Verpflichtung zur Rechnungsabgrenzung (keine zeitraumbezogene Gegenleistung).

Mit dem BFH ist ein allgemeiner Grundsatz, dass im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags zweckbestimmte Zuschüsse als durchlaufende Posten behandelt werden dürfen, abzulehnen (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60 S, BStBl. III 1961, 566; BFH v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737; BFH v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; BFH v. 28.10.1980 – IX R 34/76, BStBl. II 1981, 161; BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; GRIEGER, BB 1966, 398).

Eigeninteresse des Zuschussgebers: Nach R 6.5 Abs. 1 Satz 2 EStR liegt kein Zuschuss vor, wenn ein Eigeninteresse des Leistenden fehlt; der Zuschuss muss zumindest auch einem im Interesse des Zuschussgebers liegenden Zweck dienen. Diese Voraussetzung kann bei der Gewährung öffentlicher Zuschüsse unterstellt werden (RdF v. 12.6.1940, RStBl. 1940, 593; BFH v. 4.11.1965 – IV 228/63 U, BStBl. III 1966, 167). Dieser Voraussetzung kommt uE auch bei Zuschüssen von privater Seite keine eigenständige Bedeutung zu (s. auch Anm. 1600). Maßgeblich sind vielmehr die betriebliche Veranlassung des Zuschusses, die Verwendung für WG des AV im Sinne der rechtl. Zweckbindung sowie das Fehlen einer Gegenleistung.

Gewährung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Voraussetzung des Wahlrechts ist nach Rspr. und Verwaltungspraxis, dass der Zuschuss für WG des AV gewährt wird, auch wenn sie nicht abnutzbar sind (BMF v. 18.9.1972, DB 1972, 1847 = BB 1972, 1258). Zuschüsse nach dem sog. Dritten Förderungsweg aus Haushaltsmitteln des Landes Hessen für Mietwohnhäuser sind keine Investitionszuschüsse, sondern Einnahmen aus VuV, da sie nicht dazu dienen, das Gebäude zu errichten, vielmehr den Bauherren zur Vermietung an einen bestimmten Personenkreis im Rahmen der sozialen Wohnraumförderung binden sollen (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623). Keine Investitionszuschüsse sind auch Eingliederungshilfen gem. §§ 39 f. BSHG, die eine Werkstatt für Behinderte vom Sozialhilfeträger zum Ausgleich der ihr durch die Beschäftigung von Behinderten entstehenden Mehrkosten enthält, und zwar auch dann nicht, wenn sie zur Erweiterung der Werkstatt für Behinderte verwendet werden (BFH v. 17.9.1992 – I R 45/91, BFH/NV 1993, 170).

Bei Zuschüssen für WG im PV gilt daher das Wahlrecht nicht, so insbes. bei Zuschüssen zur Finanzierung von Baumaßnahmen; handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um HK, so bemisst sich die AfA nach den um den Zuschuss gekürzten HK (R 21.5 EStR; H 21.5 EStR; BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702, betr. städtischer Zuschuss für Tiefgarage; die Verpflichtung, die Tiefgarage der Öffentlichkeit gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen, ist keine Gegenleistung des Empfängers; BFH v. 20.7.2007 – X R 13/06, BStBl. II 2007, 879, betr. Zuschuss einer privaten Stiftung zur Sanierung eines Denkmals; BFH v. 14.6.2010 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, betr. Zuschuss für den behindertengerechten Umbau eines Pkw zur Erzielung von Einkünften gem. § 19).

Keine Gegenleistung: Ist der Stpfl. zu einer Gegenleistung verpflichtet, so empfängt er keinen „verlorenen Zuschuss“, sondern ein Entgelt. Erhält er zB einen

„Zuschuss“ dafür, dass er dem Geber die Nutzung des bezuschussten WG gestattet, so bildet die Zuwendung wirtschaftlich ein Nutzungsentgelt, so zB Zuschüsse des Mieters an den Vermieter. Das Gleiche gilt für Zuschüsse eines Vereins zur Förderung der kirchlichen Medienarbeit an eine Rundfunkdienstleistungsgesellschaft, die diese zweckentsprechend für die Erstellung von kirchlichen Rundfunkprogrammen verwendet (BFH v. 27.11.2008 – V R 8/07, BStBl. II 2009, 397, betr. USt). In diesen Fällen findet regelmäßig beim Zuschussgeber eine Aktivierung (Forderung, RAP oder selbständiges WG) und beim Zuschussempfänger eine Passivierung (RAP oder Verbindlichkeit) statt; s. auch Anm. 1630–1631 über Zuschüsse an Versorgungsunternehmen. Gewährt ein Bierlieferant im Rahmen des Bierlieferungsvertrags einen verlorenen Zuschuss und erwirbt er damit ein Bierlieferungsrecht, so handelt es sich nicht um einen Zuschuss iSd. R 6.5 Abs. 2 EStR, sondern um den Erwerb eines mit den AK in Höhe des hingegebenen Zuschusses zu aktivierenden WG (§ 5 Abs. 2) und beim Empfänger um eine BE, die, soweit sie auf die Zeit nach dem Abschlussstichtag entfällt, passiv abzugrenzen ist (BMF v. 11.7.1995 – IV B 2 - S 2134 a - 2/95, DB 1995, 1637).

Beispiel: Ein Schrottgroßhändler gibt seinem Zulieferer einen „Zuschuss“ zur Anschaffung eines Krans, um die Geschäftsbeziehung zu pflegen. Wirtschaftlich handelt es sich beim Empfänger um ein zusätzliches Entgelt aus der Geschäftsbeziehung, das er im Jahr der BE gewinnerhöhend ausweisen muss. Wird der Zuschuss als (erweiterte) Gegenleistung für näher bestimmte und befristete künftige Schrottlieferungen oder für die Verpflichtung zur ausschließlichen Belieferung des Zuschussgebers auf bestimmte Zeit gewährt, kann eine passive Rechnungsabgrenzung erfolgen (vgl. BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342, betr. Entgelt für Abnahmeverpflichtung).

cc) Ausübung des Wahlrechts

1622

Bis VZ 2008 war Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung eines Zuschusses, dass in der handelsrechtl. Jahresbilanz entsprechend verfahren wird (R 6.5 Abs. 2 Satz 4 EStR aF). Soweit in einem folgenden Wj. in der HBil. ein Abzug von den AHK des WG durch eine Zuschreibung rückgängig gemacht wurde, war dies stl. unbeachtlich; der Stpfl. blieb an den geminderten Ansatz der AHK gebunden (BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 397; anders noch R 6.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2008).

Ab Veranlagungszeitraum 2009 hängt das stl. Wahlrecht nicht mehr von der HBil. ab (§ 5 Abs. 1 Satz 1), so dass das Wahlrecht in HBil. und StBil. unterschiedlich ausgeübt werden kann (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 16). Mit der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG v. 25.5.2009 (s. Anm. 2 und 155) hat die handelsrechtl. Streitfrage, ob bei Investitionszuschüssen eine Minderung der AK/HK oder ein gesonderter Passivposten oder ein Wahlrecht zu befürworten ist (vgl. dazu SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 116 mwN; ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rz. 56), für das StRecht an Bedeutung verloren.

Ausübung des Wahlrechts: Das Wahlrecht, den Zuschuss erfolgsneutral zu behandeln, ist mit der Einreichung der StBil. beim FA ausgeübt. Die einmal ausgeübte Wahl kann grds. nicht mehr rückgängig gemacht werden (BFH v. 10.6.2010 – IV S 1/10, BFH/NV 2010, 1851, unter II.III.b).

Das Wahlrecht muss einheitlich ausgeübt werden; eine Spaltung des Zuschusses in der Weise, dass der Stpfl. ihn teils von den AHK abzieht, teils gewinnerhöhend vereinnahmt, ist uE nicht zulässig. Gilt der Zuschuss für mehrere WG, so muss er auf die WG so aufgeteilt werden, wie der Zuschussgeber den Zuschuss entsprechend den WG berechnet hatte (ggf. Schätzung; glA o.V., DB 1961, 758).

Aufnahme in laufend zu führende Verzeichnisse: Die gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 sowie die laufende Führung des in § 5 Abs. 1 Satz 3 genannten Verzeichnisses sind Tatbestandsvoraussetzungen für die wirksame Ausübung des Wahlrechts, wenn die AHK um die Zuschüsse gemindert werden sollen (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 21, 23). Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, wird der Gewinn so ermittelt, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 21). Werden die Zuschüsse als BE angesetzt, besteht keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 23). Eine besondere Form des Verzeichnisses ist nicht vorgeschrieben (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 20).

1623 dd) Konsequenzen aus der Ausübung des Wahlrechts

Bei der Wahl der Sofortversteuerung erhöht der Zuschuss uE den Gewinn des Jahres, in dem der Zuschuss zufließt, bei ratenweise geleisteten Zuschüssen also ratierlich den Gewinn in den Folgejahren (glA KANZLER, FR 2008, 918). Bei Wahl der erfolgsneutralen Behandlung ist die Minderung der AHK bei öffentlichen Investitionszuschüssen bereits im Jahr der Zusage des Zuschusses und nicht erst im Jahr seiner Zahlung vorzunehmen, weil es für den Bilanzansatz eines erworbenen WG mit den AK wie auch für die Vornahme der AfA unerheblich ist, ob die AK bereits gezahlt sind (zust. KANZLER, FR 2008, 918). Dies gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich oder im Wege der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 ermittelt. Will ein Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 einen Zuschuss sofort als BE versteuern, muss er das Wahlrecht somit im Jahr der Zusage ausüben, nicht erst im Jahr des Zuflusses (BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561).

Im Voraus gewährte Zuschüsse: Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden sollen, in einem Wj. vor der Anschaffung oder Herstellung geleistet, kann der Stpfl. in Höhe der (noch nicht verwendeten) Zuschussbeträge eine stffreie Rücklage bilden und diese im Wj. der Anschaffung oder Herstellung auf den Ansatz für das WG übertragen. Bei öffentlich-rechtl. Subventionen kann ein passiver RAP zu bilden sein (s. Anm. 2167). Zur Behandlung noch nicht verwendeter pauschaler Fördermittel nach dem KHG beim Erwerber eines Krankenhauses s. BMF v. 5.6.1990 – IV B 2 - S 2170 - 30/90, DB 1990, 1308 = BB 1990, 1239.

Nachträglich gewährte Zuschüsse: Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, sind sie nachträglich von den gebuchten AHK abzusetzen (R 6.5 Abs. 3 EStR; RFH v. 23.6.1933, RStBl. 1934, 42; BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342). Ebenso ist nach R 6.5 Abs. 3 Satz 2 EStR zu verfahren, wenn die Anlagen mit Hilfe eines Darlehens angeschafft oder hergestellt worden sind und der nachträglich gewährte Zuschuss auf dieses Darlehen verrechnet oder zur Tilgung des Darlehens verwendet wird. Zur AfA vgl. R 7.3 Abs. 4 EStR. Ein aufgrund eines öffentlichen Vertrags zugesagter Sanierungszuschuss ist im Jahr der Entstehung der Forderung mit dem Nennbetrag anzusetzen, nicht abgezinst oder mit einem niedrigeren Teilwert (BFH v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/NV 2014, 304).

Aktivierung des Anspruchs auf künftigen Zuschuss: Für die Aktivierung eines für das nächste Wj. bewilligten Zuschusses gelten nach IDW HFA 1/1984 idF von 1990 (WPg 1984, 612, Rz. 2.b; 1990 insoweit nicht geändert) folgende Grundsätze:

„Der Anspruch auf die Zuwendung ist als Forderung zu aktivieren, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und diese spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist. Bei Zuwendungen, auf die ein Rechtsanspruch besteht, erfolgt die Aktivierung des Anspruchs auf die Zuwendung, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Wird eine nicht rückzahlbare Zuwendung ausgezahlt, bevor der Empfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt hat, so ist der empfangene Betrag bis zu seiner bestimmungsgemäßen Verwendung unter den sonstigen Verbindlichkeiten zu passivieren.“

Rückzahlungsverpflichtung: Eine auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung, die nach Durchführung der Investition wegfällt, ist als Verbindlichkeit auszuweisen. Im Zeitpunkt ihres Fortfalls gilt das Wahlrecht gem. R 6.5 Abs. 2 EStR. Eine aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtung (= auflösend bedingte Gewährung des Zuschusses) kann erst in demjenigen Wj. passiviert werden, in dem der die Rückzahlung auslösende Tatbestand verwirklicht wird (s. auch Anm. 675 „Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“; IDW HFA 1/1994, WPg 1984, 612 [614]). In diesem Wj. ist gleichzeitig der noch vorhandene Buchwert des WG, dessen AHK um den Zuschuss gekürzt wurden, um den passivierten Betrag zu erhöhen; die künftigen AfA sind von dem neuen Buchwert nach Maßgabe der RestND des WG vorzunehmen (BMF v. 21.7.1964, DB 1964, 1087). Eine Abschlagszahlung auf einen erst später festzusetzenden öffentlich-rechtl. Zuschuss unter dem Vorbehalt der Rückforderung führt zu einer Passivierung der Rückzahlungsverpflichtung bis zur endgültigen Gewährung des Zuschusses (BFH v. 11.4.1975 – III R 93/72, BStBl. II 1975, 657 [658], rechte Sp.). Weicht bei einer erfolgsneutralen Behandlung die endgültige Höhe des Zuschusses von der vorläufigen ab, sind die AHK mW für die Zukunft zu berichtigen (FinVerw., StEK EStG § 7 Nr. 74).

Einstweilen frei.

1624–1629

4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen

a) Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen) 1630

Baukostenzuschüsse: Nicht rückzahlbare Beträge, die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, sind Zuschüsse iSv. R 6.5 Abs. 2 EStR mit dem Wahlrecht des Versorgungsunternehmens, die Zuschüsse als BE zu erfassen oder erfolgsneutral von den AHK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStR; BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361; dazu Eisolt, BB 2004, 1079). Das gilt unabhängig davon, ob mit demselben Unternehmen auch der Versorgungsliefervertrag abgeschlossen wurde (BMF v. 27.5.2003 – IV A 6 - S 2137 - 25/03, BStBl. I 2003, 361). Das Gleiche gilt für Baukostenzuschüsse, die Windkraftanlagenbetreiber an Energieversorgungsunternehmen zahlen (H 6.5 „Baukostenzuschüsse“ EStR).

Ertragszuschüsse: Bei Zuschüssen wegen der Verpflichtung des Versorgungsunternehmens zur Belieferung zu unwirtschaftlichen Preisen handelt es sich um eine Vorauszahlung für zukünftige Nutzungen, die zu passivieren und über die

§ 5 Anm. 1630–1632 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Laufzeit der Verpflichtung aufzulösen ist (s. BFH v. 29.11.1951 – III 90/50 U, BStBl. III 1952, 30; Verbindlichkeit; BFH v. 13.9.1955 – I 162/64 U, BStBl. III 1955, 315; Rückstellung; BFH v. 24.6.1970 – I R 10/69, BStBl. II 1970, 694; Rückstellung mit dem Charakter „einer stark betriebswirtschaftlich bestimmten Rechnungsabgrenzung“; BFH v. 23.2.1977 – I R 104/75, BStBl. II 1977, 392; offen gelassen). Bei Lieferverpflichtungen an die Zuschussgeber liegt uE eine Verbindlichkeit vor.

Zuschüsse wegen der Monopolstellung des Versorgungsunternehmens stellen eine gewinnerhöhende BE dar (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 268; BFH v. 29.11.1951 – III 90/50, BStBl. III 1952, 30).

1631 b) Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)

Der Zuschuss, den ein Abnehmer zu den für seine Versorgung errichteten Anlagen (Verteilernetz, Trafostation, Hausanschlüsse usw.) im betrieblichen Bereich leistet, bildet regelmäßig eine sofort abziehbare BA. Zwar stellen die mit dem Zuschuss verbundenen Vorteile, auch wenn es sich um nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten handelt, regelmäßig WG dar (vgl. BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; BFH v. 26.6.1966 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35, betr. Zuschuss zur exklusiv für den Betrieb errichteten Trafo-Station als aktivierungspflichtiges WG; BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289, betr. Sicherung des Bezugsrechts; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494, betr. Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz). Die Aktivierung dieser nicht exklusiven Nutzungsmöglichkeiten scheitert aber an § 5 Abs. 2, weil der (echte; s. Anm. 1600) Zuschuss keine Gegenleistung im Sinne einer Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung darstellt und es deshalb an einem entgeltlichen Erwerb des Vorteils fehlt (s. Anm. 1841).

1632 5. Wichtige Einzelfälle der Zuschüsse in ABC-Form

Anliegerbeiträge: Der Zuschuss an die Gemeinde zum Ausbau einer öffentlichen Straße zum Betriebsgrundstück wegen starker Beanspruchung durch den Betrieb ist eine sofort abziehbare BA; er gehört nicht zu den nachträglichen AK des Grund und Bodens und ist kein Entgelt für den Erwerb eines Vorteils (BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687).

Aufforstung landwirtschaftlicher Flächen bei Durchschnittssatzgewinnermittlung: Eine Entschädigung für die Kosten der Aufforstung mindert als Investitionszuschuss die HK des Forstes (Wahlrecht gem. R. 6.5 Abs. 2 EStR). Ein darüber hinausgehender Betrag ist als BE bei Zufluss zu erfassen (BFH v. 11.9.2013 – IV R 57/10, BFH/NV 2014, 316).

Ausbildungskostenzuschuss: Der Zuschuss für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes für mindestens zwei aufeinanderfolgende Auszubildende ist ein Aufwandszuschuss, für den ein passiver RAP zu bilden ist (BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552).

Aussiedlerhofzuschüsse: Bei Investitionszuschüssen für die Errichtung landwirtschaftlicher Wirtschaftsgebäude aus Landes- und Bundeshaushaltsmitteln sind beim Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich die um die Investitionszuschüsse geminderten AHK anzusetzen (BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801).

Baukostenzuschüsse:

► *Zuschüsse des Mieters an den Vermieter:* Verlorene Zuschüsse, die ein Mieter dem Vermieter als Beteiligung an den HK des Gebäudes gibt, gehören beim Vermieter zu den Einnahmen aus VuV; sie mindern nicht die HK (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161).

► *Finanzierungshilfen aufgrund Art. 52 PflegeVG:* Als Baukostenzuschüsse empfangene Finanzierungshilfen vornehmlich zur Errichtung von Altenpflegeheimen gem. Art. 52 Abs. 1 PflegeVG sind keine Einnahmen aus VuV, sondern mindern die HK des Gebäudes und sind entsprechend deren Zweckbindung auf die 30-jährige ND zu verteilen (BFH v. 14.7.2009 – IX R 7/08, BStBl. II 2010, 34).

► *Bedingte Rückzahlungspflicht:* Ist bei einem öffentlichen Baukostenzuschuss erst nach Ablauf mehrerer Jahre vom Zuschussgeber darüber zu entscheiden, ob der Zuschuss endgültig gewährt oder in ein Darlehen umgewandelt werden soll, so ist die bedingte Rückzahlungsverpflichtung in vollem Umfang als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 4.2.1989 – IV R 54/97, BStBl. II 2000, 139; BFH v. 21.6.1990 – IV B 100/89, BStBl. II 1990, 960). Unter den gleichen Bedingungen geleistete Vorauszahlungsmittel analog § 39 Städtebauförderungsgesetz können während des Schwebezustands nicht als die AfA-Bemessungsgrundlage mindernder Zuschuss angesehen werden (BFH v. 14.2.1995 – IX R 5/92, BStBl. II 1995, 380).

Behindertengerechter Umbau eines Pkw zur Erzielung von Einkünften gem. § 19: Der Zuschuss für die Beschaffung eines Pkw und zum Erwerb einer behinderungsbedingten Zusatzausstattung zwecks Erzielung von Einkünften gem. § 19 mindert die AK des Fahrzeugs (BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835).

Betriebsverlagerungszuschuss: Ein Zuschuss zur Stärkung der Liquidität bei Verlagerung des Betriebs führt als Ertragszuschuss zu BE bei Zufluss (BFH v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324).

Druckbeihilfen, die einem Verlag von Autoren für die Veröffentlichung mit der Maßgabe gewährt werden, dass sie bei Erreichen eines bestimmten Buchabsatzes zurückzugewähren sind, sind BE des Verlags im Zeitpunkt der Veröffentlichung; Gleiches gilt für Druckbeihilfen eines Dritten. Für die Rückzahlungsverpflichtung ist eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten zu bilden (BFH v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; vgl. BMF v. 27.4.1998 – IV B 2 - S 2137-49/98, BStBl. I 1998, 368).

Existenzgründer-Zuschüsse nach dem Sofortprogramm „Qualifizierung und Arbeit für Brandenburg“ sind Aufwandszuschüsse, die zu BE bei Zufluss führen (BFH v. 9.10.1996 – XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125).

Exklusivbelieferungszuschuss: Wird ein Zuschuss für die Verpflichtung zur ausschließlichen Belieferung mit Produkten des Zuschussgebers an einen Betrieb gewährt, so liegen gewerbliche Einkünfte in Form eines Aufwandszuschusses vor, die im Wege der passiven Rechnungsabgrenzung zu verteilen sind (BFH v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342).

Folgekostenerstattungen, die ein Versorgungsunternehmen von der Gemeinde aufgrund des Konzessionsvertrags erhält, weil es Gas- und Wasserrohre wegen Änderung der Straßenführung entfernt und durch neue Leitungen ersetzt, sind keine Zuschüsse, sondern Entschädigungen (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41).

Krankenhausinvestitionsförderung nach den KHG: Bei dem „Sonderposten für Fördermittel nach KHG“ handelt es sich seinem bilanzrechtlichen Charakter nach um einen passiven Wertberichtigungsposten zu den mit den Fördermitteln finanzierten Vermögensgegenständen des AV; das gilt auch für den bei einer Darlehensförderung passivierten „Ausgleichsposten nach § 12 KHG“. Das führt in Höhe der Fördermittel zu einer Minderung der AHK dieser Anlagegegenstände (BHF v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390). Für Investitionskostenzuschüsse gem. §§ 5, 10 KHG zu den AHK der Anlagegüter gilt das Wahlrecht (Gewinnerhöhung oder Minderung der AHK; BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189).

Mieterzuschüsse an den Vermieter: Verlorene Zuschüsse, die ein Mieter dem Vermieter als Beteiligung an den HK des Gebäudes gibt, gehören zu den Einnahmen aus VuV; sie mindern nicht die HK (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161).

Mietzuschuss für entgangene Mieteinnahmen: Ein Mietzuschuss vom Generalübernehmer an den Bauherrn des Gebäudes zu dem Zweck, den Mietausfall während der Bauphase auszugleichen, ist eine als Ertragszuschuss zu behandelnde Einnahme aus VuV (BFH v. 12.7.2016 – IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253).

Schwerbehindertenzuschüsse:

▶ *Zuschüsse zur Errichtung und Erhaltung von Schwerbehinderten-Arbeitsplätzen* sind als Ertragszuschuss oder Aufwandszuschuss durch Einstellung eines passiven RAP auf die Verpflichtungsdauer zu verteilen (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488).

▶ *Investitionszuschüsse zur Anschaffung einer Maschine*, an der ein Schwerbehinderter beschäftigt werden muss, sind dagegen BE, für die kein RAP gebildet werden kann (BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488: aber Wahlrecht, stattdessen die AK zu mindern).

▶ *Eingliederungshilfen gem. §§ 39f. BSHG*, die eine Werkstatt für Behinderte vom Sozialhilfeträger zum Ausgleich der ihr durch die Beschäftigung von Behinderten entstehenden Mehrkosten erhält, sind keine Investitionszuschüsse, sondern als Aufwandszuschüsse im Jahr des Zuflusses zu versteuernde BE (BFH v. 17.9.1992 – I R 45/91, BFH/NV 1993, 170).

Städtischer Zuschuss für Tiefgarage: Der Zuschuss einer Gemeinde zum Bau einer Tiefgarage mit der Verpflichtung, einen Großteil der Stellplätze der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen, führt nicht zu Einnahmen aus VuV, sondern zur Minderung der HK (BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702). Eine Rechnungsabgrenzung lehnt der BFH ab, weil die öffentliche Zweckbindung keine Gegenleistung des Empfängers sei (zweifelhaft, s. Anm. 2211).

Stilllegungsbeihilfen: Beihilfen für die Stilllegung von Agrarbetrieben sind als Ertragszuschüsse im Jahr des Zuflusses anzusetzende BE (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592). Dagegen ist eine Stilllegungsprämie nach dem Mühlenstrukturgesetz, die mit der Verpflichtung verbunden ist, den Mühlenbetrieb für 30 Jahre nicht wiederaufzunehmen, durch Bildung eines passiven RAP auf die Dauer der Unterlassungspflicht zu verteilen (BFH v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655). Der Zuschuss für die Verpflichtung, einen Betrieb nicht über einen bestimmten Umfang hinaus zu erweitern, ist ein Ertragszuschuss, der im Wege der Rechnungsabgrenzung zu verteilen ist (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884). Auch eine immerwährende

Dauerverpflichtung hindert nach BFH nicht den Ansatz eines RAP. Für die Dauerverpflichtung, den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern, hält der BFH eine Verteilung der Einnahme auf 25 Jahre für sachgerecht.

Vermarktungskostenzuschuss eines Filmproduzenten an den Alleinvertriebs-Lizenznehmer ist kein (verlorener) Zuschuss, sondern aufgrund der Vertragsgestaltung (erhöhte Lizenzen und gesicherter Rückfluss) partiarisches Darlehen (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 772).

Versicherungsleistungen sind keine Zuschüsse (BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; s. Anm. 1600).

WIR-Prämie: Der Investitionsbeitrag in Form der sog. holländischen WIR-Prämie bewirkt eine Steuerrückerstattung und stellt keinen Zuschuss dar (BFH v. 24.1.1996 – I R 74/94, BStBl. II 1996, 441).

Werkzeugkostenzuschuss: Zuschüsse von Kunden zu den HK für kundenspezifische Werkzeuge sind als Aufwandszuschüsse BE; nach BFH keine Rechnungsabgrenzung, sondern Rückstellung der Verbindlichkeit, die Zuschüsse preismindernd zu berücksichtigen, und Auflösung über die Dauer der Lieferverpflichtung (BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655). Stellt der Zuschuss Entgelt für die Herstellung und Übereignung der Werkzeuge dar, BE bei Zufluss ohne Rechnungsabgrenzung und ohne Rückstellung (BFH v. 28.5.2015 – IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577).

Wohnraumförderung:

▶ *Mietwohnraumförderung im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs:* Öffentliche Fördermittel (Zuschüsse oder nichtrückzahlbare Darlehen), die ein Bauherr zu Förderung von Mietwohnraum im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs für Belegungs- und Mietpreisbindungen erhält, mindern nicht die HK der Gebäude/Wohnungen, sondern stehen in unmittelbarem rechtl. und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Gebrauchsüberlassung der Wohnung und sind daher als Einnahmen aus VuV im Jahr des Zuflusses zu versteuern (BFH v. 14.10.2003 – IX R 60/02, BStBl. II 2004, 14).

▶ *Vermietungszuschüsse im Rahmen der sozialen Wohnraumförderung:* Die Prämie der Wohnungsbau-Kreditanstalt Berlin gem. den Richtlinien über die Förderung der Freimachung und der familiengerechten Belegung von großen Wohnungen v. 31.3.1984 an den Eigentümer eines Mietwohnhauses rechnet zu den Einnahmen aus VuV (BFH v. 21.1.1994 – IX R 121/90, BFH/NV 1994, 845). Ebenso der Baukostenzuschuss nach dem sog. Dritten Förderungsweg, verbunden mit einer Mietpreisbindung (BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623: Bestätigung der Verteilung über den Bindungszeitraum durch Billigkeitsmaßnahme des FA gem. § 163 Satz 2 AO).

Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kapitalmarktdarlehens: Der Zinszuschuss nach dem Agrarinvestitionsförderungsprogramms des Landes Niedersachsen führt bei bilanzierenden Stpfl. im Jahr der Bewilligung zu BE. In Höhe des gewährten Zuschusses ist ein passiver RAP zu bilden, der über die Laufzeit der aufgenommenen Kapitalmarktdarlehen ratierlich aufzulösen ist (BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781).

Einstweilen frei.

1633–1699

[Anschluss S. E 851]

**D. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Saldierungsverbot, Bewertungseinheiten**

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a

Schrifttum: HERZIG/BRECKHEIMER, Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Neuerungen in § 5 Abs. 1a EStG, DB 2006, 1451; HAHNE, Bewertungseinheiten – Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 5 Abs. 1a EStG n.F., StuB 2007, 18; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; KIRSCH, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; Löw/SCHARPF/WEIGEL, Auswirkungen des Regierungsentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg 2008, 1016; HENNRICHS, Neufassung der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG nach dem BilMoG, Ubg 2009, 533; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 158; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? Übersicht über die Änderungen durch das BilMoG und die steuerlichen Folgen, DStR 2009, 1277; HELIOS/SCHLOTTER, Zum Verhältnis von § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG zu § 5 Abs. 4a EStG bei nichtrealisierten Verlusten aus bilanzunwirksamen Derivaten, FR 2010, 874; MICKSCH/MATTERN, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskurssicherung im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579; OCHS/BEHNES, Zeitwertbewertung des Handelsbestandes gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG bei Zweigniederlassungen von EU- bzw. EWR-Banken, Ubg 2013, 681; HICK, Grunderwerbsteuerliche Folgen der Errichtung eines Contractual Trust Arrangement (CTA) – Anm. zu BFH v. 20.4.2016 – II R 54/14, Der Konzern 2016, 397; RAU, Kompensatorische Bewertung von Finanzinstrumenten (Bewertungseinheiten) in der Steuerbilanz, DStR 2017, 737; HAGEBÖKE, Persönliche Einkünftezurechnung zum Treuhänder im CTA? – Anm. zu FG Düss. v. 15.5.2018 – 6 K 357/15 K, Der Konzern 2018, 383.

1. Bedeutung des Abs. 1a

a) Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Abs. 1a Satz 1) 1700

Durch Abs. 1a Satz 1 wird eine für die stl. Gewinnermittlung geltende Ausnahme von der in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB handelsrechtl. verpflichtend angeordneten Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit dem zur Abdeckung der Versorgungs Verpflichtung dienenden Vermögensgegenständen des Aktivvermögens (sog. Planvermögen) normiert. Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich, dass die Einf. des Satzes 1 im Zusammenhang mit der im Rahmen des BilMoG eingeführten verpflichtenden Ausnahme von dem Saldierungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB für Altersvorsorgeverpflichtungen mit dem zur Abdeckung der Verpflichtungen dienenden Aktivvermögen steht (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99).

§ 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB idF des BilMoG ordnet – abweichend vom allgemeinen Saldierungsverbot – den internationalen Bilanzierungsregeln folgend handelsrechtl. verpflichtend die Verrechnung von Altersvorsorgerückstellungen mit Vermögensgegenständen an, die – mit Ausnahme der Gläubiger der Versorgungsverpflichtungen – dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind (vgl. FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 100 ff.; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 [1280]). Angesprochen sind *contractual trust arrangements* – CTA, deren Zweck aus Sicht des Trägerunternehmens der Alters-

vorsorgeverpflichtung die insolvenzfeste Auslagerung von Pensionsverpflichtungen unter Berücksichtigung eines Deckungsvermögens (sog. *plan-assets*) ist (vgl. HÖFER/VERVERS, DB 2007, 1365). Für die Verrechnung sind die Vermögensgegenstände mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Nach der Gesetzesbegründung soll durch Abs. 1a Satz 1 sichergestellt werden, dass die aus einer Verrechnung der Altersvorsorgeverpflichtung mit dem Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB resultierenden Ertrags- bzw. Aufwandswirkungen in der stl. Gewinnermittlung nicht nachvollzogen werden (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Das Verrechnungsverbot soll für die stl. Gewinnermittlung die Geltung stl. Ansatz- oder Bewertungswahlrechte oder -verbote sicherstellen. Es schreibt im Kern das Saldierungsverbot als kodifizierte GoB fest, hat deshalb deklaratorischen Charakter.

1701 **b) Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Abs. 1a Satz 2)**

Nach Abs. 1a Satz 2 sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten ausdrücklich maßgeblich für die StBil. Nach der Gesetzssystematik betrifft die Vorschrift nur Stpfl., die als Vollkaufleute zur Führung von Büchern nach §§ 238 ff. HGB verpflichtet sind (HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 447 [3/2016]). Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 gilt das Verrechnungsgebot durch Bildung von Bewertungseinheiten somit nicht.

Mit der konkreten Maßgeblichkeit der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten verknüpft der Gesetzgeber die Zielsetzung, eine letztlich verzerrend wirkende, streng imparitätische Bewertung von Hedging-Geschäften (Antizipation drohender Verluste ohne Gegenrechnung erwarteter Gewinne) einzuschränken. Auf diese Weise sollen Steuermindereinnahmen verhindert werden, die aus einer Einzelbewertung isolierbarer Grund- und Sicherungsgeschäfte resultieren könnten. Die Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen spricht davon, die Möglichkeit des Ausweises von Verlusten in Milliardenhöhe zu unterbinden (BTDrucks. 16/634, 1).

In die stl. Gewinnermittlung sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten – jedenfalls nach dem Wortlaut des Abs. 1a Satz 2 – nur dann zu übernehmen, wenn die Bewertungseinheit der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dient (zum Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken vgl. Anm. 1645). Das heißt, die aus Satz 2 resultierende konkrete Maßgeblichkeit erstreckt sich nach dem Gesetzeswortlaut nur auf einen Ausschnitt der Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten. Ob dies der Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigt hat, ist unklar (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [158]). Die unterschiedliche Formulierung von § 254 HGB und Abs. 1a Satz 2 erklärt sich nur daraus, dass beide Vorschriften zeitversetzt eingeführt worden sind (s. hierzu auch Anm. 1731).

Nutzung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Sicherung des Steueraufkommens: Für nach § 254 HGB gebildete Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nutzt der Gesetzgeber das Maßgeblichkeitsprinzip zur Sicherung des Steueraufkommens. Eine Minderung der stl. Bemessungsgrundlage durch Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften soll auf diese Weise verhindert werden. Insoweit liegt der Vorschrift die Annahme

des Gesetzgebers zugrunde, dass das Vorsichts- und Imparitätsprinzip bei Sicherungszusammenhängen zu Bilanzierungsergebnissen führen können, die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung nicht sachgerecht erfassen. Aus stl. Sicht dienen Bewertungseinheiten damit vor allem der Erfassung des „objektiv richtigen Gewinns“ im Sinne einer leistungsfähigkeitsgerechteren Besteuerung. In der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist davon die Rede, dass die Regelung einer weiteren Differenzierung von Handels- und StRecht entgegenwirken soll (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18). Zudem soll die Regelung den Unternehmen Verwaltungsaufwand ersparen, der aus einer Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften für stl. Zwecke resultieren würde (BTDrucks. 16/634, 10).

Die konkrete Maßgeblichkeit in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeter Bewertungseinheiten für die StBil. ist aber auch vor dem Hintergrund der Aufgabe der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit im Rahmen des BilMoG zu sehen (vgl. HENNRICHS, Ubg 2009, 533 [535]). Nach Abs. 1 Satz 1 können stl. Wahlrechte zukünftig unabhängig von der HBil. ausgeübt werden. Die hieraus resultierende deutliche Zunahme der Abweichungen zwischen HBil. und StBil. verdeutlicht, dass Abs. 1a nur vordergründig einer weiteren Differenzierung von HBil. und StBil. entgegenwirken soll; die eigentliche Zielsetzung des Gesetzgebers ist eine andere. Hinzu kommt, dass durch die Bezugnahme des Abs. 1a auf Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken die konkrete Maßgeblichkeit ohnehin nur für einen Ausschnitt der handelsrechtl. gem. § 254 HGB zulässigen Bewertungseinheiten greift (zu Einzelheiten s. Anm. 1645).

Der „verloren gegangene“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 als Anlass der Rechtsänderung: Gemäß der Gesetzesbegründung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 2.2.2006 (BTDrucks. 16/520, 8) hat sich der Gesetzgeber zur Einf. der Regelung durch den „verloren gegangenen“ Gerichtsbescheid des BFH v. 19.3.2002 (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) veranlasst gesehen. Hingegen wird in der Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf v. 30.12.2005 (BRDrucks. 937/05, 9) der Regelung lediglich eine klarstellende Funktion beigemessen.

Über die Revision der Kläger gegen FG Schl.-Holst. (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057, rkr.) hat der BFH durch Gerichtsbescheid (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) entschieden. Nach Antrag auf mündliche Verhandlung hat das FA durch geänderten Bescheid der Klage abgeholfen, so dass der BFH lediglich noch über die Kosten des Verfahrens entscheiden musste. Der BFH hat in dem Gerichtsbescheid (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785) die Bildung von Bewertungseinheiten in der StBil. eines Kreditinstituts nur bei sog. geschlossenen Positionen im Rahmen eines *Micro-Hedge* für zulässig gehalten (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264; HAHNE, BB 2003, 1943; RAU, DStR 2017, 737). Nur bei einem betrags-, fristen- und zeitkongruenten Zusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft hält der BFH ein Abweichen vom Grundsatz der Einzelbewertung iVm. dem Imparitäts- und Realisationsprinzip als begründeten Ausnahmefall iSd. § 252 Abs. 2 HGB für zulässig. Für die bei einem *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedge* lediglich global abgesicherten Risiken hat der BFH eine Übernahme der in der HBil. gebildeten Bewertungseinheiten abgelehnt. Die Vorinstanz (FG Schl.-Holst. v. 15.3.2000 – I 714/91, EFG 2000, 1057, rkr.) ist dagegen von einer Pflicht zu einer kompensatorischen Bewertung in der StBil. ausgegangen.

Vor dem Hintergrund dieser Entstehungsgeschichte wirkt die Vorschrift einer nicht wirksam gewordenen BFH-Rspr. entgegen. Dabei geht die Änderung auf eine Initiative des Landes Hessen zurück (WAGNER, Inf. 2006, 538). Bereits im Gesetzesantrag des Landes Hessen – Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen (BRDrucks. 45/05) – war vorgesehen, mit der Einf. eines § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b eine gesetzliche Grundlage für die steuerbilanzielle Behandlung von Bewertungseinheiten zu schaffen, wobei sich der Gesetzgeber anstelle der Einf. einer Bewertungsvorschrift zur Einf. einer Ansatzvorschrift entschlossen hat.

1702–1709 Einstweilen frei

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1710 a) Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum steuerlichen Bewertungsvorbehalt nach Abs. 6: Der in § 246 Abs. 2 Sätze 2–3 HGB angeordnete Ansatz des zu saldierenden Aktivvermögens mit dem Zeitwert scheidet (abgesehen von dem durch Abs. 1a Satz 1 normierten Verrechnungsverbot) am stl. Bewertungsvorbehalt des Abs. 6. Steuerliche Bewertungsobergrenze sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 die fortgeführten AK (ausgenommen sind die von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfassten Finanzinstrumente von Kreditinstituten iSd. § 340 HGB, für die auch mit stl. Wirkung verpflichtend eine Zeitwertbilanzierung zu erfolgen hat; vgl. HELIOS/SCHLOTTER, FR 2010, 874; OCHS/BEHNES, Ubg 2013, 681).

1711 b) Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zum allgemeinen Maßgeblichkeitsgrundsatz: Mit Abs. 1a Satz 2 knüpft die stl. Gewinnermittlung an die konkrete aus § 254 HGB resultierende handelsbilanzielle Bilanzierungspraxis an. Das heißt, mit Abs. 1a wurde eine vorrangige gesetzliche Spezialregelung für die bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten geschaffen (so auch OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris). In der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten sind in der StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen. Dies ist insbes. für solche Sicherungsbeziehungen von Bedeutung, für die in der HBil. faktisch ein Kompensationswahlrecht besteht. Erfolgt die Bildung einer Bewertungseinheit, ist das Erg. auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Es kommt insoweit nicht darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht. Wird in der HBil. hingegen auf die Bildung einer Bewertungseinheit verzichtet, führt dies gem. § 5 Abs. 1a nicht dazu, dass allein für Zwecke der StBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt.

Verhältnis zum Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen nach Abs. 4a Satz 2: Die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich über den Verweis in Abs. 4a Satz 2 auch auf die bilanzielle Abbildung von Verpflichtungsüberhängen einer Bewertungseinheit; auch der aus künftig vorgesehene Transaktionen resultierende Verpflichtungsüberhang (antizipative Bewertungseinheit) ist durch eine Drohverlustrückstellung zu erfassen (vgl. Löw/SCHARPF/WEIGEL, WPg 2008, 1011 [1019]). Infolge der Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 2) kann eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) auch

in der StBil. Berücksichtigung finden. Die Außerkraftsetzung des Passivierungsverbots für Drohverlustrückstellungen in der StBil. ist gerechtfertigt, da es letztlich wirtschaftlich um „einen sicheren Verlust“ nach Art einer Verbindlichkeit geht (vgl. BTDrucks. 16/749, 2).

Damit hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Abs. 1a erstmals eine Ausnahme zu dem durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) geschaffenen Verbot der stl. Berücksichtigung von Rückstellungen für drohende Verluste eingeführt (vgl. Gesetzentwurf eines Steuerreformgesetzes 1998, BRDrucks. 207/97, 16). Die Ausnahme der Ergebnisse finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten vom Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen in der StBil. war während des Gesetzgebungsverfahrens nicht unumstritten. So hatte sich der BRat in seiner Stellungnahme zum RegE zunächst gegen die Einf. ausgesprochen (vgl. BTDrucks. 16/634, Anlage 2) und als Begr. mögliche Steuerausfälle angeführt. In der Gegenäußerung (BTDrucks. 16/749) hat die BReg. das Festhalten an der geplanten Regelung damit gerechtfertigt, dass ansonsten die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten nur unvollständig in die stl. Gewinnermittlung übernommen werden könnten.

Im Vergleich zur vor der Einf. des Abs. 4a Satz 2 geltenden Rechtslage ergibt sich eine Verbesserung, da bislang zur Berücksichtigung negativer Salden finanzwirtschaftlicher Bewertungseinheiten in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellungen das stl. Erg. nicht mindern durften.

Verhältnis zu dem steuerlichen Bewertungsvorbehalt nach Abs. 6: Ist in der HBil. eine kompensatorische Bewertung erfolgt, so ist die Bewertung in die StBil. zu übernehmen. Im Hinblick auf die durch den Gesetzgeber beabsichtigte Übernahme der Ergebnisse der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten in die stl. Gewinnermittlung wird der Bewertungsvorbehalt des Abs. 6 und damit der aus § 6 Abs. 1 resultierende Einzelbewertungsgrundsatz durch § 5 Abs. 1a verdrängt (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2293]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]; aA SCHICK/INDENKÄMPEN, BB 2006, 655, die den Bewertungsvorbehalt als vorrangig erachten).

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente von Kreditinstituten iSd. § 340 HGB, die nicht in eine Bewertungseinheit iSd. Abs. 1a Satz 2 einbezogen werden, gilt die in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b angeordnete Bewertung mit dem Zeitwert (s. § 6 Anm. 1124s; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 6 Rz. 427).

Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Sätze 3–5: § 15 Abs. 4 Satz 3 schließt eine steuerwirksame Verlustberücksichtigung für auf Differenzausgleich gerichtete Termingeschäfte aus; dies gilt auch dann, wenn es an dem subjektiven Merkmal der Spekulationsabsicht fehlt (s. BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BStBl. II 2018, 124). Das Verlustverrechnungsverbot gilt allerdings nicht bei einer Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (§ 15 Abs. 4 Satz 4). § 15 Abs. 4 Satz 5 nennt als Ausnahme davon die Absicherung von Aktiengeschäften, die zu stfreien Erträgen nach § 8b Abs. 2 KStG führen. Hierdurch soll verhindert werden, dass im Zusammenhang mit der Absicherung von stfreien Erträgen entstehende Sicherungsaufwendungen stl. uneingeschränkt abziehbar sind. Dabei teilt die Einordnung des Sicherungsgeschäfts die Einordnung des Grundgeschäfts. Fällt dies nicht unter § 8b KStG, sind die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit ist für die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 al-

lerdings kein Raum, denn innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit wird kein Verlust aus dem Sicherungsgeschäft ausgewiesen, an den die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 anknüpfen könnten.

1712–1714 Einstweilen frei.

II. Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Abs. 1a Satz 1)

1715 1. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen

Durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) wurde dem Abs. 1a ein Satz 1 vorangestellt, wonach Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden dürfen. Die Änderung steht im Zusammenhang mit der Erweiterung des § 246 HGB im Rahmen des BilMoG um die Sätze 2–3; denn dort wurde eine spezielle Ausnahme vom Saldierungsverbot eingeführt, die stl. nicht gelten soll. Das soll durch Abs. 1a Satz 1 klargestellt werden. Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) gilt das Saldierungs- und Verrechnungsverbot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ohnehin auch für die stl. Gewinnermittlung. Das Saldierungsverbot betrifft nach §§ 238 ff. HGB gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute.

Ausnahme von dem Saldierungs- und Verrechnungsverbot für sog. Planvermögen: Nach den Sätzen 2 und 3 des § 246 HGB idF des BilMoG greift das Verrechnungsverbot nicht für Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, die gegenüber ArbN eingegangen wurden (sog. Planvermögen). Das Planvermögen ist für die Verrechnung mit dem Zeitwert anzusetzen.

Angesprochen ist der Fall, dass ein ArbG die Vermögensansprüche der ArbN aus einem Altersvorsorgeprogramm auf Basis eines Treuhandmodells, sog. *Contractual Trust Arrangement*, absichert. Zu diesem Zweck wird mit einem Vermögenstreuhänder eine doppelseitige Treuhand zugunsten der versorgungsberechtigten ArbN bzw. ihrer Hinterbliebenen vereinbart. Auf der Grundlage eines Treuhandvertrags wird den ArbN bzw. deren Hinterbliebenen bei Eintritt des Sicherungsfalls (vornehmlich im Fall einer Insolvenz) ein eigenständiger Anspruch gegen den Vermögenstreuhänder eingeräumt (zu entsprechenden Gestaltungen vgl. KÜPPERS/LOUVEN/SCHRÖDER, BB 2005, 763; KLEMM, DStR 2005, 1291; MITTERMAIER/BÖHME, BB 2006, 203; zur strechtl. Behandlung vgl. HAGEBÖKE, Der Konzern 2018, 383; zu den grunderwerbsteuerlichen Folgen der Errichtung eines CTA s. HICK, Der Konzern 2016, 397 [398]).

Handelsbilanzieller Nettoausweis: Neben der Insolvenzsicherung soll durch das CTA-Modell eine Saldierung der beim ArbG passivierten Rückstellungen für die aus Altersvorsorgeprogrammen resultierenden Versorgungsverpflichtungen mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen (sog. *plan assets*) ermöglicht werden. Mit der Erweiterung des § 246 Abs. 2 HGB um die Sätze 2 und 3 hat der Gesetzgeber die nach den IFRS-Rechnungslegungsvorschriften (IAS 19) bestehende Saldierungsmöglichkeit nachvollzogen (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 392). Das heißt, bilanziell erfolgt durch die Verrechnung der Versorgungs-

verpflichtung mit den zur Deckung vorgesehenen Vermögensgegenständen ein „Nettoaussweis“, bei dem nur ein etwaiger Verpflichtungsüberhang bilanziell abgebildet wird. Dabei sind die zu verrechnenden Vermögensgegenstände mit dem Zeitwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB). Übersteigt das mit dem Zeitwert bewertete Aktivvermögen die Versorgungsverpflichtung, ist der übersteigende Betrag in einem gesonderten Aktivposten („Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“) auszuweisen; der unrealisierte Gewinn ist nach § 268 Abs. 8 Satz 3 HGB ausschüttungsgespart.

2. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung 1716

Keine Geltung der Ausnahme vom Saldierungs- und Verrechnungsverbot für die steuerliche Gewinnermittlung: Nach Abs. 1a Satz 1 ist die aus § 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB resultierende Ausnahme vom Saldierungs- und Verrechnungsverbot für stl. Zwecke nicht nachzuvollziehen. Nach der Gesetzesbegründung sind positive und negative WG, RAP und sonstige Bilanzposten in der stl. Gewinnermittlung auch dann einzeln auszuweisen, wenn sie nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnen sind (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Damit wird durch Abs. 1a Satz 1 ein für die stl. Gewinnermittlung geltendes Saldierungsverbot begründet.

Sicherstellung des Grundsatzes der Einzelbewertung: Mit Abs. 1a Satz 1 will der Gesetzgeber sicherstellen, dass der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1) auch dann gilt, wenn Vermögensgegenstände ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dienen. Das ergibt sich aus der Gesetzesbegründung durch den Hinweis, dass für stl. Zwecke die Verrechnung nach § 246 Abs. 2 HGB nicht nachzuvollziehen ist, da sich im Fall einer Verrechnung aktiver und passiver Bilanzposten stl. Ansatz- und Bewertungswahlrechte oder -verbote nicht auswirken können (vgl. BTDrucks. 16/10067, 99). Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach Abs. 6 wäre eine Bewertung des Aktivvermögens mit dem Zeitwert für stl. Zwecke allerdings ohnehin nicht nachzuvollziehen (stl. Bewertungsobergrenze bilden nach § 6 Abs. 1 die fortgeführten AK). Für die stl. Gewinnermittlung ist ein handelsbilanzieller „Nettoaussweis“ der Bilanzpositionen nicht zu übernehmen.

Gesetzlich angeordnete Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes: Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und Satz 2 des Abs. 1a ist, dass die Saldierung von Bilanzpositionen angesprochen wird. In systematischer Hinsicht passt der im Rahmen des BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) dem Abs. 1a vorangestellte Satz 1 aber nicht zum bisherigen Regelungsgehalt des Abs. 1a (nunmehr Satz 2). So hat das in Satz 1 für die stl. Gewinnermittlung angeordnete Saldierungs- und Verrechnungsverbot nichts mit dem bisherigen Regelungsgehalt (Übernahme in der HBil. zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten) zu tun. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in Satz 1 eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips anordnet, während sich der Regelungsgehalt des Satzes 2 ausdrücklich auf das Maßgeblichkeitsprinzip beruft. Gemeinsames Merkmal von Satz 1 und Satz 2 ist allerdings, dass durch die Regelung Steuermindereinnahmen verhindert werden sollen.

Einstweilen frei.

1717–1719

III. Tatsächliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 1a Satz 2)

Schrifttum: PRAHL/NAUMANN, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg 1991, 729; GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluß, Düsseldorf 1993; KUPFSCH, Abgrenzung der Bewertungseinheit in Handels- und Steuerbilanz – Grenzbereich Einzelbewertung und Saldierungsverbot, StbJb. 1994/95, 131; SCHUMACHER, Kompensatorische Bewertung bei der Sicherung von Bilanzpositionen durch Finanztermingeschäfte in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1995, 1473; HERZIG, Derivatebilanzierung und GoB-System, in FISCHER/HÖMBERG (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung, FS Jörg Baetge, Düsseldorf 1997, 37; HERZIG/MAURITZ, Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges für derivative Finanzinstrumente: Kompatibel mit dem deutschen Bilanzrecht?, WPg 1997, 141; TÖNNIS/SCHIERSMANN, Die Zulässigkeit von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz, DStR 1997, 714 (Teil I), 756 (Teil II); ANSTETT/HUSMANN, Die Bildung von Bewertungseinheiten bei Derivatgeschäften, BB 1998, 1528; GÜNKEL, Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2001/02, 343; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; HAHNE, Kompensatorische Bewertung in der Steuerbilanz – Analyse des BFH-Gerichtsbescheids vom 19.3.2002, BB 2003, 1943; Löw, Verlustfreie Bewertung antizipativer Sicherungsgeschäfte nach HGB – Anlehnung an internationale Rechnungslegungsvorschriften, WPg 2004, 1109; CHRISTIANSEN, Anmerkung zum BFH-Gerichtsbescheid vom 19.3.2002, DStR 2005, 1488; KLEMM, Contractual Trust Arrangements: Neue bilanzielle und lohnsteuerrechtliche Entwicklungen, DStR 2005, 1291; KÜPPERS/LOUVEN/SCHRÖDER, Contractual Trust Arrangements – Insolvenzsicherung und Bilanzverkürzung, BB 2005, 763; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden – Auswirkungen der gesetzlichen Spezialregelung bei wegfallenden Sicherungsbeziehungen und Anschlussicherungsgeschäften, BB 2006, 2291; KORN/STRAHL, Beratungspraktische Hinweise zu den Steueränderungsgesetzen 2006, KÖSDI 2006, 15006; KÜTTER/PRAHL, Die handelsrechtliche Bilanzierung der Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten, WPg 2006, 9; MITTERMAIER/BÖHME, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen im Rahmen eines CTA: Bilanzverkürzung unter Verwendung alternativer Vermögenswerte, BB 2006, 203; PATEK, Bilanzierung von Sicherungszusammenhängen nach § 5 Abs. 1a EStG, FR 2006, 714; U. PRINZ/HICK, Der neue § 5 Abs. 1a EStG – Gelungene gesetzliche Verankerung der steuerbilanziellen Bildung von Bewertungseinheiten?, DStR 2006, 771; SCHICK/INDENKÄMPEN, Entwurf des § 5 Abs. 1a EStG zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz: Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?, BB 2006, 655; SCHIFFERS, Steuerbilanzielle Bildung von Bewertungseinheiten bei der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken – der neue § 5 Abs. 1a EStG, DStZ 2006, 400; WAGNER, Die Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz – Ursache und Wirkung der neuen Rechtslage, Inf. 2006, 538; HAHNE, Anwendung der Steuerbefreiung für Aktiengewinne bei Risikoabsicherungsgeschäften, StuB 2008, 181; HÄUSELMANN, Zweifelsfragen bei der bilanzsteuerlichen Erfassung von anteilsbezogenen Derivaten, Ubg 2008, 399; KÄMPFER/FREY, Die Sicherung von Auslandsbeteiligungen gegen Währungsverluste im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in WAGNER/SCHILDBACH/SCHNEIDER (Hrsg.), Private und öffentliche Rechnungslegung, FS Hannes Streim, Wiesbaden 2008, 187; KRÜGER, Bilanzsteuerrechtliche Implikationen der Reform des Handelsrechts, StB 2008, 117; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 981; PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB, StuB 2009, 449; U. PRINZ, Steuerwirkungen des BilMoG: Ziel, Realität, Perspektiven, GmbHR 2009, 1027; SCHMIDT, Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2009, 882; SCHMITZ, Steuerliche Auswirkungen handelsrechtlicher Bewertungseinheiten, DB 2009, 1620; BRECKHEIMER, Die steuerbilanzielle Behandlung von Sicherungsbeziehungen, Wiesbaden 2010; HENNRICHS, Zur handelsrechtlichen Beurteilung von Bewertungseinheiten bei Auslandsbeteiligungen, WPg 2010, 1185; LÜDENBACH/FREIBERG, Handelsbilanzielle Bewertungseinheiten nach IDW RS HFA 35 unter Berücksichtigung

der steuerbilanziellen Konsequenzen, BB 2010, 1971; MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010; MIKSCHE/MATERN, Anwendung von § 8b KStG bei der Währungskurssicherung von Auslandsbeteiligungen im Rahmen von Bewertungseinheiten, DB 2010, 579; GLASER/HACHMEISTER, Pflicht oder Wahlrecht zur Bildung bilanzieller Bewertungseinheiten nach dem BilMoG, BB 2011, 555; U. PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 136; HELIOS/NIEDRIG, Zur Einbeziehung von Optionsprämien in den Anwendungsbereich von § 8b Abs. 2 KStG, DStR 2012, 1301; SCHARPF, Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Fünften Jahreszeit, DB 2012, 357; WULF, Bilanzierung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB unter Berücksichtigung des IDW RS HFA 35, DStZ 2012, 534; ZWIRNER/BOECKER, Bewertungseinheiten in Form antizipativer Hedges – Besonderheiten und Probleme, BB 2012, 2935; ZWIRNER/BUSCH, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten im Konzern – Bewertungseinheiten auf Basis von Ausschüttungen in Fremdwährung?, DB 2012, 2641; RIMMELSPACHER/FEY, Beendigung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, WPg 2013, 994; SCHNITGER, Anwendung des § 8b KStG bei Stillhalteprämien und Optionsgeschäften – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 6.3.2013, I R 18/12, DStR 2013, 1771; VELTE/HAACKER, Bewertungseinheiten bei kompensatorischen Risikosicherungsbeziehungen in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 2013, 182; FREIBERG, Prolongation von Sicherungsbeziehungen mit Devisentermingeschäften, StuB 2014, 264; MEINERT/HELIOS, Kompensatorische Bewertung und Bewertungseinheiten beim Einsatz von Credit Linked Notes, DB 2014, 1697; TEICHE, Auslandsbeteiligungen und ihre Absicherung gegen Währungsrisiken, DStR 2014, 1737; GLASER/KAHLE, Zum Einfluss der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung: Die Bildung handelsbilanzieller Bewertungseinheiten als Einfallstor für internationale Rechnungslegungstendenzen, Ubg 2015, 113; JOHANNEMANN/REITER, Verluste aus Termingeschäften im Betriebsvermögen – Der Begriff des Termingeschäfts i.S.v. § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG – Eine Standortbestimmung mit Beispielen, DStR 2015, 1489; MEINERT, Aktuelle Anwendungsfragen zur Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten, DStR 2017, 1401 und 1447; NIEDLING/GSÖDL, Steuerliche Fragen bei der Absicherung von Refinanzierungsgeschäften und Fremdwährungsdarlehen – eine Analyse anhand von Fallbeispielen, Ubg 2017, 429; RAU, Kompensatorische Bewertung von Finanzinstrumenten (Bewertungseinheiten) in der Steuerbilanz, DStR 2017, 737; ZENKE/SCHÄFER, Energiehandel in Europa, München, 4. Aufl. 2017; RÖDDER/SCHUMACHER, Berücksichtigung von Erträgen und Aufwendungen aus Währungssicherungsgeschäften bei der Anwendung von § 8b Abs. 2 S. 1 und 2 KStG und des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG, DStR 2018, 705; SCHMERKOTTE, Die ertragsteuerliche Berücksichtigung von Bewertungseinheiten im Energiehandel, DB 2018, 849.

1. Ausgangspunkt: In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich

a) Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung

1720

Weder dem Abs. 1a Satz 2 noch der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, welcher konkrete Inhalt dem Begriff der Bewertungseinheit beizumessen ist. Mangels eigenständiger Definition für Zwecke des StRechts hat der aus dem Gesetzeswortlaut resultierende Verweis auf die nach Handelsrecht – konkret die nach § 254 HGB – gebildeten Bewertungseinheiten zur Folge, dass für die Anwendung der Vorschrift von zentraler Bedeutung ist, unter welchen Voraussetzungen nach der handelsrechtl. Rechnungslegung isolierbare Grund- und Sicherungsgeschäfte einzeln zu bewerten sind oder vielmehr Bewertungseinheiten „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ zu bilden sind. Nach dem Gesetzeswortlaut ist das zusammengefasste Erg. dann auch der stl. Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Der allgemeine Maßgeblichkeitsgrundsatz des Abs. 1 Satz 1 wird insoweit durch eine spezielle Maßgeblichkeit für Zwecke der Berücksichtigung des Erg. nach Handelsrecht gebildeter Bewertungseinheiten ergänzt.

Hinsichtlich der handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten ist zwischen der Rechtslage vor und nach der Einf. des BilMoG zu unterscheiden. Im Rahmen des BilMoG wurden in § 254 HGB erstmals die handelsrechtl. Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten gesetzlich verankert (die bisher unter § 254 HGB geführten Vorschriften zur möglichen Übernahme strechtl. Abschreibungen in den handelsrechtl. Jahresabschluss wurden im Zuge des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG aufgehoben).

1721 b) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG

Ableitung der Grundsätze zur Bildung von Bewertungseinheiten aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung: Vor Einf. einer gesetzlichen Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen des BilMoG (§ 254 HGB) waren die Grundsätze zur bilanziellen Abbildung von Bewertungseinheiten ausschließlich aus den GoB abzuleiten (für einen Überblick vgl. MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 53 ff.; VELTE/HAACKER, StuW 2013, 182 [183]; SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 und 756). Dabei stand die Bildung von Bewertungseinheiten in einem Spannungsverhältnis zum handelsrechtl. Grundsatz der Einzelbewertung. Für „Altjahre“ bis zur zeitlichen Inangangsetzung des mit dem BilMoG eingeführten § 254 HGB (für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre, s. Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB) kommen diese Grundsätze weiterhin zur Anwendung.

Handelsrechtlicher Einzelbewertungsgrundsatz versus Bewertungseinheit: Nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB sind im Jahresabschluss ausgewiesene Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung als kodifizierter GoB). Im Grundsatz ist damit nach den handelsrechtl. GoB eine Verrechnung der Wertentwicklung verschiedener Vermögensgegenstände unzulässig. Bis zum Stichtag entstandene unrealisierte Verluste sind nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne dürfen dagegen nach dem Realisationsprinzip keine Berücksichtigung finden (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Ausnahmen von den genannten Grundsätzen sind nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen zulässig. Bei streng wortautorientierter Auslegung des Einzelbewertungsgrundsatzes sowie des Vorsichtsprinzips müssen erfolgskompensierende Sicherungszusammenhänge zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft unbeachtet bleiben. Realisations- und Imparitätsprinzip finden auf jede einzelne formalrechtl. abgegrenzte Bewertungseinheit Anwendung. Der Grundsatz der Einzelbewertung reguliert damit die Reichweite von Realisations- und Imparitätsprinzip (vgl. KUPSCH, StbJb. 1994/95, 131 [132]).

Eine strenge Einzelbewertung steht zumindest dann im Widerspruch zu der nach § 264 Abs. 2 HGB gebotenen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wenn negative Wertveränderungen einer Bilanzposition zwangsläufig mit einer positiven Wertänderung einer anderen Bilanzposition verbunden sind. Die Vermögens- und Ertragslage würde in diesem Fall durch das Imparitätsprinzip verfälscht. Vor diesem Hintergrund wurde – trotz fehlender gesetzlicher Regelung – die Bildung von Bewertungseinheiten in der HBil. als zulässig angesehen. Dabei war umstritten, ob es sich bei der kompensatorischen Bewertung um ein aus einer sachgerechten Auslegung der GoB resultierendes Wahlrecht handelt oder vielmehr um einen verpflichtenden Ausnahmetatbestand iSd. § 252 Abs. 2 HGB

(vgl. BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 252 HGB Rz. 28; PRAHL/NAUMANN, WPg 1991, 729). Der Gesetzgeber nennt daher auch als Ziel des § 254 HGB idF des BilMoG, die bislang als GoB eingestufte bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten gesetzlich zu verankern (vgl. BRDrucks. 344/08, 124).

c) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG gem. § 254 HGB

1722

Schaffung einer gesetzlichen Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten: Seit der Einf. von § 254 weist das HGB erstmals eine gesetzliche Regelung zur Bildung von Bewertungseinheiten auf. Insoweit ist mit der Einf. des § 254 HGB eine im Hinblick auf § 5 Abs. 1a Satz 2 bestehende Regelungslücke geschlossen worden. Erstmals anzuwenden ist § 254 HGB idF des BilMoG nach Art. 66 Abs. 3 EGHGB auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre. Nach der Gesetzesbegründung geht der Gesetzgeber davon aus, dass durch § 254 HGB lediglich die bisherige handelsrechtl. Praxis festgeschrieben wird (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Eine Änderung der bisherigen Bilanzierungspraxis ist durch den Gesetzgeber ausdrücklich nicht beabsichtigt. Vielmehr sollte allein der handelsrechtl. Unterbau für die Bildung von Bewertungseinheiten geschaffen werden. Die Gesetzesbegründung legt daher eine Anwendung des § 254 HGB in vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahren nahe. Der BFH hat allerdings entschieden, dass im Hinblick auf den zeitlichen Anwendungsbereich des BilMoG eine Anwendung des § 254 HGB in vor dem 1.1.2010 beginnenden Geschäftsjahren nicht erfolgen kann (s. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831). Für „Altfälle“ ist daher hinsichtlich der handelsrechtl. Rechtsgrundlagen für die Bildung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a Satz 2 zwischen der Rechtslage vor und nach der Einf. des BilMoG zu unterscheiden.

§ 254 HGB stellt darauf ab, dass Vermögensgegenstände und Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende Transaktionen (= Grundgeschäfte) zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten (= Sicherungsgeschäfte) zusammengefasst werden. Folgende Anforderungen an die handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten lassen sich daher abgrenzen: hohe Risikohomogenität, vollständige, zumindest partielle Fristen- und Betragskongruenz, eine fortwirkende Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs sowie Durchhalteabsicht. Der § 254 HGB ist insoweit durch Abs. 1a Satz 2 vorgeprägt worden (vgl. U. PRINZ, DStJG 34 [2011], 136 [159]). Für den Nachweis der „hohen Wahrscheinlichkeit“ sind bloße Absichtserklärungen des Unternehmens nicht ausreichend. Für die Dokumentation sind Erfahrungswerte der Vergangenheit, aktuelle Business-Pläne sowie das wirtschaftliche Umfeld des Unternehmens von Relevanz (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 18). Sind die Voraussetzungen des § 254 Satz 1 HGB nicht erfüllt, sind Grund- und Sicherungsgeschäft einzeln zu bewerten.

Absicherung finanzieller Risiken: § 254 HGB bezieht sich allein auf die Absicherung finanzieller Risiken. Eine Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung des allgemeinen Unternehmerrisikos ist ausgeschlossen (vgl. BTDrucks. 16/12407, 86; IDW RS HFA 35, Rz. 26). Beim allgemeinen Unternehmerrisiko handelt es sich nicht um betriebsbedingte Einzelwagnisse, sondern die Unternehmung als Ganzes betreffende Risiken (zB Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischer Fortschritt, plötzliche Nachfra-

geverschiebungen; zur Abgrenzung zu den von Abs. 1a Satz 2 erfassten finanzwirtschaftlichen Risiken s. Anm. 1731).

In Bezug auf die von § 254 HGB erfassten finanziellen Risiken ist zwischen Wertänderungsrisiken (*fair-value*-Risiken) und Zahlungsstromänderungsrisiken (*cash-flow*-Risiken) zu unterscheiden. Ein Wertänderungsrisiko besteht in dem Risiko der nachteiligen Änderung des Zeitwerts eines Grundgeschäfts. Dagegen liegt ein Zahlungsstromänderungsrisiko vor, wenn die Höhe einer künftigen Ein- oder Auszahlung aus einem Grundgeschäft ungewiss ist (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 21–23; TIEDCHEN in MÜKo Bilanzrecht, 2013, § 254 HGB Rz. 4). Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

Soweit Geschäfte bei Fälligkeit zur physischen Lieferungen des Basiswerts (*physical-settlement*) führen, unterliegen sie einem Wertänderungsrisiko, da der Marktpreis des zu beschaffenden oder abzusetzenden Basiswerts vom Kontraktpreis abweichen kann (Absicherung des Güterpreises durch eine Bewertungseinheit). Ist das Termingeschäft hingegen auf einen Barausgleich gerichtet (*cash-settlement*), besteht primär ein Zahlungsstromrisiko. Dies ist dadurch begründet, dass künftige Zahlungsströme unsicher sind (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 25; DRÜEN in Großkommentar HGB, 5. Aufl. 2014, § 254 HGB Rz. 18, 21, 24; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 25; TIEDCHEN in MÜKo Bilanzrecht, 2013, § 254 HGB Rz. 14 mwN).

Grundgeschäfte im Rahmen einer Bewertungseinheit: Grundgeschäft im Rahmen einer Bewertungseinheit können Vermögensgegenstände (Debitoren, Ausleihungen, Aktien, Vorräte), Schulden sowie schwebende Geschäfte (zB Liefer- und Kaufverpflichtungen) sein (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 17 ff.; IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, Rz. F 207). Mit § 254 HGB wird die mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktion als zulässiges Grundgeschäft eingeführt (sog. antizipativer *Hedge*). Die handelsbilanzielle Zulässigkeit antizipativer *Hedges* wurde von der hM bislang abgelehnt (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 12). Im Fall antizipativer Sicherungsstrategien erfolgt die Absicherung von Marktpreisrisiken, denen künftige Grundgeschäfte ausgesetzt sind (zu weiteren Einzelheiten s. U. PRINZ in CLAUSSEN/SCHERRER, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 9). Im Hinblick auf die weitreichenden Folgen einer kompensatorischen Bewertung (Außerkräftsetzung des Realisations- und Imparitätsprinzips) werden an die Tatbestandsvoraussetzungen antizipativer Bewertungseinheiten (hohe Wahrscheinlichkeit für den Abschluss der Transaktion in der Zukunft) hohe Anforderungen gestellt. Eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für den Eintritt der Transaktion (im Sinne von mehr als 50 %) ist nicht ausreichend. Vielmehr muss die erwartete Transaktion mit hinreichender Sicherheit eintreten, dh., der Eintritt muss so gut wie sicher sein (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 12). Dies bedeutet, dass dem Abschluss der Transaktion lediglich außerhalb des Einflussbereichs des Bilanzierenden liegende und nicht vorhersehbare Umstände entgegenstehen dürfen (s. auch IDW RS HFA 35, Rz. 32).

Sicherungsinstrumente im Rahmen einer Bewertungseinheit: Sicherungsinstrumente im Rahmen einer Bewertungseinheit können – mangels einer gesetzlichen Definition – sowohl originäre Finanzinstrumente (Aktien, Kredite und Anleihen) als auch derivative Finanzinstrumente (Optionen, *Forwards* und *Futures*) sein. Als Finanzinstrumente iSd. § 254 HGB gelten auch Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren (zu weiteren Einzelheiten s. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254

HGB Rz. 17 ff.; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 20 ff.; IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, Rz. 209). Als Sicherungsgeschäft sind damit nur Finanzinstrumente zugelassen, die wiederum selbst auch Sicherungsinstrument sein können. So kann bspw. dem Termingeschäft (Verkauf von Ware auf Termin = Grundgeschäft) ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft (Kauf von Ware auf Termin = Sicherungsgeschäft) gegenüberstehen. Dass die Sicherung von Preisrisiken aus dem Kauf oder Verkauf von Waren ein gesetzlich zulässiger Fall einer Bewertungseinheit ist, kommt mittlerweile auch durch § 254 Satz 2 HGB zum Ausdruck. Warentermingeschäfte gelten danach kraft gesetzlicher Fiktion als Finanzinstrumente (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 24).

Entscheidung über die Bildung einer Bewertungseinheit in zeitlicher Hinsicht: In zeitlicher Hinsicht kann die Entsch. über die Bildung einer Bewertungseinheit sowohl unmittelbar im Zusammenhang mit dem Erwerb des Sicherungsgeschäfts als auch zu einem späteren Zeitpunkt getroffen werden (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 56; hierzu krit. SCHARPF, DB 2012, 357 [358]). Bei einem zeitlichen Versatz gelangt eine kompensatorische Bewertung dann ab der Designation des Sicherungszusammenhangs zur Anwendung.

Vergleichbare Risiken von Grund- und Sicherungsgeschäft: Grund- und Sicherungsgeschäft müssen den gleichen Risiken unterliegen (bzw. gleichermaßen auf veränderte Marktbedingungen reagieren), um gegenläufige Wertänderungen und Zahlungsströme zu erwarten. Dies bedeutet, dass Gewinnchance und Verlustrisiko identischen Einflussfaktoren unterliegen müssen, dh. eine gemeinsame Entstehungsursache und Eintrittswahrscheinlichkeit aufweisen. Denn nur dann können die angestrebten gegenläufigen Wertänderungen und Zahlungsstromänderungen erreicht werden. Beispielsweise kann eine Forderung, die einem Fremdwährungs- und Zinsrisiko unterliegt, mit einem Zinsswap gegen das Zinsänderungsrisiko und mit einem Devisentermingeschäft gegen das Fremdwährungsrisiko abgesichert werden (vgl. ZWIRNER/BUSCH, DB 2012, 2641). Zwischen Pensionsverpflichtung und Rückdeckungsanspruch fehlt es hingegen an einem gegenläufigen wertbeeinflussenden Zusammenhang (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 21a). Hieran kann auch die aus § 6a resultierende Bewertungsdifferenz nichts ändern (BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654).

Nachweis der Wirksamkeit (Effektivität) der Sicherungsbeziehung: Die Bildung einer Bewertungseinheit setzt voraus, dass eine Sicherungsabsicht besteht und zudem der Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen durch das Grund- und Sicherungsgeschäft zu jedem Abschlussstichtag überwacht wird (Effektivität der Sicherungsbeziehung) (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 44 ff.; CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 44). Dies gilt sowohl retrospektiv zur quantitativen Ermittlung der bilanziell zu berücksichtigen Wertveränderungen als auch prospektiv zur Feststellung, ob die Effektivität der Sicherungsbeziehung auch zukünftig gegeben ist (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Aus Nachweisgründen empfiehlt es sich, die Verknüpfung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft bereits mit Begründung der Bewertungseinheit zu dokumentieren. Der IDW lässt eine nachträgliche Dokumentation bis zur Aufstellung des Abschlusses zu (vgl. IDW RS HfA 35, Rz. 14; krit. SCHARPF, DB 2012, 357 [358]).

Arten von Bewertungseinheiten im Handelsrecht: Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, in § 254 HGB bestimmte Arten von Bewertungseinheiten zu definieren (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 4). Infolgedessen ist in Anlehnung an die Terminologie finanzwirtschaftlicher Sicherungskonzeptionen die Bildung von Bewertungseinheiten für *Micro*-, *Macro*- und *Portfolio-Hedges* zulässig (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Für die Bilanzierungspraxis ist allerdings die Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen *Hedge*-Arten von untergeordneter Bedeutung. Erfolgen kann eine Unterscheidung anhand des Aggregationsgrads der Sicherungsbeziehung. Auch wenn die Dokumentation kein Tatbestandsmerkmal des § 254 HGB darstellt, verlangt § 285 Nr. 23 Buchst. a HGB (soweit keine Angaben im Lagebericht erfolgen) für KapGes. und bestimmte haftungsbeschränkte PersGes. im Anhang umfangreiche Angaben hinsichtlich der abgesicherten Risikoart, Art der Bewertungseinheit, Höhe der abgesicherten Risiken, Betrag der in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte sowie Angaben zu antizipativen Bewertungseinheiten (vgl. CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz-Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 47):

► *Micro-Hedge:* Ein *Micro-Hedge* liegt idealtypisch vor, wenn ein Grundgeschäft durch ein Deckungsgeschäft unmittelbar betrags- und zeitidentisch abgesichert wird (1:1-Sicherungsbeziehung). Beispielsweise wird eine Fremdwährungsforderung durch ein gegenläufiges und fristenidentisches Termingeschäft oder im Bereich des Energiehandels der Erwerb von Strom auf Termin durch den Verkauf von Strom auf Termin abgesichert.

► *Macro-Hedge:* Bei einem *Macro-Hedge* setzt die Sicherungsbeziehung – anders als dies bei einem *Micro-Hedge* der Fall ist – auf einer aggregierten Ebene und damit nicht an den Risiken eines einzelnen Grundgeschäfts an. Hintergrund ist die im unternehmerischen Risikomanagement getroffene Entsch., dass ein spezifisches Risiko aus Grundgeschäften abgesichert werden soll. Erst im Anschluss an diese Grundentscheidung werden die Sicherungsinstrumente als solche gewidmet und eine ökonomische Sicherungsbeziehung (auf aggregierter Ebene) hergestellt. Daher geht es bei einem *Macro-Hedge* nicht um die Absicherung der Risiken eines einzelnen Grundgeschäfts, sondern um die Absicherung der Gesamtheit einem *Macro-Hedge* zugeordneter Grund- und Sicherungsgeschäfte. Handelsrechtlich setzt dies voraus, dass das Kriterium der Risikohomogenität erfüllt ist.

► *Portfolio-Hedge:* Ein *Portfolio-Hedge* geht über die homogene Zusammenfassung von Geschäften hinaus und bündelt unterschiedliche Grundgeschäftstypen hinsichtlich einer möglichst kostengünstigen Absicherung.

Mangels einer gesetzlichen Definition existiert allerdings keine einheitliche Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen *Hedge*-Arten (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 4; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 235 [3/2018]). Die Abgrenzung ist nicht immer zweifelsfrei, die Übergänge zwischen den unterschiedlichen Arten von Bewertungseinheiten sind fließend. Insoweit besteht auch nach der Einf. des § 254 HGB keine Rechtssicherheit hinsichtlich der konkreten Anwendungsvoraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten. Dies ist insoweit problematisch, als durch die Bildung von Bewertungseinheiten ein Eingriff in grundlegende Prinzipien der Rechnungslegung erfolgt. Jedenfalls muss bei Absicherung durch ein *Macro*- bzw. *Portfolio-Hedge* ein dokumentiertes, angemessenes und funktionsfähiges Risikomanagementsystem für die abzusichernden Risiken vorhanden sein. Das System muss so ausgestaltet sein, dass eine Identifikation, Bewertung, Steuerung und Über-

wachung der Risiken ermöglicht wird. Die für Zwecke des unternehmensinternen Risikomanagements erstellte Dokumentation kann auch für handelsbilanzielle Zwecke verwendet werden (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 41).

Praxisbeispiele für die Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken:

Beispiel 1: Transaktionsbezogene Absicherung

Ein Unternehmen passiviert am Tag der Lieferung eine Verbindlichkeit aus einer Warenlieferung im Wert von 50 000 US-\$ mit 40 000 €. Die Verbindlichkeit ist sechs Monate nach der Lieferung fällig. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts erwirbt das Unternehmen am Tag der Lieferung 50 000 US-\$. Zum Bilanzstichtag ist der Wert des Fremdwährungsguthabens auf 35 000 € gesunken.

Lösung:

Bei Einzelbewertung müsste auf den Bestand des Fremdwährungsguthabens eine Abschreibung von 5 000 € erfolgen. Eine Minderung der Verbindlichkeit wäre aufgrund des Verbots des Ausweises unrealisierter Gewinne unzulässig. Im vorliegenden Fall ist eine geschlossene Position gegeben, da dem Grundgeschäft (Verbindlichkeit) ein gegenläufiges Sicherungsgeschäft (Fremdwährungsguthaben) gegenübersteht. Die Abschreibung des Fremdwährungsguthabens muss daher unterbleiben.

Beispiel 2: Bereichsbezogene Absicherung:

Ein Wertpapierhandelsunternehmen fasst zur Abbildung des Wertpapiergeschäfts Aktien im Vorratsbestand, Terminverkäufe und Optionen zu einer Bewertungseinheit zusammen. Ergibt sich aus der Summe der saldierten Gewinne und Verluste aus dem Aktienbestand und den schwebenden Geschäften zum Bilanzstichtag ein Verlustüberhang, wird dieser durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste in der HBil. berücksichtigt.

Lösung:

Mangels eines direkten wirtschaftlichen Zusammenhangs von Grund- und Sicherungsgeschäft können die „Kongruenzkriterien“ nur aufgeweicht zur Anwendung gelangen. Hieraus resultiert ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten. Die in der HBil. gebildete Bewertungseinheit ist in die StBil. zu übernehmen, die Drohverlustrückstellung kann nach Abs. 4a Satz 2 in der StBil. berücksichtigt werden.

d) Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten

1723

Eine eigenständige Vermögens- oder Schuldposition entsteht durch die Zusammenfassung von grds. selbständigen Bewertungsobjekten zu einer Bewertungseinheit im Rahmen einer kompensatorischen Bewertung nicht. Vielmehr bleiben Vermögenswerte und Schulden erhalten, die lediglich nach Maßgabe einer saldierenden Betrachtungsweise für Zwecke der Bewertung gedanklich zusammengefasst werden (vgl. CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]). Abzugrenzen ist der Begriff der Bewertungseinheit daher von sog. Bilanzierungseinheiten, bei denen einzelne Bilanzierungsobjekte aufgrund eines einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhangs zu einem Vermögensgegenstand zusammengefasst werden (vgl. BFH v. 28.9.1990 – III R 178/86, BStBl. II 1991, 187; TÖNNIS/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714). Der Grundsatz der Einzelbewertung kommt in diesem Fall erst auf der Ebene der zusammengefassten Bilanzierungsobjekte zur Anwendung. Eine Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung erfolgt daher nicht.

e) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten

1724

Handelsrechtliches (faktisches) Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten: Nach dem Wortlaut des § 254 HGB wird dem rechnungslegenden Unternehmen ein (faktisches) Wahlrecht zur Bildung einer Bewertungseinheit eingeräumt (vgl. IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, Rz. 203; IDW RS HFA 35,

Rz. 12; HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 10 ff.; LÜDENBACH/FREIBERG, BB 2010, 1971; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 5; aA GLASER/HACHMEISTER, BB 2011, 555; WULF, DStZ 2012, 534 [535]; für einen Überblick über den Meinungsstand CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz-Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 7). Insbesondere das Erfordernis der Dokumentation des Sicherungszusammenhangs stellt die Bildung von Bewertungseinheiten in das Ermessen des Unternehmens. Dem hat sich nunmehr der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) im Erg. angeschlossen.

Eine strenge Einzelbewertung und ein sich aus dem Realisationsprinzip ergebender Ausweis eines Verlusts müssen uE dann unterbleiben, wenn einem Grundgeschäft ein konkretes gegenläufiges Sicherungsgeschäft gegenübersteht. In diesem Fall liegt eine sog. geschlossene Position vor, für die die hM auch vor der Einf. des § 254 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit vertreten hat (vgl. ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rz. 363; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [266]; SCHUMACHER, DB 1995, 1473 [1474]; IDW, BFA 2/1995, WPg 1995, 422; WAGNER, Inf. 2006, 538 [540]). Im Sinne eines fairen Vermögens- und Ertragsausweises verlangt das Handelsrecht in diesen Fällen die Bildung einer Bewertungseinheit. Allerdings bleibt unklar, anhand welcher Kriterien der direkte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Grundgeschäft und korrespondierendem Sicherungsgeschäft objektiviert werden kann.

Allgemein setzt ein wirtschaftlicher Zusammenhang voraus, dass sich Ansprüche und Verpflichtungen aus Aktiv- und Passivposten sowie aus schwebenden Verpflichtungen in derselben Währung betrags- und laufzeitkongruent ausgleichen müssen (Löw, WPg 2004, 1109 [1111]). Die Kongruenzkriterien sind in der Praxis allerdings häufig unscharf, was zur Folge hat, dass ein faktisches Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten besteht. § 254 HGB trifft hierzu keine Aussage.

Keine Beschränkung kompensatorischer Bewertung nach § 254 HGB auf Micro-Hedge: Nach § 254 HGB ist die Bildung von Bewertungseinheiten nicht auf geschlossene Positionen im Sinne eines *Micro-Hedges* beschränkt. Nach der Gesetzesbegründung erfasst der Anwendungsbereich auch *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Auch die FinVerw. geht hiervon aus (vgl. BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 St 210, DStR 2012, 1389). Voraussetzung ist, dass sich die bilanzielle Sicherungsbeziehung mit dem praktizierten Risikomanagementsystem (ökonomische Sicherungsbeziehung) begründen lässt (vgl. IDW RS HFA 35 FN-IDW 2011, 445, Rz. 19). Zudem können auch anti-zyklopische *Hedges* gebildet werden, die der Absicherung der Risiken zukünftiger Grundgeschäfte dienen (zu Einzelheiten vgl. ZWIRNER/BOECKER, BB 2012, 2935). Bislang gingen die Meinungen hinsichtlich der Zulässigkeit eines *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* weit auseinander (vgl. HERZIG/MAURITZ, WPg 1997, 141 [152]; GÜNKEL, StJb. 2001/02, 343 [361]). Im Fall eines *Macro-Hedge* werden häufig aus einer Vielzahl eingegangener Geschäfte resultierende Zinsänderungs-, Währungs- oder sonstige Preisrisiken begrenzt. Dies hat zur Folge, dass die Kongruenzkriterien nur „aufgeweicht“ zur Anwendung kommen können, verbunden mit hohen Unschärfen und gestalterisch nutzbaren Wahlrechten (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 756). Im Erg. erfolgt für jede Risikoart eine Absicherung von Netto-Risikopositionen.

Noch weitergehend ist der Anwendungsbereich eines *Portfolio-Hedges*, bei dem mehrere Grund- und Sicherungsgeschäfte mit vergleichbarer Risikostruktur zusammengefasst werden. Mangels Erfüllbarkeit des Kriteriums der Risikohomogenität bzw. der Fristenkongruenz wird die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes für Industrie- und Handelsunternehmen abgelehnt.

Rechtsfolge der Bildung einer Bewertungseinheit: Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB keine Regelung zum Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung einer Bewertungseinheit getroffen. Nach der Regierungsbegründung ist eine Bewertungseinheit ab dem Zeitpunkt ihrer nachweislichen Begründung bilanziell zu berücksichtigen (vgl. BTDrucks. 16/10067, 58). Für gebildete Bewertungseinheiten ordnet § 254 HGB an, dass § 249 Abs. 1 HGB (Verlustrückstellungen), § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (Grundsatz der Einzelbewertung) und § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (Vorsichts- und Realisationsprinzip), § 253 Abs. 1 Satz 4 (Anschaffungshöchstwertgrenze) und § 256a HGB (erfolgswirksame Währungsumrechnung) in dem Umfang und für den Zeitraum nicht anzuwenden sind, in dem sich die gegenläufigen Wertänderungen der Bilanzpositionen ausgleichen (sog. effektiver Teil der Bewertungseinheit; vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 50; IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F 220). § 254 HGB knüpft damit hinsichtlich der Rechtsfolgen einer Bewertungseinheit an die Effektivität der Sicherungsbeziehung an. Angesprochen ist damit erneut die Effektivität der Bewertungseinheit, die hier allerdings nicht aus prospektiver Sicht als Tatbestandsvoraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit, sondern rechtsfolgenseitig und damit vorrangig retrospektiv zu beurteilen ist (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 42; CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz-Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 31 ff.; HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 67).

Folge der Bildung einer Bewertungseinheit ist, dass Imparitäts- und Realisationsprinzip nicht mehr auf ein abgegrenztes Bewertungsobjekt, sondern auf eine aggregierte Bewertungseinheit zur Anwendung gelangen (vgl. GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, § 254 HGB Rz. 96; HERZIG, FS Baetge, 1997, 37 [40]). Für die in die Bewertungseinheit einbezogenen Vermögensgegenstände gelten weder die AK-Obergrenze noch die üblichen Abschreibungsregelungen (insbes. nicht die Regeln zu außerplanmäßigen Abschreibungen, § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB). Die Regelungen zur Währungsumrechnung sind für die einzelnen Bestandteile der Bewertungseinheit nicht anzuwenden (§ 256a HGB). Für die Ermittlung des effektiven Teils der Bewertungseinheit ist zu ermitteln, in welchem Umfang sich die gegenläufigen Wertveränderungen oder Zahlungsströme in Bezug auf das abgesicherte Risiko gegenüberstehen. Die Ermittlung des effektiven Teils der Bewertungseinheit erfordert daher eine Marktbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäft, denn nur auf diese Weise lässt sich ermitteln, inwieweit bspw. nicht realisierten Gewinnen aus zum Bilanzstichtag schwebenden Termingeschäften drohende Verluste aus zum Bilanzstichtag schwebenden Termingeschäften gegenüberstehen (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1523 [1525]; IDW RS HFA 35, Rz. 66; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 50). Soweit sich die positiven und negativen Wertänderungen bzw. Zahlungsströme von Grund- und Sicherungsgeschäft auf Basis des abgesicherten Risikos vollständig ausgleichen, hat eine Saldierung zu erfolgen. Ein sich danach für die jeweilige Bewertungseinheit ergebender negativer Saldoüberhang ist – weil weiterhin das Vorsichtsprinzip zu beachten ist – in die Rückstel-

lung für drohende Verluste aus Bewertungseinheiten einzubeziehen. Die Verlustantizipation wird somit auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen tatsächlich ein Verlust droht. Resultiert aus der kompensatorischen Bewertung ein positives Erg., so steht einem Ausweis § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB entgegen. Ein negatives Erg. mindert dagegen den Gewinn; bei schwebenden Geschäften erfolgt eine Verlustantizipation durch die Bildung von Drohverlustrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB.

1725–1729 Einstweilen frei.

2. Berücksichtigung der Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerliche Gewinnermittlung

1730 a) In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich

Verankerung einer Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten: Mit Abs. 1a Satz 2 wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz für den Spezialfall der kompensatorischen Bewertung finanzwirtschaftlicher Sicherungsgeschäfte im EStG konkret gesetzlich verankert (vgl. U. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [772]). Dabei nimmt Abs. 1a Satz 2 Bezug auf die in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten; risikokompensierende Geschäfte unterschiedlicher Stpfl. können nicht zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Aufgrund der Einf. des § 254 HGB im Rahmen des BilMoG weist das HGB nun erstmals eine rechtl. Grundlage für die Bildung von Bewertungseinheiten auf. Bislang war für die Abgrenzung der Reichweite der aus Abs. 1a resultierenden Spezialmaßgeblichkeit auf die „handelsrechtliche Praxis“ und die „tatsächlichen Gegebenheiten der Praxis“ abzustellen (vgl. BTDrucks. 16/634, 10), wobei in der HBil. ausgewiesene Bewertungseinheiten in der StBil. ohne Rücksicht auf die materiellen handelsrechtl. GoB nachzuvollziehen waren (vgl. HERZIG/BRECKHEIMER, DB 2006, 1451 [1453]; U. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; WAGNER, Inf. 2006, 538 [541]). Die handelsrechtl. GoB wurden insoweit durch die konkreten Ergebnisse der handelsrechtl. Rechnungslegung verdrängt.

Bilanzierungs- oder Bewertungsvorschrift? Die gesetzliche Verankerung des Abs. 1a Satz 2 in § 5 deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber die Vorschrift als Bilanzierungsvorschrift (Ansatzvorschrift) einstuft. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt der Vorschrift, der sich ausschließlich auf die Bewertung von Bilanzpositionen bezieht, handelt es sich allerdings vielmehr um eine Bewertungsvorschrift. Zwar werden durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz iSd. Abs. 1 nicht nur Ansatz-, sondern auch Bewertungsfragen geklärt. Die im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten auftretenden Fragestellungen befassen sich allerdings nicht mit der Frage des Ausweises von Bilanzpositionen, sondern mit deren Bewertung. Gleichermaßen wie § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB regelt § 6 Abs. 1 die Bewertung einzelner WG. Im Hinblick auf den Regelungsgehalt des Abs. 1a wäre die Vorschrift uE in § 6 systematisch besser angesiedelt, zumal § 6 Abs. 1 Nr. 3a bei der Bewertung von Rückstellungen ebenfalls schon „Kompensationsgedanken“ enthält (vgl. U. PRINZ/HICK, DStR 2006, 771 [774]; SCHIFFERS, DStZ 2006, 400 [401]). Im Hinblick auf die beabsichtigte Verknüpfung des Regelungsgehalts der Vorschrift mit dem Maßgeblichkeitsprinzip hat der Gesetzgeber hierauf aber verzichtet.

Unschärfe Konturen der Bewertungseinheit: Aufgrund der Übernahme nach § 254 HGB gebildeter Bewertungseinheiten beschränkt sich eine kompensatorische Bewertung nicht auf enge Sicherungszusammenhänge im Sinne einer *Micro-Hedges*, sondern erfasst auch *Macro-* und *Portfolio-Hedges* (so auch BTDrucks. 16/634, 10, zu § 5 Abs. 1a). Es sind im Hinblick auf die Zielsetzungen des Gesetzgebers keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der Gesetzgeber für stl. Zwecke nur einen Teilbereich der handelsrechtl. zulässigen Bewertungseinheiten erfassen wollte. Allerdings werden im Handelsrecht auch nach der Einf. des § 254 HGB die Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen nicht klar abgegrenzt. Insoweit wurden durch das BilMoG die konzeptionellen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten nicht gelöst. Selbst für den Fall eines *Micro-Hedges* ist (abgesehen von den klaren Kongruenzfällen) umstritten, welche Kriterien der Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zugrunde zu legen sind (TÖNNIES/SCHIERSMANN, DSrR 1997, 714 [717]). Infolge der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen besteht in der HBil. ein faktisches Wahlrecht für die Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, Rz. 203).

Übernahme der handelsrechtlichen Ergebnisse: Mit Abs. 1a Satz 2 trifft der Gesetzgeber die Anordnung, dass die handelsrechtl. „Ergebnisse“ zu übernehmen sind. Das heißt, die Vorschrift trägt zu keiner Klärung der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen für die stl. Gewinnermittlung bei. So bleiben mangels einer Konkretisierung der Voraussetzungen für kompensatorische Bewertungen in der StBil. die unbestimmten handelsrechtl. Vorgaben maßgeblich. Hieraus resultieren rechtl. und faktisch weite Gestaltungsspielräume. Zur Umsetzung der vom Gesetzgeber in der Regierungsbegründung genannten Zielsetzungen hätte es der Einf. spezieller stl. Bewertungsregelungen für Grund- und Sicherungspositionen bedurft.

Begriff der handelsrechtlichen Rechnungslegung: Der Begriff der handelsrechtl. Rechnungslegung ist uE eng auszulegen und auf die handelsrechtl. Gewinnermittlung im Einzelabschluss des Unternehmens zu beschränken (HAHNE, StuB 2007, 18 [19]). Werden in der (nach deutschen oder internationalen Grundsätzen aufgestellten) Konzernbilanz zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken Bewertungseinheiten gebildet, die zulässigerweise nicht im handelsrechtl. Einzelabschluss erfolgt sind, greift die spezielle Ausschnittsmaßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 nicht ein (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 2006, 15006 [15013]). Dies ist gerechtfertigt, da der Konzernabschluss keinerlei Verknüpfung zur strechtl. Gewinnermittlung aufweist; im Konzernabschluss werden Informations-, nicht Ausschüttungsbemessungszwecke verfolgt.

b) Keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch den Begriff „finanzwirtschaftliche Risiken“ 1731

Werden handelsrechtl. nach § 254 HGB Bewertungseinheiten gebildet, sind die Ergebnisse für die StBil. konkret maßgeblich, soweit finanzwirtschaftliche Risiken abgesichert werden. Der Begriff „Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ stellt keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit dar, sondern umfasst inhaltlich den gesamten Anwendungsbereich handelsrechtl. zulässiger Bewertungseinheiten (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 237 [3/2018]).

Es ist allerdings umstritten, welche rechtl. Konsequenzen aus den sprachlichen Differenzen zwischen § 254 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG resultieren. Offenkundig ist, dass § 254 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG sprachlich nicht

perfekt aufeinander abgestimmt sind. Während § 254 HGB den Ausgleich gegenläufiger Wertänderungs- oder Zahlungsstromrisiken nennt, spricht § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG vom Ausgleich finanzwirtschaftlicher Risiken.

Im Kern geht es bei dem Streit um die Frage, ob § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG den Anwendungsbereich des § 254 HGB über das Tatbestandsmerkmal „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ einschränkt. Wäre dies der Fall, würde aus dem Begriff „zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken“ eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit resultieren.

Ein Teil des Schrifttums misst der sprachlichen Abweichung keine Bedeutung bei und geht im Erg. von einem identischen Regelungsbereich aus (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 158; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 452.1 [3/2016]; KÜNKELE/ZWIRNER, StuB 2013, 3; HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch der Finanzinstrumente, 2011, § 4 Rz. 14).

Die Gegenauffassung geht hingegen davon aus, dass die sprachliche Abweichung des § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG von § 254 HGB auch auf den sachlichen Anwendungsbereich der stl. Vorschrift durchschlägt (vgl. ua. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 70; MEINERT, DStR 2017, 1401 [1405]; MEINERT/HELIOS, DB 2014, 1697 [1701]). Zur Begr. wird darauf verwiesen, dass sich die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 – jedenfalls nach seinem Wortlaut – nur auf einen Teilbereich der nach § 254 HGB handelsrechtl. zulässigen Bewertungseinheiten erstreckt (vgl. U. PRINZ, GmbHR 2009, 1027 [1029]; U. PRINZ, DStJG 34 [2011], 136 [159]; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 209; KRÜGER, StB 2008, 117 [122]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 70; HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 127; KÜNKELE/ZWIRNER, StuB 2013, 3).

Zur Lösung des Streits ist zu beachten, dass der Gesetzgeber mit dem im Rahmen des BilMoG eingeführten § 254 HGB (erstmalig) den „gesetzlichen Unterbau“ für die Bildung von Bewertungseinheiten geschaffen hat. Den Materialien zum BilMoG ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber hiermit eine Differenzierung von Handels- und StRecht bewirken wollte (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Der Gesetzentwurf des BilMoG betont lediglich die enge Verknüpfung zwischen § 5 Abs. 1a EStG und § 254 HGB (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Ob der „historische Gesetzgeber“ ein Auseinanderdriften handels- und steuerbilanzieller Bewertungseinheiten wirklich wollte, ist daher unklar. Die FinVerw. hat sich zu dieser Thematik bislang noch nicht positioniert (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024). Die Ausführungen des Gesetzgebers lassen jedenfalls den Schluss zu, dass jede zulässig in der Handelsbilanz gebildete Bewertungseinheit stl. konkret maßgeblich ist (vgl. TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 254 HGB Rz. 91; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 6; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 452.1 [3/2016]; ZWIRNER/BOECKER, BB 2012, 2935 [2938]).

Dies wird auch durch den Zweck von Abs. 1a Satz 2 bestätigt. Es ging dem Gesetzgeber ja gerade darum, solche Verluste „in Milliardenhöhe“ (vgl. BTDrucks. 16/520, 1), die aufgrund der Sicherung wirtschaftlich nicht eintreten können, auch stl. nicht berücksichtigen zu müssen (vgl. BTDrucks. 16/634, 10; VELTE/HAAKER, StuW 2013, 182 [191]; U. PRINZ, DB 2010, 2069 [2073]; HENNRICH in

HENNRICHS/HÖRRHAMMER, StbJb. 2016/17, 327 [341]). Diese Situation trifft auf jedes Geschäft zu, das einem Kursrisiko unterliegt und daher durch ein Gegengeschäft abgesichert werden kann (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Eine Unterscheidung zwischen „guten“, dh. finanzwirtschaftlichen, und „schlechten“, dh. leistungswirtschaftlichen Risiken ist kontraproduktiv und verfehlt den Normzweck von Abs. 1a Satz 2. Es wäre vor dem Hintergrund der Zielsetzungen des Gesetzgebers geradezu widersinnig, wenn der Gesetzgeber mit dem Begriff der „finanzwirtschaftlichen Risiken“ in die Vorschrift eine (vom Stpfl. durch entsprechende Gestaltung nutzbare) Rückausnahme eingebaut hätte.

c) Bewertungseinheiten zur Absicherung „finanzwirtschaftlicher Risiken“

1732

Der Gesetzgeber hat auf eine nähere Konkretisierung des Begriffs „finanzwirtschaftliche Risiken“ verzichtet. Nach der Gesetzesbegründung zählen hierzu Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Kursrisiken (BTDrucks. 16/634, 10). Der Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken ist daher vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber mit Abs. 1a Satz 2 verfolgten Zielsetzungen auszulegen. Die Abgrenzung ist in der Praxis auch deshalb von Bedeutung, weil die FinVerw. im Rahmen von Bp. die Auffassung vertritt, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken nur eine Teilmenge der in der handelsrechtl. Rechnungslegung zulässigen Bewertungseinheiten erfassen wollte.

Allgemeines Begriffsverständnis zu den Risiken eines Unternehmens:

Nach dem allgemeinen Begriffsverständnis werden die Risiken eines Unternehmens in allgemeine interne und externe Risiken (allgemeines Unternehmerrisiko), leistungswirtschaftliche Risiken und finanzwirtschaftliche Risiken unterteilt (vgl. ua. HORVÁRTH/GLEICH in DÖRNER/HORVÁTH/KAGERMANN, Praxis des Risikomanagements, 2000, 111 ff.). Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte in den Gesetzgebungsmaterialien ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken an diese übliche Abgrenzung anlehnen wollte (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Stellungnahmen der FinVerw. liegen hierzu allerdings noch nicht vor.

Ein Risiko ist die zukünftige (meist negative) Abweichung einer bestimmten Größe vom Erwartungswert. Im unternehmerischen Bereich entstehen Risiken aus der (ungünstigen) Entwicklung bestimmter unsicherer Rahmenbedingungen, die Einfluss auf ein relevantes Erg., zB auf Gewinn oder Liquidität des Unternehmens, haben. Daher ist für die Abgrenzung zwischen dem allgemeinen Unternehmerrisiko, leistungswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Risiken auf die unsicheren Rahmenbedingungen abzustellen, aus denen das Risiko resultiert.

► *Allgemeines Unternehmerrisiko:* Das allgemeine Unternehmerrisiko betrifft nicht betriebsbedingte Einzelwagnisse, sondern die Unternehmung als Ganzes (zB Rückschläge in der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Inflation, technischer Fortschritt, plötzliche Nachfrageverschiebungen). Es handelt sich damit um allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern Ausfluss der Unternehmerstellung sind.

► *Leistungswirtschaftliche Risiken:* Ein leistungswirtschaftliches Risiko liegt vor, wenn die Unsicherheit, die das Unternehmensergebnis negativ beeinflusst, im leistungswirtschaftlichen Bereich zu verorten ist. Zu den leistungswirtschaftlichen Risiken zählen daher Risiken in den Bereichen Beschaffung, Produktion,

Absatz/Vertrieb sowie Forschung und Entwicklung. Erfasst sind bspw. Wertminderungen vorhandener körperlicher Gegenstände oder das Betriebsrisiko bei der Fertigung von WG. Hierbei kann es sich um Risiken handeln, die im Versagen interner Systeme/Verfahren (bspw. in Form von Organisationsmängeln, Mängel des Risikomanagementsystems oder menschlichem Versagen) begründet sind (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [158]).

► *Finanzwirtschaftliche Risiken*: Unter finanzwirtschaftlichen Risiken sind solche Risiken zu verstehen, die sich vor allem aus börsenmäßig ermittelten Preisänderungen für Währungen, Waren, Zinssätze, Optionen, Aktien, Obligationen u.Ä. ergeben und die durch Finanzinstrumente abgesichert werden können (vgl. SCHIFFERS, DStZ 2006, 403; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 237 [3/2018]; HICK in U. PRINZ/KANZLER, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 1053; SCHMERKOTTE, DB 2018, 849 [853]).

Keine Bewertungseinheiten zur Absicherung des „allgemeinen Unternehmerrisikos“: Anhand der Abgrenzung zwischen dem allgemeinen Unternehmerrisiko, finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken wird deutlich, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der finanzwirtschaftlichen Risiken vor allem sicherstellen wollte, dass Bewertungseinheiten vom Bilanzierenden nicht dazu genutzt werden, allgemeine Verlustrisiken, die sich nicht einzelnen Geschäften oder betrieblichen Leistungen spezifisch zuordnen lassen, sondern aus dem allgemeinen Unternehmerrisiko resultieren, abweichend vom Imparitätsprinzip mit unrealisierten Gewinnen zu saldieren (s. auch HICK in U. PRINZ/KANZLER, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz. 1053) – wobei allerdings bereits fraglich ist, wie das „allgemeine Unternehmerrisiko“ überhaupt durch Finanzinstrumente abgesichert werden könnte. Für dieses Verständnis spricht, dass der Gesetzgeber dann im Rahmen des BilMoG ausdrücklich klargestellt hat, dass eine Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung des allgemeinen Unternehmerrisikos ausgeschlossen ist (vgl. BTDrucks. 16/12407, 86; IDW RS HFA 35, FN-IDW 2011, 445, Rz. 26).

Finanzwirtschaftliche Risiken in Bezug auf die Entwicklung der Preise von energiewirtschaftlichen Commodities: Nach der obigen Abgrenzung liegt ein finanzwirtschaftliches Risiko bspw. auch in Bezug auf die unsichere Entwicklung der Preise von energiewirtschaftlichen *Commodities* vor (zur Zulässigkeit der Absicherung von *Commodity*-Risiken nach § 254 HGB s. GLASER in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, Bilanzrecht, 2018, § 254 HGB Rz. 125). Im Rahmen energiewirtschaftlicher Handelsgeschäfte gehandelte Produkte (vor allem *Forwards* und *Futures*, s. hierzu auch ZENKE/SCHÄFER, 4. Aufl. 2017, 102 ff.) können als Grundgeschäfte in eine Bewertungseinheit einbezogen werden; die Grundsätze des IDW RS ÖFA 3, IDW-FN 10/2015, 553 sind nur auf die Geschäftstätigkeit von Energieversorgungsunternehmen (im Rahmen eines standardisierten Geschäftsmodells stehen einer Vielzahl von Energieabsatzverträgen nur einige wenige Energiebeschaffungsverträge gegenüber), aber nicht im Bereich des Energiehandels anwendbar. Sie unterliegen den gleichen definierbaren und hoch korrelierten Risiken, die durch die Marktpreisentwicklung der gehandelten *Commodities* (Strom, Rohstoffe, Zertifikate) bestimmt werden. Basiswerte dieser Termingeschäfte sind realwirtschaftliche Güter. Mögliche Verluste aus diesen Geschäften sind aber auf den schwankenden Marktpreis und damit auf ein finanzwirtschaftliches Risiko zurückzuführen (vgl. SCHMERKOTTE, DB 2018, 849 [853]; HENNRICHS in HENNRICHS/HÖRHAMMER, StbJb. 2016/17, 327 [341]; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976 [980]; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [158]; BARCKOW, StbJb. 2006/07, 217 [220]; HAHNE, StuB 2007, 18 [20];

SCHIFFERS, DSStZ 2006, 400 [401]; aA HÖRHAMMER in HENNRICHS/HÖRHAMMER, StbJb. 2016/17, 327 [340]).

Unabhängig davon, ob diese Geschäfte bei Fälligkeit zur physischen Lieferungen des Basiswerts verpflichten bzw. berechtigen oder auf einen finanziellen Ausgleich gerichtet sind (s. hierzu KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 237 [3/2018]), unterliegen sie einem Wertänderungsrisiko. Dieses Wertänderungsrisiko materialisiert sich dann in einem Zahlungsstromrisiko (*cash-flow*-Risiko), soweit Termingeschäfte auf einen Barausgleich gerichtet sind. Ist nach den *Closing*-Bestimmungen hingegen der Basiswert zu liefern, besteht ein Wertänderungsrisiko (*fair-value*-Risiko) in Bezug auf die Wertentwicklung des Basiswerts.

Abgrenzung zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken: Eine Abgrenzung zwischen finanzwirtschaftlichen und leistungswirtschaftlichen Risiken kann hingegen nicht trennscharf erfolgen. Dies wird im Fall der Absicherung von Preisänderungsrisiken von Waren und Rohstoffen durch Warentermingeschäfte deutlich, für die nach § 254 Satz 2 HGB die Bildung einer Bewertungseinheit erfolgen kann. In diesen Fällen ist dem Grunde nach der Beschaffungsbereich des Unternehmens und damit ein leistungswirtschaftliches Risiko betroffen. Die Transaktion wäre damit vom Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 2 ausgenommen (vgl. MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2000, 189; HAHNE, StuB 2007, 18; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [158]). Allerdings ist das abgeschlossene Termingeschäft zugleich auf die Absicherung eines finanzwirtschaftlichen Risikos in Form eines Marktpreisänderungsrisikos ausgerichtet. Damit ist von der Transaktion zugleich auch der Finanzbereich des Unternehmens und damit ein vom Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 2 erfasstes finanzwirtschaftliches Risiko betroffen (aA HÖRHAMMER in HENNRICHS/HÖRHAMMER, StbJb. 2016/17, 327 [340]). Deutlich wird, dass im Zuge der Absicherung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften abgeschlossene Finanzinstrumente der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienen. Selbst wenn man davon ausgeht, „finanzwirtschaftlich“ seien nur Zahlungsstromänderungsrisiken (*cash-flow*-Risiken), nicht aber die gleichfalls in § 254 HGB genannten Wertänderungsrisiken (*fair-value*-Risiken), gelangt man zu keinem anderen Erg. Die zur Absicherung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften getätigten Termingeschäfte unterliegen nämlich potentiell beiden Risiken. Insbesondere soweit Termingeschäfte auf einen Barausgleich (*cash-settlement*) gerichtet sind, besteht primär ein Risiko unsicherer Zahlungsströme (*cash-flow*-Risiko).

3. Nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten

1733

Für nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten gilt die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 aufgrund des insoweit klaren Gesetzeswortlauts nicht. Zwar sind die Bewertungseinheiten über Abs. 1 Satz 1 auch für die StBil. maßgeblich, es kommt dann aber aufgrund des stl. Bewertungsvorbehalts (Abs. 6) darauf an, inwieweit die kompensatorische Bewertung in Einklang mit den allgemeinen stl. Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 steht (vgl. HAHNE, StuB 2007, 18 [21]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 235 [3/2018]; aA KIRSCH, DSStZ 2008, 28 [32]).

Die von der FinVerw. im Rahmen von Bp. vertretene Auffassung, dass Abs. 1a Satz 2 nur einen Teilbereich der nach § 254 HGB zulässigen Bewertungseinhei-

ten erfasst, hat zur Folge, dass für stl. Zwecke eine imparitätische Einzelbewertung der in eine (handelsrechtl. gebildeten) Bewertungseinheit einbezogenen Grund- und Sicherungsgeschäfte erfolgen müsste. Ist für das überschießende Erg. der Bewertungseinheit eine Drohverlustrückstellung gebildet worden, reicht es für den Übergang zu einer Einzelbewertung nicht aus, eine etwaig gebildete Drohverlustrückstellung auszubuchen. Dies folgt daraus, dass sich die Drohverlustrückstellung als Saldogröße aus Teilwertabschreibungen, Drohverlustrückstellungen und unrealisierten Gewinnen zusammensetzt, die steuerbilanziell unterschiedlich zu behandeln sind.

Vor dem Hintergrund, dass im Falle einer Einzelbewertung die Saldierung von unrealisierten Gewinnen mit unrealisierten Verlusten entfällt, können sich im Einzelfall deutlich höhere steuerbilanzielle Ergebnisauswertungen als bei Ansatz der Bewertungseinheit ergeben. Den Gewinnminderungen liegen auch nicht stets Drohverlustrückstellungen zugrunde, denen bei Einzelbewertung das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 entgegensteht.

Sind als Grund- und Sicherungsgeschäft bspw. Termingeschäfte abgeschlossen worden (zB *Futures* und *Forwards*), handelt es sich hierbei um schwebende Geschäfte (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. IDW RS ÖFA 3, WPg Supplement 4/2015, Rz. 12). Im Fall einer Einzelbewertung wäre zu prüfen, ob eine steuerwirksame Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) auf die sog. *variation margins* (als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts) in Betracht kommt (s. auch Anm. 1078; SCHIFFERS/STRAHL/TORMÖHLEN/FUHRMANN/VEIT in KORN, § 5 Rz. 250 [3/2016]; sowie IDW RS BFA 5, Rz. 15; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 101). Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung sind dann erfüllt, wenn der Marktwert des Kontrakts zum Bewertungsstichtag unter die geleistete Vorauszahlung gesunken ist. Aus der Qualifikation gezahlter Variation Margin als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts ergibt sich nach bilanzrechtl. Grundsätzen zwingend, dass ein drohender Verlust aus einem schwebenden Geschäft zunächst als Abwertung bei der erbrachten Vorleistung zu berücksichtigen ist (vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; Anm. 2059). Die Voraussetzungen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung sind erfüllt, wenn der zum Bilanzstichtag bei den Einzelgeschäften bestehende negative Marktwert bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz fortbesteht (vgl. BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 16).

1734 Einstweilen frei.

4. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz

1735 a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz

Kein eigenständiges Steuerbilanzrecht für Bewertungseinheiten: Ist in der HBil. aufgrund der unbestimmten Anwendungsvoraussetzungen eine kompensatorische Bewertung unterblieben, so bleibt es dabei auch für die stl. Gewinnermittlung. Ein eigenständiges Steuerbilanzrecht für Bewertungseinheiten besteht damit nicht (vgl. GLASER in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, Bilanzrecht, 2018, § 254 HGB Rz. 135). Die Bildung einer Bewertungseinheit in der HBil. wird insoweit für die Anwendung des Abs. 1a Satz 2 zwingend vorausgesetzt. Die spezielle und konkrete „Ausschnittsmaßgeblichkeit“ des Abs. 1a Satz 2 verdrängt insoweit den allgemeinen Grundsatz der Maßgeblichkeit han-

delsrechtl. GoB für die stl. Gewinnermittlung. Auf die Art der Bewertungseinheit (*Micro-, Macro- oder Portfolio-Hedge*) kommt es dabei nicht an (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 5 Rz. 71). Der Gesetzgeber hat bereits 2006 in der Begr. zum Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen klargestellt, dass die Übernahme der Ergebnisse einer kompensatorischen Bewertung in die StBil. nicht auf 1:1-Sicherungsbeziehungen (*Micro-Hedges*) beschränkt ist (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Auch die FinVerw. geht hiervon aus (vgl. BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 St 210, DStR 2012, 1389).

Auf der anderen Seite kann der wahlweise handelsbilanzielle Verzicht auf die Bildung einer Bewertungseinheit nun nicht mehr ein steuerbilanzielles Gebot zur Verrechnung auslösen. Aufgrund des Abs. 1a ist insoweit eine „Abkopplung“ von HBil. und StBil. nicht mehr möglich.

Übernahme der handelsbilanziellen Ergebnisauswirkungen der Bewertungseinheit: Werden handelsrechtl. nach § 254 HGB Bewertungseinheiten gebildet, sind die Ergebnisse nach dem Wortlaut des Abs. 1a Satz 2 für die stl. Gewinnermittlung konkret (dh. sowohl in Bezug auf den Ansatz als auch die Bewertung) maßgeblich, soweit finanzwirtschaftliche Risiken abgesichert werden. Die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die HBil. greift nicht nur für die Frage, „ob“ eine Bewertungseinheit zu bilden ist, sondern auch hinsichtlich der Ergebnisauswirkung der Bildung, Fortführung und Auflösung der Bewertungseinheit. Die Ergebnisse in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten finden so unmittelbar Eingang in die stl. Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 6 wird insoweit durch die Anknüpfung an die konkrete handelsrechtl. Bilanzierung überlagert).

b) Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit

1736

Begründung einer Bewertungseinheit: Die Begr. einer Bewertungseinheit ist erfolgsneutral möglich. Auf den Wertansatz der abgesicherten WG ergeben sich keine Auswirkungen. In zeitlicher Hinsicht ist der Beginn einer Bewertungseinheit von der Zweckbestimmung „Designation“ durch den Bilanzierenden abhängig (vgl. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/12, BStBl. II 2016, 831).

Bilanzielle Abbildung des effektiven Teils einer Bewertungseinheit: Der Gesetzgeber hat in § 254 HGB die konkrete bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit offengelassen. Nach der Gesetzesbegründung besteht ein Wahlrecht zwischen der sog. Einfrierungsmethode und der sog. Durchbuchungsmethode (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Dieser Beurteilung hat sich die hM angeschlossen (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 52; CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 55; IDW RS HFA 35, Rz. 75; HENNRICHS, WPg 2010, 1185 [1187]). Die beiden Methoden unterscheiden sich hinsichtlich des saldierten (= Einfrierungsmethode) bzw. unsaldierten (= Durchbuchungsmethode) Ansatzes von Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft in Bilanz und GuV (vgl. U. PRINZ in CLAUSSEN/SCHERRER, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 15; PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, StuB 2009, 449 [453]). Aufgrund des Verweises des Abs. 1a Satz 2 auf die handelsbilanziellen Ergebnisse der Bewertungseinheit sind in der StBil. beide Methoden zulässig. Handelsrechtlich führt die Behandlung einer Bewertungseinheit unabhängig von der Wahl einer bestimmten Bilanzierungstechnik zu demselben bilanziellen Erg. (vgl. KÄMPFER/FREY, FS Streim,

2008, 187 [197], für den Fall der Absicherung einer Auslandsbeteiligung; dazu auch MICKSCH/MATTERN, DB 2010, 579). Die Methodenwahl ist in der HBil. in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht stetig auszuüben (vgl. § 246 Abs. 3 und § 252 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 252 Abs. 2 HGB):

► *Einfrierungsmethode (auch als Festbewertungs- oder Nettomethode bezeichnet)*: Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft werden in der Bilanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr berücksichtigt (effektiver Teil der Sicherungsbeziehung; vgl. PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHHAMMER, BilMoG, 2009, 429); der wirksame Teil der Sicherungsbeziehung wird in einer Nebenrechnung erfasst und dokumentiert. Gebräuchlich ist die Methode vor allem, falls eine sog. geschlossene Position vorliegt (vgl. ANSTETT/HUSMANN, BB 1998, 1528; PATEK, FR 2006, 714 [716]). Im Fall von Marktpreisschwankungen tritt eine Kompensation ein. Die GuV wird am Bilanzstichtag nur dann berührt, wenn der ursprünglich erwartete Wertausgleich nicht eintritt (ineffektiver Teil der Sicherungsbeziehung).

► *Durchbuchungsmethode (auch als Marktbewertungs- oder Bruttomethode bezeichnet)*: Am Bilanzstichtag erfolgt eine ergebniswirksame Bewertung in die Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte mit dem beizulegenden Zeitwert. Die sich ausgleichenden gegenläufigen Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft werden sowohl für den effektiven als auch für den ineffektiven Teil der Sicherungsbeziehung in der Bilanz und auch in der GuV erfasst. Als Unterfall der Durchbuchungsmethode wird auch eine rein bilanzielle Erfassung als zulässig eingestuft (vgl. U. PRINZ in CLAUSSEN/SCHERRER, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 15; KÄMPFER/FREY, FS Streim, 2008, 187 [195]). Nur für den effektiven Teil der Sicherungsbeziehung heben sich die gegenläufigen Wertänderungen auf.

Für die Einfrierungsmethode spricht, dass die Methode im Gegensatz zur Durchbuchungsmethode dem wirtschaftlichen Charakter einer Bewertungseinheit gerecht wird (vgl. GRÜNEWALD, Finanzterminkontrakte im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 1993, 268). So bleibt durch die Durchbuchungsmethode unberücksichtigt, dass in einer Bewertungseinheit zusammengefasste Geschäfte in einem Sicherungszusammenhang stehen. Diesem Erg. hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris).

Für das Sicherungsgeschäft braucht bspw. keine Wertberichtigung bzw. Bildung einer Drohverlustrückstellung zu erfolgen, soweit das Grundgeschäft Bewertungsreserven aufweist. Ein positiver Bewertungsüberhang aus der Verrechnung unrealisierter Gewinne und unrealisierter Verluste aus Grund- und Sicherungsgeschäft bleibt unberücksichtigt (Realisationsprinzip). Verluste beim Grundgeschäft werden durch Abwertung und beim Sicherungsgeschäft durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste oder durch direkte aufwandswirksame Behandlung berücksichtigt, soweit keine Verrechnung mit unrealisierten Gewinnen aus dem jeweils anderen Geschäft möglich ist (vgl. TÖNNIES/SCHIERSMANN, DStR 1997, 714 [716]).

Keine Anwendung der steuerlichen Vorschriften über die Gewinn- und Einkommensermittlung und die Verlustverrechnung: Für die Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit gelangen innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit (effektiver Teil der Bewertungseinheit) die stl. Vorschriften über die Gewinn- und Einkommensermittlung und die Verlustverrechnung nicht zur Anwendung. Dieser Beurteilung hat sich die FinVerw. an-

geschlossen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DSrR 2012 1389; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024).

Dies bedeutet, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit zur Umsetzung stl. Korrekturvorschriften erfolgt. Ursächlich ist, dass sich die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit auch auf die Übernahme der Ergebnisauswirkungen für die stl. Gewinnermittlung erstreckt (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 128; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 237 [3/2018]; MIKSCH/MATTERN, DB 2010, 579; aA SCHMITZ, DB 2009, 1620). Somit ist die bereits für Zwecke der handelsbilanziellen Gewinnermittlung erfolgte Saldierung der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft in die steuerbilanzielle Gewinnermittlung zu übernehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob zur bilanziellen Abbildung der Bewertungseinheit die Einfrierungs- oder die Durchbuchungsmethode zur Anwendung gelangt.

Für die Abbildung einer laufenden Bewertungseinheit folgt hieraus, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit die Vorschriften über Gewinnermittlung, Einkommensermittlung und Verlustverrechnung – genannt werden ausdrücklich § 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG und § 15 Abs. 4 EStG – nicht zur Anwendung gelangen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DSrR 2012, 1389; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024).

Keine Separierung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit: Im Hinblick auf die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die stl. Gewinnermittlung erfolgt innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit keine Separierung von § 8b KStG erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit (stfreie Gewinne gem. § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 1 KStG bzw. stl. außer Ansatz bleibende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) (vgl. U. PRINZ, DSrJG 34 [2011], 136; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 399; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 238 [3/2018]; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157). Hierfür spricht, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit der mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG in Zusammenhang stehende Gewinn des Grundgeschäfts mit dem Verlust des Sicherungsgeschäfts zu verrechnen ist. Dieses handelsbilanzielle Erg. ist auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Anderenfalls würde der bilanzielle Bewertungszusammenhang für Zwecke der Ermittlung des stpfl. Einkommens aufgelöst.

Entsteht im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG bzw. einem Gesellschafterdarlehen iSd. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG eine Gewinnminderung, steht § 8b Abs. 3 Satz 3 bzw. Satz 4 KStG einer steuerwirksamen Verrechnung mit dem Gewinn aus dem Sicherungsgeschäft nicht entgegen (aA SCHMITZ, DB 2009, 1620).

Keine Separierung von § 15 Abs. 4 Satz 3 erfasster Bestandteile der Bewertungseinheit: Durch § 15 Abs. 4 Satz 3 wird eine steuerwirksame Verlustberücksichtigung auf einen Differenzausgleich ausgerichteter Termingeschäfte ausgeschlossen. Das Verlustverrechnungsverbot gilt allerdings nicht bei einer Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (§ 15 Abs. 4 Satz 4). Ausgenommen ist gem. § 15 Abs. 4 Satz 5 die Absicherung von Aktiengeschäften, die zu stfreien Erträgen iSd. § 8b Abs. 2 KStG führen. Hierdurch

soll verhindert werden, dass im Zusammenhang mit der Absicherung von stfreien Erträgen entstehende Sicherungsaufwendungen stl. uneingeschränkt abziehbar sind. Dabei teilt die Einordnung des Sicherungsgeschäfts die Einordnung des Grundgeschäfts. Fällt dies nicht unter § 8b KStG, sind die Verluste aus dem Sicherungsgeschäft unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit ist für die Anwendung des § 15 Abs. 4 Satz 3 allerdings kein Raum. Ausschlaggebend ist, dass innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit kein Verlust aus dem Sicherungsgeschäft ausgewiesen wird, an den die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 4 Sätze 3–5 anknüpfen könnten.

1736a c) Übernahme einer in der Handelsbilanz gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten

Durchbrechung des Verbots eines Ausweises von Drohverlustrückstellungen: Die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 erstreckt sich auch auf die Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 4a Satz 2 EStG iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Vorschrift ist als Annex zu der angeordneten konkreten Maßgeblichkeit nach Abs. 1a Satz 2 zu sehen, da sie den handelsrechtl. üblichen passivischen Ausweis des unwirksamen Teils der Bewertungseinheit in Form einer lediglich technisch als solche bezeichneten Drohverlustrückstellung auch in der StBil. ermöglicht (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Der Gesetzgeber hielt diese Ergänzung für zwingend erforderlich (vgl. BTDrucks. 16/749, 2). Die Vorschrift beruht auf dem Gedanken, dass die kompensatorische Bewertung innerhalb von Bewertungseinheiten aus fiskalischer Sicht per Saldo grds. vorteilhaft und daher die Ausnahme vom Passivierungsverbot gerechtfertigt ist.

Konkrete Maßgeblichkeit der bilanziellen Abbildung von Verpflichtungsüberhängen einer Bewertungseinheit: Eine Berücksichtigung des Ergebnisses einer Bewertungseinheit durch Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung kommt im Fall der Abbildung einer „laufenden Bewertungseinheit“ in Betracht. Im Fall der Auflösung einer Bewertungseinheit sind während des Sicherungszusammenhangs entstandene Wertveränderungen von Grund- und Sicherungsgeschäft durch Zu- bzw. Abschreibungen zu realisieren, so dass für die Bildung einer Rückstellung für Verluste aus einem schwebenden Geschäft kein Raum ist (Fristenkongruenz von Grund- und Sicherungsgeschäft). Dem Wortlaut des Abs. 4a Satz 2 lässt sich kein Vorrang der Einfrierungsmethode oder der Durchbuchungsmethode entnehmen, so dass beide Methoden zulässig sind. Vier Konstellationen können unterschieden werden:

- ▶ *Saldo der Bewertungseinheit beträgt null:* Dem Gewinn des Sicherungsgeschäfts steht ein Verlust des Grundgeschäfts in entsprechender Höhe gegenüber. Der Bilanzansatz von Grund- und Sicherungsgeschäft ist nicht zu verändern, eine Rückstellung für drohende Verluste ist nicht zu bilden.
- ▶ *Positiver Saldo:* Ein positiver Saldo der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft darf aufgrund des Imparitätsprinzips nicht berücksichtigt werden.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Grundgeschäft den Gewinn des Sicherungsgeschäfts übersteigt:* Der Verlust ist durch die Vornahme einer Abschreibung in Höhe des negativen Saldos zu berücksichtigen.
- ▶ *Negativer Saldo, der daraus resultiert, dass der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt:* In diesem Fall ist in Höhe des negativen Saldos eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Bildung einer Drohverlustrückstellung in technischer Hinsicht: Bei der zur Berücksichtigung des negativen Saldos einer Bewertungseinheit gebildeten Drohverlustrückstellung handelt es sich häufig nur technisch gesehen um eine Rückstellung. Der Begriff „Drohverlustrückstellung in technischer Hinsicht“ rührt daher, dass bei der Ermittlung des Rückstellungsbetrags aktivische Wertkorrekturen (im Sinne von Bewertungsreserven des Gegengeschäfts) bereits mindernd gegengerechnet worden sind. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Bilanzposition „Drohverlustrückstellung“ um die Zusammenfassung einer Vielzahl unterschiedlichster Aufwendungen und Erträge (vgl. BTDrucks. 16/634, 10). Für den Fall der Bildung eines *Macro-* bzw. *Portfolio-Hedges* bringt der Gesetzgeber damit zum Ausdruck, dass ein negativer Saldo aus einer Vielzahl in eine Bewertungseinheit eingehender Grund- und Sicherungsgeschäfte resultiert, der durch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften abzubilden ist. Tatsächlich werden ggf. aktivische Wertkorrekturen (außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft) mit Drohverlustrückstellungen für schwebende Geschäfte vermischt (vgl. GÜNKEL, StbJb. 2001/02, 343 [361]). Eine Aufteilung des Verpflichtungsüberhangs auf die in der Bewertungseinheit enthaltenen Positionen nach dem Verursachungsprinzip ist in der HBil. nicht vorzunehmen (vgl. PETERSEN/ZWIRNER/FROSCHAMMER, BilMoG, 2009, 429; Löw/SCHARPF/WEIGEL, WPg 2008, 1011 [1019]). Sie wäre häufig praktisch nur schwer umsetzbar. Weil der Verpflichtungsüberhang nicht auf die Bestandteile der Bewertungseinheit aufzuteilen ist, erübrigt sich die Frage, ob außerplanmäßige Abschreibungen auf das Grundgeschäft eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung voraussetzen (§ 253 Abs. 3 HGB).

Übernahme einer Drohverlustrückstellung in die steuerliche Gewinnermittlung ohne Aufteilung auf die Bestandteile der Bewertungseinheit: Aus stl. Sicht ist aufgrund der konkreten Maßgeblichkeit eine in der HBil. gebildete Drohverlustrückstellung (Abs. 1a Satz 2 iVm. Abs. 4a Satz 2) ohne Aufteilung auf die Bestandteile der Bewertungseinheit in die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 468.1 [3/2016]; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 981). Hintergrund ist, dass sich der aus der Bewertungseinheit resultierende Verlust nicht konkret zuordnen lässt. Aus Sicht des Gesetzgebers stellt Abs. 4a Satz 2 mithin eine Typisierungs- und Vereinfachungsregelung dar. Da die kompensatorische Bewertung auch für den Fiskus per Saldo vorteilhaft ist, soll ein verbleibender Negativsaldo nicht für die steuerbilanzielle Abbildung in seine Bestandteile zerlegt werden. Es ist damit nicht zu untersuchen, inwieweit ein negativer Saldoüberhang anteilig auf Teilwertabschreibungen, Teilwertzuschreibungen auf Verbindlichkeiten oder auf Drohverlustrückstellungen entfällt, denn dies würde eine aufwendige Einzelbewertung allein für stl. Zwecke erforderlich machen, wodurch der Vereinfachungszweck der Bewertungseinheit verfehlt würde. Diese Vorgehensweise, die auch von der FinVerw. vertreten wird (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris), ist bspw. auch dann von Bedeutung, wenn der Verpflichtungsüberhang (außerplanmäßige Abschreibung auf das Grundgeschäft) im Zusammenhang mit Anteilen iSd. § 8b Abs. 2 KStG steht. Das heißt, bei isolierter Betrachtung würde § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG einer steuerwirksamen Berücksichtigung der Wertminderung der Beteiligung entgegenstehen. Aufgrund der Übernahme der handelsbilanziellen Drohverlustrückstellung zur Erfassung des Verpflichtungsüberhangs der Bewertungseinheit ist aus stl. Sicht auch nicht zu prüfen, ob mangels einer dauerhaften Wertminderung für einzelne Bestandteile der Bewertungseinheit die Vorausset-

zungen einer Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2) erfüllt sind (aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 162; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 6).

1737 5. Verlängerung einer Bewertungseinheit

Die Bildung einer Bewertungseinheit setzt nicht voraus, dass zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft Fristenidentität besteht, soweit jederzeit ein Anschluss-sicherungsgeschäft abgeschlossen werden kann (vgl. FREIBERG, StuB 2014, 264; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 58). Für den Fall der Verlängerung einer bestehenden Bewertungseinheit sind zwei Fälle zu unterscheiden:

Verlängerung eines vorhandenen Sicherungsinstruments: Wird ein vorhandenes Sicherungsinstrument verlängert, ohne dass sich zahlungsmäßige Auswirkungen ergeben, ist die Bewertungseinheit fortzuführen. Bilanzmäßige Auswirkungen ergeben sich durch die Verlängerung der Sicherungsbeziehung bei entsprechender Dokumentation nicht.

Verlängerung eines Sicherungsinstruments mit Abwicklung des bestehenden Sicherungsgeschäfts und Abschluss eines Anschluss-sicherungsgeschäfts: Wird die Bewertungseinheit dadurch fortgeführt, dass nach dem Auslaufen des Sicherungsgeschäfts der Abschluss eines neuen sog. Anschluss-sicherungsgeschäfts erfolgt, kann die bestehende Bewertungseinheit mit dem Anschluss-sicherungsgeschäft fortgeführt werden (vgl. GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, § 254 HGB Rz. 142; IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F 227). Dies ist dadurch begründet, dass der Austausch des Sicherungsinstruments lediglich zu einer formalen Durchbrechung des Sicherungszusammenhangs führt, da die Sicherungsabsicht fortbesteht.

Im Rahmen der Abwicklung des bisherigen Sicherungsgeschäfts realisierte Ergebnisse können durch entsprechende Zuschreibung und Abschreibung auf das Grundgeschäft (vorübergehend) GuV-neutral behandelt werden (vgl. U. PRINZ in CLAUSSEN/SCHERRER, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2010, § 254 HGB Rz. 6; GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, § 254 HGB Rz. 142; IDW RS HFA 35 Rz. 87; HENNRICHS, WPg 2010, 1185 [1189]). Allerdings wird auch eine erfolgswirksame Realisation eines bestehenden Sicherungsgeschäfts vertreten (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [159]; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [399]). Diese Vorgehensweise überzeugt allerdings vor dem Hintergrund nicht, dass der Sinn- und Zweck einer Bewertungseinheit darin besteht, Verzerrungen der Vermögens- und Ertragslage zu vermeiden. Vor diesem Hintergrund ist es nicht sachgerecht, dass Gewinne und Verluste, die aufgrund des Austauschs des Sicherungsinstruments entstehen, bilanziell abgebildet werden müssen, wenn mit dem Anschluss-sicherungsgeschäft dasselbe Risiko des Grundgeschäfts abgesichert wird wie bereits mit dem ersten Sicherungsgeschäft. Die Übertragung der Ergebnisauswirkung eines auslaufenden Sicherungsgeschäfts auf sog. Anschluss-sicherungsgeschäfte setzt aber voraus, dass das Anschluss-sicherungsgeschäft der ursprünglichen Sicherungsabsicht entspricht. Insbesondere bei Anwendung der Einfrierungsmethode spricht für eine erfolgsneutrale Behandlung, dass Wertänderungen (= Änderungen der beizulegenden Zeitwerte) von Grund- und Sicherungsgeschäft in der Bi-

lanz und GuV ab dem Schließen der Position nicht mehr berücksichtigt werden. Dies muss auch dann gelten, wenn der Sicherungszusammenhang mit einem anderen Sicherungsgeschäft fortgeführt wird.

6. Auflösung von Bewertungseinheiten

a) Streitige Reichweite der Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die steuerliche Gewinnermittlung

1738

Vorgehensweise bei der Auflösung einer Bewertungseinheit: Abs. 1a Satz 2 spricht ausschließlich die Übernahme des Ergebnisses in der HBil. gebildeter Bewertungseinheiten an. Aussagen zur Vorgehensweise bei der Auflösung einer Bewertungseinheit trifft das Gesetz nicht. Ein bestehender Sicherungszusammenhang wird entweder durch die gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft oder dadurch aufgelöst, dass entweder das Grund- oder das Sicherungsgeschäft endet (vgl. RIMMELSPACHER/FEY, WPg 2013, 994 [997]). Denkbar ist auch ein Wegfall der Bewertungseinheit durch Nichterfüllung der Dokumentationsanforderungen (HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [399]). Durch die Auflösung des Sicherungszusammenhangs kommt es zu Erfolgsbeiträgen, denen ggf. nicht realisierte Verluste gegenüberstehen. Gegebenenfalls stehen realisierten Verlusten auch nicht realisierte Gewinne gegenüber. Folge des Wegfalls des Sicherungszusammenhangs ist, dass sich künftige Änderungen der relevanten Risikoparameter ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der Bewertungseinheit ergebniswirksam auswirken (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59). Dies bedeutet, dass § 254 HGB bis zum Ende der Bewertungseinheit anzuwenden ist (vgl. IDW, WP Handbuch, 15. Aufl. 2017, F 227).

Behandlung aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierender Ergebnisse: Für die Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungs Vorgangs handelt es sich bei Grund- und Sicherungsgeschäft noch um Komponenten der Bewertungseinheit (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 89). Das aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierende Erg. ist nach Abs. 1a Satz 2 in die StBil. zu übernehmen.

Streitig ist, ob die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die stl. Gewinnermittlung auch im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit gilt (s. auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 239 [3/2018] für einen Überblick über den Meinungsstand). Würde § 254 HGB auf das im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit – innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit – erzielte Erg. zur Anwendung gelangen, hätte dies zur Folge, dass es sich für die Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungs Vorgangs beim Grund- und Sicherungsgeschäft noch um Komponenten der Bewertungseinheit handeln würde (vgl. IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F 227; RIMMELSPACHER/FEY, WPg 2013, 997; HENNRICHS, WPg 2010, 1189). Das aus der Abrechnung der Bewertungseinheit resultierende Erg. wäre nach Abs. 1a Satz 2 in die StBil. zu übernehmen. Dabei geht es auch um die Frage, ob Abs. 1a Satz 2 eine „außerbilanzielle Wirkung“ entfaltet.

Die FinVerw. will die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die HBil. allerdings nur für die Bewertung der in eine Bewertungseinheit einbezogenen WG akzeptieren. Die im Zeitpunkt der Beendigung einer Bewertungseinheit tatsächlich realisierten Ergebnisse seien nicht unter Bewertungs-, sondern unter Realisa-

tionsgesichtspunkten zu beurteilen (vgl. OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, juris; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737; BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024). Auf die im Zuge der Auflösung der Bewertungseinheit realisierten Ergebnisse seien daher (auch innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit) die stl. Gewinnermittlungs- und Einkommensermittlungsvorschriften und die Vorschriften über die Verlustverrechnung (sog. zweite Gewinnermittlungsstufe) anzuwenden (ausdrücklich genannt werden §§ 3 Nr. 40, 3c, 15 Abs. 4 EStG und § 8b Abs. 2 KStG). Nach Auffassung der FinVerw. soll Abs. 1a Satz 2 damit keine „außerbilanzielle Wirkung“ entfalten (so auch MEINERT, DStR 2017, 1401 [1452]). Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Zusammenfassung von Grund- und Sicherungsgeschäft im Rahmen eines *Micro-, Macro- oder Portfolio-Hedge* erfolgt. Die FinVerw. begründet dies damit, dass es sich bei § 254 HGB um eine Bewertungsvorschrift handle, die nur eine temporäre Ausnahme vom Imparitäts- und Realisationsprinzip zur Folge habe. Auf die Beendigung einer Bewertungseinheit könne § 254 HGB nicht zu Anwendung gelangen. Aus Sicht der FinVerw. kommt dem § 254 HGB damit lediglich die Funktion zu, bestimmte Besteuerungsfolgen zeitlich hinauszuschieben.

Im Erg. hat die von der FinVerw. vertretene Einstufung von Abs. 1a Satz 2 als Bewertungsvorschrift zur Folge, dass die mit einer kompensatorischen Bewertung verfolgten Zielsetzungen im Zeitpunkt der Auflösung der Bewertungseinheit storniert werden. In systematischer Hinsicht steht der Rechtsauffassung der FinVerw. entgegen, dass sich die in Abs. 1a Satz 2 angeordnete Bindung an die handelsbilanziellen Ergebnisse der Bewertungseinheit auch auf die Übernahme der Ergebnisauswirkungen für die stl. Gewinnermittlung erstreckt (vgl. NIEDLING/GSÖDL, Ubg 2017, 429 [433]; U. PRINZ, DStJG 34 [2011], 136 [159]; HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 128; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 468 [3/2018]; MIKSCH/MATTERN, DB 2010, 579 [582]; aA SCHMITZ, DB 2009 1620; IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F 227). Der Wortlaut des § 254 HGB bezieht sich ausdrücklich nicht nur auf Wertveränderungen an Vermögensgegenständen und Schulden, sondern auch auf Zahlungsströme. Dies spricht dafür, auch die tatsächliche Realisation von Grund- und Sicherungsgeschäft in die Bewertungseinheit einzubeziehen. Damit ist die bereits für Zwecke der handelsbilanziellen Gewinnermittlung erfolgte Saldierung der Ergebnisse von Grund- und Sicherungsgeschäft infolge der Einstufung von Abs. 1a Satz 2 als Ansatzvorschrift auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. Hinzu kommt, dass es sich bei Abs. 1a Satz 2 – auch wenn dies durch die Gesetzssystematik nicht zum Ausdruck kommt – um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt. Die Vorschrift betrifft damit den auf der I. Gewinnermittlungsstufe zu ermittelnden Gewinn. Außerbilanzielle Korrekturvorschriften können daher nur insoweit zur Anwendung gelangen, als auf der I. Gewinnermittlungsstufe ein Gewinn festzustellen ist. Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit fehlt es allerdings an einem auf der I. Gewinnermittlungsstufe festzustellenden Gewinn. Soweit sich Grund- und Sicherungsgeschäft decken, führt die Auflösung der Bewertungseinheit damit zu keiner Betriebsvermögensmehrung oder -minderung. Erst auf die aus der Bewertungseinheit „entlassenen Teile“ finden die allgemeinen Vorschriften wieder Anwendung (so auch BTDrucks. 16/10067, 59).

Innerhalb des Kompensationsbereichs der Bewertungseinheit erfolgt daher bspw. keine gesonderte Ermittlung der von § 8b KStG erfassten Bestandteile der Bewertungseinheit (stfreie Gewinne gem. § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 Satz 1

KStG bzw. stl. außer Ansatz bleibende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG; vgl. HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391 [399]; MICKSCH/MATTERN, DB 2010, 579 [582]; aA HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [159]), denn innerhalb des Kompensationsbereichs ist der mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 KStG im Zusammenhang stehende Gewinn des Grundgeschäfts mit dem Verlust des Sicherungsgeschäfts zu verrechnen. Dieses handelsbilanzielle Erg. ist auch für die stl. Gewinnermittlung maßgeblich. In systematischer Hinsicht fehlt es daher auch an von § 8b Abs. 2 KStG erfassten Gewinnen, die sich bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns ausgewirkt haben.

Zuletzt haben sich das FG Düss. (FG Düss. v. 13.12.2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012, 1496, rkr.) und das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 10.2.2016 – 11 K 12212/13, EFG 2016, 1629, nrkr.) der Auffassung der Fin-Verw. angeschlossen. Gegen die Entsch. des FG Berlin-Brandenb. ist unter dem Az. I R 20/16 eine Revision anhängig, durch die eine Klärung der streitigen Rechtsfrage zu erwarten ist. Das FG Düss. hatte die Verwaltungsauffassung bereits bestätigt (FG Düss. v. 13.12.2011 – 6 K 1209/09 F, EFG 2012, 1496, rkr.). In der im Nachgang zu dieser Entsch. ergangenen Revisionsentscheidung (BFH v. 6.3.2013 – I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist die Frage dann allerdings im Erg. offengeblieben (vgl. auch GOSCH, BFH/PR 2013, 277; SCHNITGER, DStR 2013, 1771; TEICHE, DStR 2014, 1737 [1743]).

b) Gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft

1739

Verbuchung des Auflösungsvorgangs: Werden Grund- und Sicherungsgeschäft gleichzeitig aufgelöst, bleibt der Vorgang (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ergebnisneutral. Wurde die Bilanzierung während des Bestehens der Bewertungseinheit nach der Einfrierungsmethode bzw. der Durchbuchungsmethode vollzogen, ist die gewählte Methode auch für die Auflösung einer Bewertungseinheit beizubehalten:

► *Einfrierungsmethode:* Bei gleichzeitiger Beendigung von Grund- und Sicherungsgeschäft findet nur ein Gewinn- bzw. Verlustüberhang Eingang in die GuV. Für die Anwendung außerbilanzieller stl. Korrekturvorschriften (vor allem stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) erfolgt insoweit innerhalb des Kompensationsbereichs keine Separierung der Bestandteile der Bewertungseinheit. Bei einer perfekten Risikoabsicherung ist daher eine erfolgsneutrale Auflösung der Bewertungseinheit auch für Zwecke der stl. Gewinnermittlung möglich.

► *Durchbuchungsmethode:* Bei gleichzeitiger Beendigung von Grund- und Sicherungsgeschäft sind Erfolgsbeiträge aus beiden Geschäften vollständig GuV-wirksam auszuweisen, dh., es wird sowohl Aufwand als auch Ertrag gebucht (vgl. HAHNE, BB 2006, 2291 [2294]; KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9 [16]; das IDW tritt allerdings für eine erfolgsneutrale Auflösung ein, vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 86; so auch IDW, WP-Hdb., 15. Aufl. 2017, F 224; CASSEL/KESSLER in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 55). Für außerbilanzielle stl. Korrekturen (stl. nicht abziehbare Aufwendungen bzw. stfreie Erträge) sind die Erfolgsbeiträge der Bewertungseinheit zu separieren, soweit der Kompensationsbereich überschritten wird.

Behandlung des Auflösungsvorgangs bei schwebenden Geschäften (Beschaffungs- und Absatzgeschäften): Bildet Gegenstand der Bewertungseinheit die Absicherung eines Beschaffungsgeschäfts (dh. eines schwebenden Geschäfts), geht das Erg. des Sicherungsgeschäfts in die Ermittlung der AK des Grundgeschäfts ein, soweit die Sicherungsbeziehung effektiv war (s. auch TEICHE,

DStR 2014, 1737 [1740]; IDW RS HFA 35, Rz. 92; SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 58). Hierdurch wird sichergestellt, dass der bilanzielle Zweck der Bewertungseinheit bis zum Ende erreicht wird.

Hiergegen wird eingewendet, dass das Erg. aus dem Termingeschäft nicht den Charakter einer Anschaffungskostenminderung iSd. § 255 HGB habe. Es fehle an einem finalen Zusammenhang mit den beschafften WG, denn der Abschluss des Sicherungsgeschäfts diene nicht der Erlangung der WG, sondern allein der Eliminierung von Preisrisiken des Beschaffungsvorgangs (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, NWB Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 98; für einen Überblick vgl. KESSLER/CASSEL in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, 8. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 59). Im Fall eines Beschaffungsgeschäfts sei daher bei der Ermittlung der AK der Stichtagskurs im Zugangszeitpunkt anzusetzen und das Erg. des Sicherungsgeschäfts in der GuV zu erfassen. Diese Beurteilung ist allerdings im Hinblick auf die enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft zu hinterfragen, denn nach seiner Regelungsstruktur stellt § 254 HGB eine Regelung dar, die primär das Grundgeschäft erfasst („Werden Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen ... mit Finanzinstrumenten zusammengefasst, sind ...“). Diese Grundsätze gelten dann auch für die stl. Gewinnermittlung. Zum einen sind der handels- und der steuerbilanzielle Anschaffungskostenbegriff deckungsgleich, zum anderen gilt die Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2.

Die FinVerw. hat zu der Frage, inwieweit bei gegen Risiken abgesicherten Erwerbsvorgängen Gewinne und Verluste des Sicherungsgeschäfts einzubeziehen sind, noch nicht ausdrücklich Stellung genommen. Die Verfügungen der OFD NRW sowie OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 22.3.2012 – S 2133 A - 30 - St 210, DStR 2012, 1389; OFD Rheinland v. 11.3.2011 – S 2133 - 2011/0002 - St 141, DB 2011, 737, im Nachgang zu BMF v. 25.8.2010 – IV C 6 - S 2133/07/10001 – DOK 2009/0743135, DB 2010, 2024, an die Verbände) nehmen hierzu nicht ausdrücklich Stellung. Klar ist lediglich, dass die FinVerw. Bewertungseinheiten nur für Zwecke der Bewertung von WG berücksichtigen will. Werden Gewinne und Verluste tatsächlich realisiert, seien die Vorgänge nicht mehr unter Bewertungs-, sondern unter Realisationsgesichtspunkten zu beurteilen. Die Frage, ob und inwieweit Gewinne und Verluste aus Sicherungsgeschäften in die Ermittlung der AK einzubeziehen sind, liegt auf der Schnittstelle dieser beiden Aussagen. Dies folgt daraus, dass im Zeitpunkt der Beendigung der Bewertungseinheit einerseits die Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsgeschäft realisiert werden. Andererseits ist die Bewertung des Grundgeschäfts (Erwerb eines WG) angesprochen.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat am 1.8.2017 Waren zum Preis von 1 Mio. US-\$ bestellt. Zur Absicherung gegen währungsbedingte Wertänderungen wird ein Devisentermingeschäft über die Kaufpreissumme abgeschlossen. Der Wechselkurs beträgt 1 € = 1 US-\$. Die Lieferung der Ware erfolgt am 1.4.2018. Zum 31.12.2017 beträgt der Wechselkurs 1 € = 1,15 US-\$ und zum 1.4.2018 1 € = 1,25 US-\$.

Lösung:

Zum 31.12.2017 kompensiert die Wertänderung des Termingeschäfts vollständig die währungsbedingte Wertänderung des Beschaffungsgeschäfts. Aus Grund- und Sicherungsgeschäft ergibt sich nach der Einfrierungsmethode keine GuV-Berührung.

Zum 1.4.2018 bucht das Unternehmen die Waren mit AK in Höhe des Sicherungskurses von 1 € = 1 US-\$ (= 1000000 €) ein. Hierdurch wird für die Ermittlung der AK der Verlust aus dem Termingeschäft iHv. 200000 € auf das Grundgeschäft übertragen.

c) Grund- und Sicherungsgeschäft werden nicht gleichzeitig beendet

Eine vorzeitige Beendigung des Sicherungszusammenhangs kann durch Veräußerung oder Glattstellung des Sicherungsinstruments oder durch Wegfall des Grundgeschäfts erfolgen. Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Auch in diesen Fällen ist hinsichtlich der Buchungstechnik zu unterscheiden:

► *Einfrierungsmethode*: Endet die Sicherungsbeziehung vorzeitig durch Veräußerung oder Glattstellung des Sicherungsgeschäfts, sind beim Grundgeschäft Zu- bzw. Abschreibungen erforderlich, die im Rahmen des Kompensationsbereichs nicht GuV-wirksam sind (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 87; HENNRICHS, WPg 2010, 1185 [1191]; RIMMELSPACHER/FEY, WPg 2013, 994 [998]). Dies hat zur Folge, dass bspw. der Buchwert einer KapGes-Beteiligung um das Erg. des Sicherungsgeschäfts zu erhöhen bzw. zu vermindern ist (s. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2018, 705 [707]). Ein verbleibender Betrag ist mit den für das Sicherungsgeschäft aktivierten (zB Optionsprämien) bzw. passivierten Beträgen (Rückstellung) zu verrechnen, ein verbleibender Betrag ist erfolgswirksam zu erfassen. Fällt das Grundgeschäft vor Fälligkeit des Sicherungsgeschäfts weg, ist das Sicherungsgeschäft einzeln zu bewerten. Eine hieraus resultierende Anpassung des Buchwerts ist nur GuV-wirksam, wenn aus dem Wegfall des Grundgeschäfts kein gegenläufiger Aufwand und Ertrag zur Verfügung steht (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 88).

Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so in Höhe des effektiven Teils der Bewertungseinheit ein ausgeglichenes Erg., da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 254 HGB Rz. 57 f.). Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Beispiel:

Ein Devisentermingeschäft dient der Absicherung einer Verbindlichkeit. Im Zeitpunkt der Glattstellung weist das Termingeschäft einen unrealisierten Ertrag aus, der nach der Einfrierungsmethode nicht gebucht wurde. Korrespondierend wurde eine Zuschreibung der Verbindlichkeit unterlassen.

Lösung:

Mit der Glattstellung des Termingeschäfts wird der positive Wert des Termingeschäfts ertragswirksam. Zugleich ist die bislang unterlassene Zuschreibung der Verbindlichkeit nachzuholen.

► *Durchbuchungsmethode*: Wird aus dem auslaufenden Geschäft bspw. ein Gewinn realisiert, so steht dem Gewinn (im Fall eines engen Sicherungszusammenhangs) ein noch nicht realisierter Verlust des fortgeführten gegenläufigen Geschäfts gegenüber. Der Verlust des gegenläufigen Geschäfts ist durch erfolgswirksame Zuschreibungen bei Verbindlichkeiten bzw. eine stl. wirksame Teilwertabschreibung zu realisieren. Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung gelten dann die allgemeinen Grundsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 2. Im Zeitpunkt der Beendigung des Sicherungszusammenhangs ergibt sich so ein ausgeglichenes Erg., da dem Gewinn ein nach dem Imparitätsprinzip zu berücksichtigender Verlust gegenübersteht. Schließt das auslaufende Geschäft mit einem Verlust ab, ist der noch nicht realisierte Bewertungsgewinn ertragswirksam zu erfassen.

Einstweilen frei.

1741–1749

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzierungsvorschriften für immaterielle Wirtschaftsgüter**

Schrifttum (zu mehreren Einzelproblemen der Bilanzierung immaterieller Wirtschaftsgüter):

Monographien 1969–1990: JACOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Habil. Regensburg, Stuttgart 1971; STAPF, Immaterielle Anlagewerte und aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Diss. Würzburg 1971; WETTER, Die Besteuerung des selbstgeschaffenen Vermögenswerts, Diss. Zürich 1972; FREERICKS, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Habil. Würzburg, Köln ua. 1975; GEORGE, Immaterielle Wirtschaftsgüter in Handels- und Steuerbilanz, Freiburg 1979; ROLAND, Der Begriff des Vermögensgegenstands im Sinne der handels- und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, Diss. Göttingen 1980; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, Diss. Bamberg, München 1981; PFEIFFER, Das immaterielle Wirtschaftsgut, Diss. Augsburg 1982; WALTER, Zur Ansatzfähigkeit immaterieller Anlagewerte in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Berlin 1982; EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Diss. Frankfurt am Main, Wiesbaden 1983; HEGENLOH, Die steuerbilanzielle Behandlung von Forschung und Entwicklung, Diss. Nürnberg, Berlin 1985.

Aufsätze 1969–1990: DÖLLERER, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1969, 501; FREERICKS, Der entgeltliche Erwerb immaterieller Anlagewerte, FR 1969, 518; GAIL, Steuerliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg 1969, 273; LITTMANN, Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, 321; VAN DER VELDE, Zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten in der Handels- und Steuerbilanz, FR 1969, 441; QUACK, Die Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht und im Umwandlungssteuergesetz 1969, DStR 1972, 131; CURTIUS-HARTUNG, Immaterielle Werte – ohne Firmenwert – in der Ertragsteuerbilanz, StbJb. 1969/70, 325; UELNER, Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter, Steuerrechtsprechung in Karteiform (StRK) EStG 1975, 95; MOXTER, Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, BB 1978, 821; MOXTER, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979, 1102; HAUTER, Der Ansatz der immateriellen Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StbJb. 1980/81, 197; PFEIFFER, Begriffsbestimmung und Bilanzfähigkeit des immateriellen Wirtschaftsguts, StuW 1984, 326; BORDEWIN, Aktuelle Steuerfragen – Einlage immaterieller Anlagegüter, DStZ 1985, 11; HARBICH, Immaterielle Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung, StBp. 1985, 16.

Monographien ab 1991: GLADE, Immaterielle Anlagewerte in Handelsbilanz, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung, Diss. Köln, Bergisch Gladbach 1991; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, Diss. Berlin, Köln 1991; HOFIANS, Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992; KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, Diss. Frankfurt am Main, Düsseldorf 1995; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Diss. Münster, Düsseldorf 1997; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, Habil. Frankfurt am Main, Stuttgart 1998; GUMMERT/TRAPP, Neue Medien im Steuerrecht, München 2001; GROTTTEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte im internationalen Vergleich, Diss. Bayreuth, Aachen 2002; BACKSMANN, Immaterielle Vermögenswerte in Konzernbilanzen nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen, Diss. Münster 2003; DAWO, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, Herne/Berlin, 2003; HORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, Diss. Hamburg, Frankfurt am Main 2004; KUNTSCHIK, Steuerliche Gewinnermittlung und IAS/IFRS am Beispiel immaterieller Vermögenswerte, Diss. Köln, Frankfurt am Main 2004; LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung, Diss. Freiburg (Br.), Wiesbaden 2005; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlung

gen nach HGB und IAS/IFRS, Diss. Siegen, Frankfurt am Main 2006; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, Berlin, 2. Aufl. 2006; SCHÜTTE, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, Diss., Bremen, Hamburg 2006; MADEJA, Bilanzierung von Spielervermögen nach HGB und IFRS, Diss., Hamburg 2007; STACHEWSKI, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, Diss., Hamburg 2011; KREIDE, Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände im Recht der Rechnungslegung junger Technologieunternehmen, Diss., Heidelberg, Baden-Baden 2014; SELKINSKI, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, Diss., Hamburg 2015; MONFERRINI, Immaterielle Werte in der Rechnungslegung, Diss., Zürich 2016.

Aufsätze ab 1991: W. MÜLLER, Innovation, Probleme der Aktivierung und Passivierung, DStZ 1991, 385; BORMANN, Software-Bilanzierung beim Hersteller, WPg 1991, 8; THIEL, Die Bilanzierung von Nutzungsrechten, DStJG 14 (1991), 161; JANSEN, Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992, 1785; DÖLLERER/RÄDLER, Zur deutschen ertragsteuerlichen Behandlung von Aufwendungen für Forschungsbohrungen für Erdöl und Erdgas, FR 1994, 808; HERZIG/SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten, WPg 1994, 601; JANKE, Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, 214; JANSEN, Transferentschädigungen im Lizenzfußball, DStR 1994, 1217; KESSLER, Entwicklungskosten für Software in der Bilanz des Herstellers, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Werte, BB 1994, 2379; COSTEDE, Die Aktivierung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht, StuW 1995, 115; LÖCKE, Steuerrechtliche Aktivierungsgrundsätze und Property-Rights-Theorie, StuW 1998, 124; FÜLBIER/HONOLD/KLAR, Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, RIW 2000, 833; HOMMEL, Keine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz, BB 2000, 2517; WEBER-GRELLET, Die „Beteiligung an der Rücklage“ ist kein besonderes Wirtschaftsgut, FR 2000, 1284; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“, Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, DB 2001, 989; KÜTING/ULRICH, Abbildung und Steuerung imma-

[Anschluss S. E 877]

terieller Vermögensgegenstände, DStR 2001, 953; ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“, Freiwillige externe Berichterstattung über immaterielle Werte, DB 2003, 1233; SCHMIDBAUER, Die Bilanzierung und Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte in der deutschen Rechnungslegung sowie nach IAS, DStR 2003, 2035; FABIAN/FARLE, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 1116; WEHRHEIM, Bilanzierung von Aufhebungszahlungen im Lizenzfußball, BB 2004, 433; MANK, Die Internet-domain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294; SIMON/STOLZE, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; WÜBELSMANN, Gedanken zur Diversifikation der Abschreibung einer Domain, DStR 2005, 1659; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhaus-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; JANSEN, Die Aktivierung der Anschaffungskosten der Spielerlaubnis in der Fußball-Bundesliga, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 247; JANSEN, Sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG erfüllt, wenn beim Vereinswechsel eines Spielers der Fußball-Bundesliga der aufnehmende Verein an den abgebenden Verein eine Abfindung zahlt?, FR 2007, 837; HENNRICH, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), DB 2008, 537; HERZIG, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1; KIRSCH, Steuerliche Auswirkungen des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, DStZ 2008, 28; MOXTER, Aktivierungspflicht für selbsterstellte immaterielle Anlagewerte?, DB 2008, 1514; SIGLOCH/WEBER, Immaterielle Vermögensgegenstände – Wäre es sinnvoll, § 5 Abs. 2 EStG aufzuheben?, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Schriften zur Rechnungslegung, Band 9, Berlin 2008, 103; THEILE, Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem RegE BilMoG – Akzentverschiebung beim Begriff des Vermögensgegenstands?, WPg 2008, 1064; LÜDENBACH/FREIBERG, Zweifelsfragen der abstrakten und konkreten Bilanzierungsfähigkeit immaterieller Anlagen, BFuP 2009, 131; RADE/STOBBE, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Bilanzierung von Fußballspielerwerten in der Handelsbilanz, Kriterien zur Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände nach altem und neuem Recht, DStR 2009, 1109; GABERT, Die Bilanzierung von Filmrechten, StuB 2010, 891; KÜTING/PFIRRMANN/ELLMANN, Die bilanzielle Behandlung von öffentlichen Zuwendungen für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im HGB-Recht, DStR 2010, 2206; MAYR, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Maßgeblichkeitsgrundsatz und CCTB, DStJG 34 (2011), 327; SCHÜTTLER/BERTHOLD, Bilanzierung ungeschützter Erfindungen, DStR 2011, 932; UTZ/FRANK, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; KÖHLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; MOXTER/ENGEL-CIRIC, Erosion des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips?, BB 2014, 89; SCHMIDT, Die Abbildung pharmazeutischer Forschung und Entwicklung in der HGB- und Steuerbilanz, DStR 2014, 544; SCHÖN, Ein Steuerrecht für die Wissensgesellschaft, FR 2014, 93; WOLF, Steuerliche Behandlung von Sperrbeträgen am Beispiel der Aktivierung von selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, StBp. 2014, 333; U. PRINZ/OTTO, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275; ANZINGER/LINN, Praxisfragen Immaterieller Wirtschaftsgüter, StJb. 2017/18, im Erscheinen.

I. Einordnung des Abs. 2

1. Regelungsinhalt des Abs. 2

1750

Abs. 2 regelt die konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen WG des AV (zur Unterscheidung zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit s. Anm. 500).

Immaterielle WG des AV dürfen nur aktiviert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Für selbst geschaffene (originär erworbene) immaterielle WG des AV statuiert Abs. 2 ein Aktivierungsverbot.

Die Vorschrift hat keine Bedeutung für Aktivposten, die nicht als WG zu qualifizieren sind (s. Anm. 520), also insbes. für RAP und Anzahlungen, für materielle WG und für immaterielle WG des UV (s. Anm. 1821). Abs. 2 regelt nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung immaterieller WG (s. Anm. 1860).

1751 2. Rechtsentwicklung des Abs. 2

Abs. 2 wurde in seiner geltenden Fassung mit dem EStGÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) neu an § 5 angefügt (zum Gesetzgebungsverfahren DÖLLERER, BB 1969, 501 [505]) und gilt für alle Wj., die nach dem 31.12.1967 endeten (§ 52 Abs. 2a idF des EStGÄndG v. 16.5.1969 = § 52 Abs. 6 idF des StÄndG 1969 v. 18.8.1969, BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477).

Im EStG 1934 regelte Abs. 2 die Bilanzberichtigung und Bilanzänderung. Mit dem EStGÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) wurde diese Regelung des § 5 Abs. 2 idF des EStG 1934 über Bilanzberichtigung und Bilanzänderung in § 4 Abs. 2 überführt. Bis zur Einfügung des Abs. 2 in der heute geltenden Fassung mit dem EStGÄndG 1969 hatte § 5 nur einen Absatz.

Mit der Ergänzung des Gesetzes durch Abs. 2 wollte der Gesetzgeber – vor dem Hintergrund unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum (vgl. LITTMANN, DStR 1969, 321, mwN) – klarstellen, dass das mit dem novellierten AktG v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1185) in § 153 Abs. 3 AktG erstmals normierte Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände auch für das Steuerbilanzrecht gelten solle (BTDrucks. V/2773, 2, und V/3187, Anlage 1).

Vor Inkrafttreten des § 153 Abs. 3 AktG 1965, der lautete:

„Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.“,

bestand nach der Rspr. kein GoB des Inhalts, dass nur entgeltlich erworbene immaterielle WG aktiviert werden können. Bis zur Einfügung des § 153 Abs. 3 AktG 1965 waren danach auch die nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des AV in der StBil. zu aktivieren.

BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291 (292 f.); BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 (14); aA schon zur früheren Rechtslage FREERICKS, FR 1969, 518 (519). Eingehend zu der bis zur Rspr. des PrOVG zurückreichenden historischen Entwicklung des Aktivierungsverbots für unentgeltlich erworbene immaterielle WG ERBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, 1983, 21 ff.; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 53 ff.

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 29.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) hat das handelsrechtl. Bilanzierungsverbot in § 248 Abs. 2 HGB aF relativiert, Abs. 2 aber unverändert gelassen. Zum Verhältnis des Abs. 2 zum geltenden § 248 Abs. 2 HGB s. Anm. 1765.

3. Bedeutung des Abs. 2

1752 a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot

Abs. 2 enthält für immaterielle WG des AV eine Einschränkung der konkreten Aktivierungsfähigkeit (s. Anm. 500, 536) und normiert damit eine Ausnahme

vom Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, das als handelsrechtl. kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung gem. Abs. 1 Satz 1 auch für die strechtl. Gewinnermittlung gilt (s. Anm. 250) und die Aktivierung konkret aktivierungsfähiger WG gebietet (s. Anm. 530).

b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 1753

Abs. 2 bestätigt uE einen neben dem Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB fortbestehenden handelsrechtl. GoB, nach dem selbst geschaffene immaterielle WG des AV nicht aktiviert werden dürfen (s. Anm. 1765).

c) Rechtfertigung der Vorschrift

aa) Meinungsstand 1754

Abs. 2 als Ausprägung des Vorsichtsprinzips: Nach hM ist Abs. 2 Ausfluss des Vorsichtsprinzips. Dieses soll bezogen auf die StBil. davor bewahren, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. zu überschätzen. Besteuert werden soll der volle Gewinn innerhalb einer Periode, nicht aber ein unrealisierter oder hinsichtlich Existenz und Höhe unsicherer Gewinn. Hieraus wird ein Aktivierungsverbot für solche WG gefolgert, deren Existenz oder Bewertbarkeit nicht sicher ist. Immaterielle Werte werden dabei als typischerweise unsichere Werte angesehen.

HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 128; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/1 Rz. 31, 121 (3/2017); KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 50, 52 (2/1998); krit. NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1932 (4/2017): vernünftiger wirtschaftlicher Grund für das Aktivierungsverbot nicht ersichtlich.

Abs. 2 als Vereinfachungsregelung: Nach aA ist Rechtfertigungsgrund des Abs. 2 (auch) die Vermeidung von Bewertungsschwierigkeiten und eines verwaltungsaufwendigen und streitanfälligen Bewertungsverfahrens.

HERZIG, DB 2008, 1 (5); HOFIANS, Immaterielle Werte, 1991, 134; SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1571); abl. WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 51 (2/1998).

bb) Stellungnahme 1755

Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der immaterielle WG im Vergleich zu materiellen Gegenständen besonders unsichere Werte darstellen (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146). Ob diese gesetzgeberische Einschätzung in einer Informationsgesellschaft, in der zahlreiche immaterielle Werte gängige Marktgegenstände sind, noch uneingeschränkt gelten darf und die typisierende Differenzierung zwischen materiellen und immateriellen WG rechtfertigt, mag bezweifelt werden (vgl. die abwägende Kritik von SCHÜTTE, Aktivierungskonzepte immaterieller Vermögenswerte, 2006, 97 f.), der Auslegung des Abs. 2 ist sie als gesetzlich fixierte Wertung de lege lata zugrunde zu legen. Danach ist Abs. 2 eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips.

Mit der in Abs. 2 für immaterielle WG des AV enthaltenen besonderen Aktivierungsvoraussetzung des entgeltlichen Erwerbs stellt das Gesetz einen Objektivierungsmaßstab auf. Der Regelung liegt die Idee zugrunde, dass die bei einer entgeltlichen Übertragung zwischen Käufer und Verkäufer bestehenden widerstreitenden Interessen bei der Bemessung des Kaufpreises die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG objektiv bestätigen („Markttest“, vgl. Anm. 1830; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 50 [2/1998]; zu § 248 Abs. 2 HGB aF: KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 15).

Dem auf bestimmte selbst geschaffene immaterielle WG beschränkten handelsrechtl. Aktivierungswahlrecht in § 248 Abs. 2 HGB liegt nur auf den ersten Blick eine andere Vorstellung von den mit selbst geschaffenen immateriellen WG verbundenen Unsicherheiten zugrunde. Die Aufhebung des Abs. 2 entsprechenden Ansatzverbots in § 248 Abs. 2 HGB aF durch das BilMoG hat der Reformgesetzgeber zum einen in § 255 Abs. 2 HGB mit Bewertungsausschlüssen und zum anderen in § 268 Abs. 8 HGB mit einer (im Anwendungsbereich und in den Wirkungen begrenzten) Ausschüttungssperre gekoppelt. Dadurch hat er seine fortbestehende Einschätzung einer besonderen Bewertungsunsicherheit bei immateriellen WG zum Ausdruck gebracht (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 17). Dieses in § 248 Abs. 2 HGB geregelte Aktivierungswahlrecht widerspricht uE den GoB (s. Anm. 1765). Weil nach Abs. 1 Satz 1 die handelsrechtl. GoB und nicht die §§ 238 ff. HGB maßgeblich sind (s. Anm. 250), bestätigt Abs. 2 uE deklaratorisch die Maßgeblichkeit eines inhaltsgleichen GoB, der § 248 Abs. 2 HGB widerspricht. Folgt man der Teilhaberthese als einem der Rechtfertigungsgründe der Maßgeblichkeit (s. Anm. 160), erscheint Abs. 2 zudem bezogen auf die Grundgedanken der in § 268 Abs. 8 HGB geregelten Ausschüttungssperre folgerichtig, auch wenn diese Vorschrift weder ein generelles Ausschüttungs- und Entnahmeverbot noch eine Regelung der Gewinnermittlung enthält (ähnlich SIGLOCH/WEBER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 103, 120; zum beschränkten Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rz. 40).

Würde ein GoB bestehen, der die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV gebieten würde, wäre Abs. 2 demgegenüber rechtspolitisch verfehlt und seine Aufhebung zu fordern (unter dieser Prämisse überzeugend MAYR, DStJG 34 [2011], 327 [335 ff.], der das von ihm verfochtene handelsrechtl. Aktivierungsgebot aber weiter mit einer Ausschüttungssperre verbinden möchte und damit seine Forderung nach einer Aufhebung des Abs. 2 zumindest für Befürworter der Teilhaberthese [s. Anm. 160] widersprüchlich erscheinen lässt).

1756 d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung

Die praktische Bedeutung des Abs. 2 korrespondiert nur zT mit dem Zweck der Regelung. Neben die ursprüngliche Intention, einen überhöhten Gewinnausweis durch die Aktivierung unsicherer Werte zu vermeiden, tritt – als Ausgangspunkt „steueroptimierender“ Gestaltungen – in der Praxis die Bedeutung des Abs. 2 als stl. Begünstigung von Investitionen in selbst geschaffene immaterielle WG des AV (HERZIG, DB 2008, 1 [5]; zust. NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1932 [4/2017]) und als Lenkungsinstrument der Forschungsförderung (SPENGLER, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, 44).

Mit dem Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV befreit Abs. 2 den Stpfl. von dem Gebot, alle aktivierungsfähigen WG zu aktivieren und beschränkt damit die periodengerechte Erfassung des Gewinns.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 162: Durchbrechung des Grundsatzes der Periodisierung; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 54 (2/1998): Einschränkung als Folge des Objektivierungserfordernisses.

Über die Totalperiode betrachtet wirkt sich ein Aktivierungsverbot zwar nicht auf den Gesamtgewinn aus (dies hervorhebend WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C

53 [2/1998]). Unter Liquiditätsgesichtspunkten (dazu PFEIFFER, Das immaterielle Wirtschaftsgut, 1982, 5) und unter Berücksichtigung des Zinseffekts ist die Nichtaktivierung aber für den Stpfl. durchweg günstiger.

Vgl. MARX, BB 1994, 2379 (2385); SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 1 (34); SIGLOCH/WEBER in SCHMIEL/BREITHECKER, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz 2008, 103 (114 ff.).

Dies gilt, solange die Betragsgrenzen des Verlustvortrags in § 10d nicht greifen, auch in gewinnschwachen Zeiten, in denen den BA keine hinreichenden BE gegenüberstehen.

Einstweilen frei.

1757–1759

4. Geltungsbereich des Abs. 2

a) Gewerbetreibende

1760

Abs. 2 gilt nach seiner systematischen Stellung für die Gewinnermittlung bilanzierender Gewerbetreibender (s. Anm. 70).

b) Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln

1761

Abs. 2 gilt auch in den übrigen Fällen, in denen ein Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt.

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 519 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 167; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 20 (2/1998); aA WICHMANN, BB 1990, 1448 (1449).

Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV stellt bezogen auf den Ansatz im Rahmen des BV-Vergleichs auch nach Einfügung des mit einem Ausschüttungsverbot in § 268 Abs. 8 HGB gekoppelten Aktivierungswahlrechts in § 248 Abs. 2 HGB einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung dar (s. Anm. 1765), der durch Abs. 2 für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden gilt, aber als solcher auch für die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 Anwendung findet (s. Vor §§ 4–7 Anm. 23 mwN).

c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

1762

Abs. 2 gilt auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3.

BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 (147); BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 519 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 167; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 20 (2/1998).

In der Einnahmenüberschussrechnung gibt es zwar mangels eines Rechenwerks, in dem aktiviert oder passiviert werden könnte, kein allgemeines „Aktivierungsgebot“, von dem Abs. 2 eine Ausnahme statuieren könnte, sondern nur die Aufwandsverteilungsregeln in § 4 Abs. 3 Sätze 3 ff. Bezogen auf diese kann Abs. 2 bei entsprechender Anwendung kein Aktivierungsverbot begründen, sondern nur eine Rückausnahme zu der nach § 4 Abs. 3 Satz 3 als Ausnahme vom Abflussprinzip angeordneten Aufwandsverteilung bei abnutzbaren nicht entgeltlich erworbenen immateriellen WG des AV (s. § 4 Anm. 619) darstellen. Auch finden die GoB bei der Einnahmenüberschussrechnung, die im Grundkonzept als reine Geldrechnung konzipiert ist, nur teilweise und mittelbar über den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 531) Berücksichtigung, aus dem

die Anwendung des Abs. 2 aber nicht hergeleitet werden kann. Die Gewinnbegriffe des § 4 Abs. 1 und des § 4 Abs. 3 stimmen lediglich insofern überein, als der Gesamtgewinn in der Totalperiode nach beiden Gewinnermittlungsmethoden gleich sein muss (s. § 4 Anm. 531). Auf den Gesamtgewinn in der Totalperiode wirkt sich Abs. 2 bei abnutzbaren immateriellen WG indessen nicht aus, da er nur den Sofortabzug von Aufwand vorschreiben kann, wo anderenfalls eine Aufwandsverteilung stattfinden müsste. Gleichwohl kann der Rechtfertigungsgedanke des Abs. 2 auch auf die Einnahmenüberschussrechnung übertragen werden, wenn man die gesetzliche Wertung unterstellt, dass immaterielle WG typischerweise unsichere Werte darstellen und ein überhöhter Gewinnausweis in der Periode der Aufwandsentstehung vermieden werden soll.

1763 d) Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG

Abs. 2 gilt auch für die Anfangs- und die Schlussbilanz nach § 13 KStG, die bei Beginn oder Erlöschen einer KStBefreiung zu erstellen ist. § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG ist eine Bewertungsvorschrift. Für den Ansatz gelten die allgemeinen Regeln der Aktivierung und Passivierung und damit auch Abs. 2.

S. § 13 KStG Anm. 6; BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71 (72); LENZ in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 13 KStG Rz. 25; aA HOMMEL, BB 2000, 2517; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 520 (8/2015); WEBER-GRELLET, FR 2000, 1284.

1764 e) 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 schenkungspfl. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften

1765 aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 geht dem Aktivierungswahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB vor und entspricht uE einem fortgeltenden handelsrechtl. GoB. Damit ist Abs. 2 uE im Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 iVm. den GoB deklaratorisch.

§ 248 Abs. 2 HGB begründet abweichend von Abs. 2 ein Aktivierungswahlrecht für bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des AV. Zweifelhaft ist, ob dieses Wahlrecht einen gewandelten handelsrechtl. GoB wiedergibt oder weiterhin ein Abs. 2 entsprechender handelsrechtl. GoB gilt, von dem das Wahlrecht des § 248 Abs. 2 HGB abweicht. Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber das Vorsichtsprinzip für die Verwirklichung der Informationsfunktion einerseits und der Ausschüttungsbemessungsfunktion andererseits unterschiedlich verwirklicht (vgl. HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 HGB Rz. 39, „gesetzgeberischer Kompromiss“; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 3, „widersprechende Wertungen“). Während das Vorsichtsprinzip im Anwendungsbereich des § 268 Abs. 8 HGB für die Ausschüttungsbemessung gelten soll und dort mit einem Ausschüttungsverbot für Gewinne aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller WG des AV verbunden worden ist (zum begrenzten Anwendungsbereich und den begrenzten Wirkungen des § 268 Abs. 8 HGB: HÜTTEMANN/MEYER in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 268 Abs. 8 HGB Rz. 40; zur Behandlung von Abführungssperren in Organ-

schaftsverhältnissen: WOLF, StBp. 2014, 333), gilt für den Ausweis in der Bilanz zugunsten einer an die internationalen Rechnungslegungsstandards angenäherten Informationsqualität des handelsrechtl. Jahresabschlusses ein Aktivierungswahlrecht. Verbindet man die handelsrechtl. GoB mit dem traditionellen Zweck der HBil., die Verteilung sicher entstandener Gewinne zu regeln sowie gegenwärtige und zukünftige Eigen- und Fremdkapitalgeber zuverlässig und objektiv über die Ertrags- und Vermögensverhältnisse zu informieren, widersprechen die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen WG des AV, zu denen auch exklusive Nutzungsmöglichkeiten, etwa an einem Lizenzfußballspieler zählen (vgl. RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 [1115]), und Aktivierungswahlrechte den GoB (zutr. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 152 [153], „Abkehr von den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ und 157 „Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Realisationsprinzip“; MOXTER/ENGEL-CIRIC, BB 2014, 489 [491], „Verletzung des Objektivierungsgebots“; SCHÜTTER/BERTHOLD, DStR 2011, 932 [935], „Ansatzentscheidung im Ermessen des Bilanzierenden mit ungeahnten Aktivierungsmöglichkeiten“; SCHULZE-OSTERLOH, HdJ, Abt. I/1 Rz. 18 (9/2016); zur fehlenden Akzeptanz in der Praxis s. VON KEITZ/WENK/JAGOSCH, DB 2011, 2448; mit einem krit. Vergleich zum Ansatzverbot in IFRS für KMU 18.14 HENNRICHS in MÜKO Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 7).

Nach der Gegenansicht hat Abs. 2 konstitutive Bedeutung. Dem liegt die Auffassung zugrunde, dass entweder § 248 Abs. 2 HGB unmittelbar nach Abs. 1 Satz 1 maßgeblich ist oder einen durch das BilMoG gewandelten GoB abbildet. Nach dieser Auffassung durchbricht Abs. 2 die Maßgeblichkeit.

Vgl. Referentenentwurf BilMoG v. 8.11.2007, 99; HERZIG, DB 2008, 1 (5); KIRSCH, DStZ 2008, 28 (30).

Bedeutsam wird die Frage, ob Abs. 2 deklaratorisch einen GoB wiedergibt oder konstitutiv eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit regelt, bezogen auf dessen praktische Bedeutung als Steuervergünstigung (s. Anm. 1756). Würde man mit der uE unzutreffenden zweiten Ansicht in Abs. 2 eine Durchbrechung der allgemeinen Gewinnermittlungsregeln erkennen können, wäre zu prüfen, ob diese Vorschrift eine rechtfertigungsbedürftige Beihilfe vorsieht (vgl. Anm. 42), die mit der Reformulierung des § 248 Abs. 2 HGB durch das BilMoG erstmals gesetzlich geregelt worden wäre, ohne notifiziert worden zu sein.

Aus den in § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ ergeben sich keine unterschiedlichen Regelungsinhalte. Beide Begriffe sind nach der Rspr. und der hM einheitlich auszulegen (s. Anm. 555). Nach einzelnen Ansichten mögliche inhaltliche Begriffsunterschiede (s. die Nachweise in Anm. 555) kommen nicht zum Tragen, da § 248 Abs. 2 HGB und Abs. 2 die Aktivierung nicht entgeltlich erworbener Werte unabhängig vom angelegten Aktivierungsmaßstab verbieten.

bb) Verhältnis zu § 266 HGB

§ 266 HGB ist eine Bilanzgliederungsvorschrift, die keine materiellen Ansatzregeln enthält.

REINER/HAUBER in MÜKO HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 1; SUCHAN in MÜKO Bilanzrecht, 2013, § 266 HGB Rz. 1.

Die Finanzrechtsprechung und ein Teil des Schrifttums ziehen § 266 HGB gleichwohl heran, um in einem Ähnlichkeitsvergleich mit den in der Gliederungsvorschrift genannten Positionen immaterielle Werte als Vermögensgegenstand bzw. als WG zu qualifizieren.

Vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 39.

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bleibt von diesem materiellen Verständnis des § 266 HGB unberührt.

1766

1767–1769 Einstweilen frei.

b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften

1770 **aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3**

Abs. 2 gilt für den BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 sowie entsprechend für die Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 (s. Anm. 1760 ff.).

1771 **bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b**

Für AK oder HK eines selbst geschaffenen WG des AV, das wegen Abs. 2 nicht aktiviert werden darf, ist das Passivierungsverbot des Abs. 4b nicht anwendbar (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a bb; vgl. auch Anm. 2111).

1772 **cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)**

Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) sind keine (immateriellen) WG.

S. Anm. 2161; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 20 (11/2015); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 29 (2/1998).

Insofern werden sie vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst.

Liegen die Voraussetzungen zur Aktivierung eines immateriellen WG vor, ist dieses, nicht ein RAP zu aktivieren – unabhängig davon, ob auch die Voraussetzungen zur Bildung eines RAP vorliegen.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 2; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 20 (11/2015); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 92; FEDERMANN, BB 1984, 246 (248); FUHRMANN in KORN, § 5 Rz. 627 (8/2006); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 13; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 801 (8/2008); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 40 (8/2013); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 29 (2/1998); aA NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1936 (4/2017); einschränkend auf nichtzeitraumbezogene WG: KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 694 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 244.

Eine nur scheinbare Konkurrenz zwischen der Aktivierung eines immateriellen WG und der Bildung eines aktiven RAP besteht bei Vorauszahlungen auf zukünftige Nutzungen. Soweit ein Nutzungswert als immaterielles WG konkret aktivierungsfähig ist, scheidet die Bildung eines aktiven RAP aus. Die Aktivierung eines Nutzungsrechts als immaterielles WG scheitert im Konkurrenzverhältnis zur Bildung eines RAP jedoch idR am Aktivierungsverbot schwebender Geschäfte (s. Anm. 1787). Die Grenze zwischen der Aktivierung von Nutzungsrechten und der Bildung eines aktiven RAP verläuft insoweit in Abhängigkeit der Anerkennung ihrer Aktivierungsfähigkeit und der Reichweite des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte.

Ähnlich HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 15; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 37 (8/2013).

Wo das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte (s. Anm. 410) nicht greift, ist ein entgeltlich erworbenes Nutzungsrecht, das die Merkmale des WG-Begriffs erfüllt, konkret aktivierungsfähig. Seine Aktivierung als WG geht der Aktivierung eines RAP vor. Das gilt auch, wenn seine ND nicht mehr als ein Jahr beträgt und seine AK deshalb wegen § 7 Abs. 1 Satz 1 (s. § 7 Anm. 126) sofort im Jahr der Anschaffung abzugsfähig sind, während ein aktiver RAP auch bei einem kürzeren Vorauszahlungszeitraum als einem Jahr gebildet werden müsste (s. Anm. 2189).

dd) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5) 1773

Grundsatz: Die Entnahme- und Einlagevorschriften gehen dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor.

Einlagen: Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für (unentgeltlich) in das BV eingelegte immaterielle WG des AV.

Vgl. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244 (246); BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457); BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); BFH v. 26.5.1994 – IV B 33/93, BFH/NV 1995, 102; R. 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2012; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 684 (11/2007); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 525 (8/2015); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 504 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 164; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 21 (2/1998); aA FG München v. 21.11.2000 – 6 K 3102/98, EFG 2001, 280, aufgeh. durch BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 89; MARX, BB 1994, 2379 (2386); HOFIANS, Immaterielle Werte im Jahresabschluß, 1992, 154; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1951 (4/2017).

Einlagen sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 bei der Gewinnermittlung vom Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj. abzuziehen. Damit trennt das Gesetz den nicht stbaren privaten vom stbaren betrieblichen Bereich und bringt zum Ausdruck, dass nur im Betrieb erwirtschaftete Werte der Besteuerung unterliegen, nicht dagegen Werte, die vor ihrer Einlage im PV entstanden sind. Könnte ein eingelegtes immaterielles WG nicht aktiviert werden, würde es bei einer späteren Veräußerung mit dem vollen Wert gewinnerhöhend erfasst und demzufolge besteuert, obwohl der Wertzuwachs durch die Einlageleistung nicht auf der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens beruht. Um dieses dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widersprechende Erg. zu vermeiden, muss Abs. 2 gegenüber den Einlagegrundsätzen zurücktreten.

Zur Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten s. Anm. 1846; zu verdeckten Sacheinlagen s. Anm. 1848; zur offenen Sachdividende und zur vGA s. Anm. 1849; zur Liquidation s. Anm. 1850; zur übertragenden Umwandlung s. Anm. 1851; zur Realteilung s. Anm. 1852.

Entnahmen: Gegenstand einer Entnahme können auch nicht aktivierte immaterielle WG des AV sein.

BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1957 (4/2017).

Diese sind als Teile des AV im Rahmen der wirtschaftlichen Betätigung des Unternehmens entstanden und würden bei ihrer Veräußerung mit dem Veräußerungserlös das BV am Schluss des Wj. erhöhen. Deshalb muss auch ihre Entnahme gewinnerhöhend berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Geltung des Abs. 2 für die Aktivierung aus einem anderen BV entnommener WG ist zwischen Entnahmen zum Teilwert und Entnahmen zum Buchwert zu differenzieren.

► *Entnahme zum Teilwert:* Abs. 2 gilt nicht für die Aktivierung aus einem anderen BV des Stpfl. entnommener und dort zuvor noch nicht aktivierter immaterieller WG, wenn diese bei der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert anzusetzen waren und daher den Gewinn des wertabgebenden Betriebs erhöht haben. Würde das Aktivierungsverbot des Abs. 2 hier beim übernehmenden Betrieb gelten, käme es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG zu einer Doppelbesteuerung des gleichen Wertzuwachses.

Vgl. SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 504 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 164; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 28 (2/1998).

► *Entnahme zum Buchwert*: Abs. 2 gilt für zum Buchwert entnommene immaterielle WG. Im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG des AV dürfen nach Abs. 2 auch nicht im aufnehmenden BV aktiviert werden. Für ein Zurücktreten des Abs. 2 besteht kein Anlass, da es bei einer Entnahme zum Buchwert zu keiner Gewinnrealisierung kommt.

1774 ee) Verhältnis zu §§ 6, 7

Grundsatz: Abs. 2 und die Bewertungsvorschriften befinden sich auf verschiedenen Regelungsebenen. Abs. 2 betrifft den Ansatz immaterieller WG dem Grunde nach. Die Bewertung richtet sich nach § 6, die AfA nach § 7.

Ausnahmen: Soweit die Bewertungsregeln, etwa die Vorschriften über die Bewertung von Einlagen und Entnahmen, grundsätzliche Wertungen des Gesetzes widerspiegeln, sind sie bei der Auslegung des Abs. 2 zu berücksichtigen.

► § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt (s. Anm. 1840).

► § 6 Abs. 5 geht den Einlagegrundsätzen und damit deren Geltungsvorrang gegenüber Abs. 2 im Rahmen einer Einlage vor (s. § 6 Anm. 1506). Er bewirkt eine Buchwertverknüpfung zwischen dem abgebenden und dem aufnehmenden BV. Im abgebenden BV zulässigerweise aktivierte immaterielle WG des AV sind im aufnehmenden BV zu aktivieren. Umgekehrt dürfen wegen Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktivierte immaterielle WG auch im aufnehmenden BV nicht aktiviert werden.

► § 6 Abs. 6 ist Bewertungsvorschrift und lässt Abs. 2 unberührt.

Zu selbst geschaffenen immateriellen WG des AV als Gegenstand eines Tauschs iSd. § 6 Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 1843. Zur verdeckten Einlage (§ 6 Abs. 6 Satz 2) s. Anm. 1848.

1775 Einstweilen frei.

c) Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts

1776 aa) Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG

Schrifttum zur Neufassung des UmwStG v. 7.12.2006: HARITZ, Bewertung im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 977; SCHAFLITZL/WIDMAYER, Die Besteuerung von Umwandlungen nach dem Regierungsentwurf des SEStEG, BB-Spezial 8/2006, 36; BODDEN, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3–10 UmwStG nF), FR 2007, 66; DAMAS, Einführung in das neue Umwandlungssteuerrecht, DStZ 2007, 129; LEMAITRE/SCHÖNHERR, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften durch Verschmelzung und Formwechsel nach der Neufassung des UmwStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 173.

Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft: §§ 3 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG enthalten für Übertragungen zum gemeinen Wert ein ausdrückliches Ansatzgebot für immaterielle WG des AV, das als speziellere Regelung dem Abs. 2 vorgeht (FG Düss. v. 3.12.2012 – 6 K 1883/10 F, EFG 2013, 337, nrkr., Rz. 30 aufgehoben und Klage als unzulässig abgewiesen durch BFH v. 21.10.2014 – I R 1/13, BFH/NV 2015, 690; BRINKHAUS/GRABBE in HARITZ/MENNER, 4. Aufl. 2015, § 3 UmwStG Rz. 87).

Für den Vermögensübergang zu Buch- oder Zwischenwerten gem. §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2 UmwStG bleibt es bei der Geltung des Abs. 2.

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des UmwStG idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782) war umstritten, ob bei Übertragungen zum gemeinen Wert auch nicht entgeltlich erworbene und selbst geschaffene immaterielle WG in der stl. Schlussbilanz anzusetzen waren (so für das UmwStG 1995 WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 3 UmwStG Rz. 307 [8/2013]; aA für die alte Rechtslage BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, BStBl. I 1998, 268 Rz. 03.07).

Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft: Gemäß §§ 4 Abs. 1 Satz 1 und 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft nach §§ 3 Abs. 1 Satz 1 und 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG aktivierungspflichtige immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Die zu Zwischenwerten übertragenen immateriellen WG sind durch die hingegebenen Gesellschaftsanteile entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (s. Anm. 1851) und daher von der aufnehmenden Gesellschaft zu aktivieren.

Bei der Übertragung zu Buchwerten sind in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG auch in der Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft nicht zu aktivieren. Die insoweit gebotene Ausnahme vom Gebot der vollständigen Aktivierung aller WG folgt für die Eröffnungsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft aber nicht aus Abs. 2, denn die übertragende Umwandlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein tauschähnlicher Vorgang, bei dem die übertragenen immateriellen WG entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben werden (s. Anm. 1851). Die gebotene Ausnahme vom allgemeinen Aktivierungsverbot ist vielmehr aus dem Zweck der vom UmwStG ermöglichten Buchwertverknüpfung abzuleiten, deren Funktion es ist, zu vermeiden, dass bei übertragenden Umwandlungen stille Reserven zu realisieren sind (Umstrukturierungen sollen auch nach dem UmwStG 2007 grds. erfolgsneutral möglich sein, vgl. WIDMANN in WIDMANN/MAYER, vor § 1 UmwStG Rz. 62 [2/2007]).

Vgl. BIRKEMEIER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 3 UmwStG Rz. 58; LEMAITRE/SCHÖNHERR, GmbHR 2007, 173 (174) Fn. 18; zur jetzt gebotenen Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts mit dem gemeinen Wert s. BODDEN, FR 2007, 66 (69).

Bewertungs- und Ansatzwahlrecht nach § 3 UmwStG 1995: Zum Ansatzwahlrecht für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 s. BFH v. 10.9.2015 – IV R 49/14, BStBl. II 2016, 722.

bb) Verhältnis zu § 24 UmwStG

1777

Die Einbringung von BV in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iSv. § 24 UmwStG ist entgeltlich. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift daher nicht ein (s. Anm. 1846). Ausnahmen vom daraus folgenden Aktivierungsgebot können sich aber aus den Grundsätzen des UmwStRechts bei Übertragungen zum gemeinen Wert (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) oder zu Zwischenwerten (§ 24 Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UmwStG) ergeben.

Einstweilen frei.

1778–1779

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2

1. Wirtschaftsgut

1780 a) Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2

Abs. 2 betrifft nur die konkrete Aktivierungsfähigkeit von WG. Keine WG und damit vom Aktivierungsverbot des Abs. 2 nicht erfasst sind aktive RAP und Anzahlungen (s. Anm. 571, 573).

Abs. 2 enthält keine eigene Aussage über die abstrakte Aktivierungsfähigkeit immaterieller Werte. Er setzt diese voraus. Deshalb ist stets vor Abs. 2 zu prüfen, ob ein abstrakt aktivierungsfähiges WG vorliegt.

b) Immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): ROHLING, Vorteile und immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter, DB 1985, 1609; NIEHUES, Die bilanzielle Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen, BB 1987, 1429; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994, 53; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen, BB 1995, 2103; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Zur Abnutzbarkeit entgeltlich erworbener Warenzeichen und Arzneimittelzulassungen, DStR 1998, 1113; KESSLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten, DB 1998, 1341; KESSLER, Bilanzierung von Web-Dokumenten, BC 1998, 217; ZIMMERMANN, Das Erfinderrecht in der Zwangsvollstreckung, GRUR 1999, 121; SCHICK/NOLTE, Bilanzierung von Internetauftritten nach Handels- und Steuerrecht, DB 2002, 541; EBERLEIN, Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, 677; SCHMITTMANN, Internet-Domains als nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut, StuB 2007, 217; KREBS/BECKER, Die Teilverdinglichung und ihre Anwendung auf Internetdomains, JZ 2009, 932; SCHÜLKE, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DStR 2010, 992; FROSS, Transferentschädigungen und entgeltlicher Erwerb, FR 2012, 193; KOETHER, Nochmals: Ablösezahlungen und Spieler-Vermittler-Provision im Profifußball, FR 2012, 631; SCHÜLKE, (Steuer)bilanzielle Behandlung von Ablösesummen – BFH, 14.12.2011 – I R 108/10, StB 2012, 121; KÖHLER, Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten in der Handels- und Steuerbilanz, StBp. 2014, 285; SCHMIDT, Grundfragen zur abstrakten Aktivierungsfähigkeit selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, DB 2014, 1273.

1781 aa) Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs

Wirtschaftsgüter sind nach dem weiten, überwiegend an Beispielen immaterieller WG entwickelten, Verständnis der Rspr. neben den körperlichen Gegenständen iSd. BGB alle vermögenswerten Vorteile, tatsächlichen Zustände und Möglichkeiten des Betriebs, denen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und die allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560).

BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Domain-Name); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2010, 406, unter II.1.a, (Ackerprämie); BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1 (Lizenzspieler); BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324, unter II.1.c, Bauvertrag ist kein immaterielles WG; BFH v. 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325 (Kaufoption aus einem Leasingvertrag); BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BStBl. II 2017, 45 (Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform); BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 26.

Ihre Grunddefinition hat die Rspr. zwar um verschiedene Zusatzkriterien ergänzt (zu den Merkmalen des WGBegriffs s. Anm. 560 ff.). Effektives Abgrenzungskriterium ist aber allein die nach der Verkehrsanschauung zu beurteilende selbständige Bewertungsfähigkeit geblieben (s. Anm. 560; ebenso KEMPERMANN

in KSM, § 5 Rz. B 172 [1/2007]; krit. KREIDE, Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände im Recht der Rechnungslegung junger Technologieunternehmen, 2014, 89; SCHÜLKE, DStR 2010, 992 [994]). Das Vorliegen dieser Voraussetzung kann, wie der BFH in einzelnen Entscheidungen offen legt (vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154), nur aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls beurteilt werden. Dem Merkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit ist damit durch den Rückgriff auf die Verkehrsanschauung ein subjektiver Beurteilungsspielraum immanent, der die rechtsprechungsorientierte Verwaltungs- und Beratungspraxis bei der Qualifikation immaterieller WG zur Orientierung an Einzelfallentscheidungen zwingt.

bb) Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich

1782

Bei der Qualifikation immaterieller Werte als WG greift die Rspr. im Einzelfall teilweise neben oder scheinbar an Stelle der abstrakten Definition des WG auf die Bilanzgliederungsvorschrift des § 266 Abs. 2 A I HGB zurück und nimmt einen Ähnlichkeitsvergleich mit den dort aufgezählten, von der Rspr. als WG qualifizierten Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten und Werten vor.

Vgl. BFH v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154; BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.a.

c) Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind

aa) Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte Konzessionen:

1783

► *Begriff*: Konzessionen sind durch öffentlich-rechtl. Hoheitsakt verliehene Rechte zur Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit oder zur Benutzung öffentlicher Sachen, die wegen eines staatlichen Verleihungsvorbehalts gleichzeitig andere nicht konzessionierte Unternehmen von der gleichen Tätigkeit ausschließen (eingehend HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. 1, 1953, 548 ff.).

Beispiele (1): Mineralgewinnungs- und Bergbaurechte (s. § 7 Anm. 367), bestimmte Wasserrechte, zB für Mühlen, Fährbetriebe oder Brauereien (KORTH in CLAUSSEN/SCHERRER, Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 266 HGB Rz. 35; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 5 f.; REINER/HAUBER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27) sowie von der Bundesmonopolverwaltung bis 31.12.2017 verliehene Brennrechte (BFH v. 9.12.1983 – III R 40/79, BStBl. II 1984, 193; GIERE in FELSMANN, ESt LuF, B 576a [9/2013]); Fernverkehrsgenehmigungen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420), Güterverkehrsberechtigungen (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15), Linienkonzessionen des Personenbeförderungsrechts (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543), Vertragsarztzulassung (grds. nicht vom Geschäftswert abgrenzbar, vgl. BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689); Fernsehübertragungsrechte (RODEWALD, BB 1995, 2103) und Kontingente, zB Emissionsberechtigungen (SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 10; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 [112]; STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116; BMF v. 29.9.2005 – IV A 4 - S 0350 - 12/05, DB 2005, 2214), Milchlieferrechte (s. Anm. 1790) und Zuckerrübenlieferrechte (s. Anm. 1790).

► *Qualifikation als Wirtschaftsgut*:

▷ *Grundsatz*: Konzessionen sind nur dann WG, wenn sie zumindest mit dem Betrieb übertragen und von anderen WG und dem Geschäftswert selbständig abgegrenzt werden können.

BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.c; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689 Rz. 32.

- ▷ *Personalkonzessionen*, die für die Person des Konzessionierten erteilt werden, etwa die Schankkonzession, können daher grds. kein WG sein, da sie weder einzeln noch gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden können.

FG Ba.-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, nrkr., Az. BFH IV B 40/17, BB 2017, 2416 (Fernsehlizenz); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 64.

Abweichend hiervon können auch rechtl. nicht übertragungsfähige Konzessionen abstrakt aktivierungsfähig sein, wenn der Veräußerer die Konzession mit einem faktisch wirksamen Vorschlagsrecht für die Wiedervergabe zurückgeben und der Erwerber dadurch die Konzession mittelbar vom Veräußerer erlangen kann (vgl. BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b dd; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689, unter II.2.b; RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 [1111]).

An dieser Differenzierung ändert die Erwähnung der Konzessionen in § 266 Abs. 2 A I HGB nichts. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ist nur eine Gliederungsvorschrift und enthält keine Sonderregeln für die Qualifikation von WG (vgl. Anm. 1666). Folglich müssen die allgemeinen Voraussetzungen des WGBegriffs auch bei den in § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB ausdrücklich aufgezählten Posten vorliegen.

Gewerbliche Schutzrechte:

- ▶ *Begriff*: Gewerbliche Schutzrechte lassen sich nur als historisch gewachsene Gruppe definieren, zu der zB Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster und Marken (früher: Warenzeichen) gehören. Urheber- und Verlagsrechte zählen dagegen zu den ähnlichen Rechten, da sie auch nichtgewerbliche Rechte umfassen.

Vgl. VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 65 ff.; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 6, 10; REINER/HAUBER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27; SELKINSKI, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, 2015, 33 ff.

- ▶ *Qualifikation als Wirtschaftsgut*: Gewerbliche Schutzrechte sind als WG zu qualifizieren, wenn sie jedenfalls zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können. Das ist bei Patenten, Gebrauchs- und Geschmacksmustern regelmäßig der Fall.

Die WG-Eigenschaft von Patenten voraussetzend zB BFH v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

Auch Marken (früher: Warenzeichen) können grds. gesondert oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden.

BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140 (141); BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter II.4.a.

Ähnliche Rechte und Werte:

- ▶ *Begriff*: Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind Positionen, die ihrem Inhaber eine den Konzessionen und gewerblichen Schutzrechten vergleichbar geschützte Rechtsposition einräumen. Dabei kann es sich sowohl um ausschließliche Rechte als auch um schuldrechtl. Ansprüche handeln.

REINER/HAUBER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10.

Ähnliche Werte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind rechtl. ungeschützte „rein“ wirtschaftliche Werte, wenn sie sich als selbständiges WG qualifizieren,

dazu gehören etwa ungeschützte Erfindungen, Rezepturen und anderes Know-how.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 (Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 59.

▶ *Arten der ähnlichen Rechte und Werte:*

- ▷ *Ausschließliche Rechte:* Ähnliche Rechte können ausschließliche Rechte sein. Das ist der Fall, wenn sie „dem Inhaber einen Absolutheitsanspruch gewähren“ (BFH v. 16.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301), dh. eine geschützte, uU ausschließliche Rechtsposition gegenüber Dritten einräumen.

Beispiele (2): Danach zählen zu den ähnlichen Rechten die Urheber- (§ 2 Abs. 1 UrhG) und die verwandten Schutzrechte (§§ 70 ff. UrhG; darunter vormals Leistungsschutzrechte iSd. § 69b UrhG aF) sowie Verlagsrechte iSd. § 84 UrhG (NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 10f.; REINER/HAUBER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27), aber auch das bereits mit Fertigstellung und Verlautbarung einer Erfindung entstehende Erfinderrecht (ZIMMERMANN, GRUR 1999, 121; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 83), die gesetzliche Ausschließlichkeitsrechte darstellen. Zu den Urheber- und Leistungsschutzrechten gehören insbes. auch die Rechte an Computerprogrammen/Software (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69a UrhG; vgl. BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728), Tonaufnahmen (§§ 85, 86 UrhG) und Filmen (§ 94 UrhG; vgl. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa) und an dem gestalterischen Internetauftritt (vgl. KÖHLER, StBp. 2014, 285; EBERLEIN, DStZ 2003, 677; SCHICK/NOLTE, DB 2002, 541; KESSLER, DB 1998, 1341; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 217). Bei Computerprogrammen, die iSd. § 69b UrhG in Arbeits- oder Dienstverhältnissen entwickelt werden, können dem Grunde nach zwei WG entstehen. Das Urheberrecht des ArbN (§ 69a UrhG) und das gesetzliche Nutzungs- und Verwertungsrecht (Leistungsschutzrecht) des ArbG (§ 69b UrhG). Konzeptionskosten bzw. das aus ihnen folgende Anlagekonzept (Beratungskonzept, zB für eine Verlustzuweisungsgesellschaft) sollen nach der Rspr. ein ähnliches Recht und damit ein immaterielles WG sein können, wenn es sich um ein von einem Dritten erworbenes, fertiges und selbständig handelbares Anlagekonzept handelt, mit dem in der Öffentlichkeit geworben werden kann und das die Basis für die unternehmerische Tätigkeit bildet (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 [542]).

- ▷ *Schuldrechtliche Ansprüche:* Zu den ähnlichen Rechten gehören nach der Rspr. auch schuldrechtl. Ansprüche, die eine faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen.

Beispiele (3): Hierzu zählen neben dem Internet-Domain-Namen, für dessen Inhaber aus dem Registrierungsvertrag mit der privatrechtl. organisierten zentralen Registrierungsstelle für „.de“-Domains, DENIC Domainverwaltungs- und Betriebs-gesellschaft eG, eine Ausschließlichkeitsstellung folgt (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301; zur rechtl. Einordnung der Domain: KREBS/BECKER, JZ 2009, 932; SELKINSKI, Immaterielle Vermögensrechte beim Unternehmenskauf, 2015, 86), auch das Handelsvertreterrecht (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II, 549 [550]; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, DB 2007, 2231; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, DB 2007, 2568; BFH v. 25.10.2012 – X B 99/12, BFH/NV 2013, 190), ein Wettbewerbsverbot für einen Dritten (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; BFH v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56 [57]), schuldrechtl. Alleinvertriebs- und Belieferungsrechte (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 [14]; BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775 [776]; FG Meck.-Vorp. v. 16.8.2005 – 2 V 17/05, EFG 2005, 1672, rkr.), die Spielerlaubnis für einen Lizenzfußballspieler (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; zust. FROSS, FR 2012, 193 [205]; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490; WEHRHEIM, BB 2004,

433 [434]; abl.: GALLI, IDW 1997, 272; JANSEN, DStR 1994, 1217; JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837; KOETHER, FR 2012, 631; MARX, BB 1994, 2379; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 257; SCHÜLKE, StB 2012, 121 [125]).

- ▷ *Ähnliche Werte*: Zu den ähnlichen Werten gehören ungeschützte Erfindungen und Rezepturen. Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG setzt kein Patent oder gewerbliches Schutzrecht voraus (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122, unter II.2.a aa (1) zur Rezeptur eines Pflanzenschutzmittels).
- ▶ *Qualifikation als Wirtschaftsgut*:
- ▷ *Rechtsprechung*: Ähnliche Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind nach der Rspr. grds. WG. Die Rspr. verwendet den Begriff der ähnlichen Rechte dazu, um WG als solche zu qualifizieren (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).
- ▷ *Schrifttum und eigene Stellungnahme*: Gegenüber der Verwendung des Begriffs der ähnlichen Rechte iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 in der Rspr. ist klarzustellen, dass ähnliche Rechte nur dann als WG zu qualifizieren sind, wenn sie jeweils die Merkmale des WG-Begriffs (s. Anm. 1781) erfüllen. Demzufolge ist etwa bei Internet-Domain-Namen zunächst zu fragen, ob ihnen auch im konkreten Einzelfall im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt würde (vgl. zur selbständigen Bewertung von Internet-Domain-Namen: ETLICH, HFR 2007, 551).

Lizenzen:

- ▶ *Begriff*: Lizenzen iSd. § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB sind vertraglich oder gesetzlich eingeräumte Nutzungsrechte an gewerblichen Schutzrechten und diesen ähnlichen Rechten (vgl. für das Urheberrecht § 31 Abs. 1 UrhG). Sie können für den Lizenzinhaber eine den gewerblichen Schutzrechten vergleichbare faktische Ausschließlichkeitsstellung begründen (eingehend VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 75 ff.; DAWO, Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS-IFRS und US-GAAP, 2003, 24 f.). Insofern sind sie gleichzeitig ähnliche Rechte im Sinne der dritten Alternative des § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB.
- ▶ *Qualifikation als Wirtschaftsgut*: Lizenzen sind Nutzungsrechte und als solche wie diese als WG zu qualifizieren (s. Anm. 1787).

1784–1785 Einstweilen frei.

1786 bb) Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge

Schrifttum: HÄUSELMANN, Bilanzierung und Besteuerung von Zinsbegrenzungsverträgen, BB 1990, 2149; WINTER, Der wirtschaftliche und rechtliche Charakter von Zinsbegrenzungsverträgen, WM 1995, 1169; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; RAU, Zur steuerlichen Behandlung von Zinsbegrenzungen und Optionen nach dem BFH-Urteil zur bilanziellen Behandlung erhaltener Stillhalterprämien, DStR 2003, 1769; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Kaufoption (long call), DStR 2005, 815; SCHMID/RENNER, Bilanzielle und steuerliche Behandlung einer Verkaufsoption (long put), DStR 2005, 2059.

Optionen gewähren das Recht, einen bestimmten Gegenstand zu einem oder bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu einem festgelegten Preis zu kaufen oder

zu verkaufen. Dieses Recht ist als immaterielles WG zu aktivieren (NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 221), und zwar bereits mit Einräumung der Option, nicht erst bei ihrer Ausübung, weil der Stillhalter seine Leistung bereits zu diesem Zeitpunkt erbringt.

FG München v. 28.11.2000 – 7 K 2035/98, EFG 2001, 274, rkr.; HAHNE/SIEVERT, DSStR 2003, 1992 (1994); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 102; wohl auch SCHMID/RENNER, DSStR 2005, 815 (817 f.); SCHMID/RENNER, DSStR 2005, 2059.

Zinsbegrenzungsverträge (sog. *Caps, Floors, Collars*) begründen den Anspruch auf eine Ausgleichszahlung für den Begünstigten, wenn zu bestimmten Zeitpunkten ein definiertes Zinsniveau auf dem Markt über- und/oder unterschritten wird.

Eingehend zur rechtl. Qualifikation: HÄUSELMANN, BB 1990, 2149; WINTER, WM 1995, 1169.

Sie werden idR nicht wie Optionen an einem geregelten Markt gehandelt. Die Rechte aus ihnen sind aber selbständig bewertungsfähig und grds. auch einzeln veräußerbar, weshalb sie als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

FG Münster v. 31.3.2004 – 8 K 4121/01 F, EFG 2004, 1202, rkr.; FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; HÄUSELMANN, BB 1990, 2149 (2152); RAU, DSStR 2003, 1769 (1771).

Versicherungsverträge begründen ähnlich den Zinsbegrenzungsverträgen einen durch den Eintritt eines bestimmten Ereignisses (Versicherungsfall) bedingten Anspruch auf Leistung (vgl. ARMBRÜSTER in PRÖLSS/MARTIN, 30. Aufl. 2018, § 1 VVG Rz. 120 ff.). Diese Rechtsposition des Versicherungsnehmers wird nach ganz allgemeiner Ansicht nicht als immaterielles WG angesehen (mit einer Abgrenzung zu den Optionen: FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.). Einmalprämien für einen über das Wj. hinausreichenden Zeitraum sollen nur im Rahmen eines RAP aktiv abgegrenzt werden (s. Anm. 2163). Demgegenüber sind uE auch die durch Prämien erworbenen Rechte aus einem Versicherungsvertrag als immaterielle WG abstrakt aktivierungsfähig, soweit die allgemeinen Merkmale des WGBegriffs erfüllt sind. Das ist bei betrieblichen Versicherungen regelmäßig der Fall, denn das Recht auf den eingeräumten Versicherungsschutz ist selbständig bewertungsfähig und kann mit dem Betrieb veräußert werden. Versichert beispielsweise ein Reeder die Passage eines Frachtschiffs, so würde ein gedachter Erwerber des Betriebs für den bestehenden Versicherungsschutz ein gesondertes Entgelt ansetzen.

Allerdings wird die konkrete Aktivierungsfähigkeit eines solchen Rechts auf Versicherungsschutz idR am Verbot der Aktivierung schwebender Geschäfte scheitern (s. Anm. 1787 und 540).

cc) Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten

1787

Schrifttum: CLAUSEN, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DSStZ 1976, 371; CLAUSEN, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen, JbFStR 1976/77, 120; BIEG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main 1977; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305; BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, Diss. Erlangen, Nürnberg 1981; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983, 126; STADIE, Zur Einlage von Nutzungsrechten als Wirtschaftsgut, DB 1984, 578; FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Bergisch Gladbach 1986; KUSSMAUL, Nutzungsrechte an Grundstücken in Handels- und Steuerbilanz, Hamburg 1987; KUSSMAUL, Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 2053; MEYER-SCHARENBERG, Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?, BB 1987, 874; MEYER-SCHA-

RENBERG, Tatbestand und Rechtsfolgen der Nutzungsüberlassung, *StuW* 1987, 103; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, *FR* 1987, 163; CREZELIUS, Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), *Handelsrecht und Steuerrecht*, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 81; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, *DB* 1988, 514, 571; BIERGANS, Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, *DStR* 1989, 367; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, *FR* 1993, 525; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen im Fernsehen, *BB* 1995, 2103; SCHUBERT, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, *DStR* 1995, 362; WEBER-GRELLET, *Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92*, *DB* 1995, 2550; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, *BB* 1997, 2261; EKKENGA, Zur Aktivierungs- und Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten nach Handelsbilanz- und Gesellschaftsrecht, *ZHR* 161 (1997), 599; BEINERT, Nutzungseinlage als Gestaltungsinstrument im Halbeinkünfteverfahren, *StBjB.* 2003/04, 346; WILDNER, Nutzungsrechte in Handels- und Steuerbilanz, *Diss. Bayreuth* 2003, Aachen 2004; LÜDENBACH/HOFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, *DStR* 2006, 1382; BABEL, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in WEHRHEIM (Hrsg.), *Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung*, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; LI, Nutzungen und Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, *Diss. Göttingen, Frankfurt* 2007; EBBER, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, *Diss. Aachen* 2011; KUBMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 2011, 282; TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, Bilanzierung von Spielerlaubnissen im Profi-Fußball vor dem Hintergrund des BFH-Urteils v. 14.12.2011, *FR* 2012, 1137; SCHIFFERS/FELDTGEN, Bilanzierung des exklusiven Nutzungsrechts an einem Lizenzspiel im Profisport, *StuB* 2015, 500; KRAFT/HOHAGE, Nutzungsrechte als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter, *DStR* 2017, 62. Siehe auch Schrifttum vor Anm. 1781.

Begriff:

► *Nutzungsrechte* gewähren einen rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzungen. Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechts sowie Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder eines Rechts gewährt (§ 100 BGB). Nutzungsrechte können sich als Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber (dingliche Nutzungsrechte) oder gegen eine bestimmte Person als möglichen Inhaber (schuldrechtl. Nutzungsrechte) eines Nutzungsobjekts richten. Dingliche Nutzungsrechte gewähren nur insofern eine stärkere Rechtsposition, als ein Anspruch gegen den jeweiligen Inhaber dem Nutzungsobjekt folgt.

Beispiele (1) für dingliche Nutzungsrechte sind dingliche Grunddienstbarkeiten (§ 1018 BGB, zB Wegerecht, s. Anm. 1045), Nießbrauch (§ 1030 BGB, s. Anm. 522, 1060), Wohnungsrecht (§ 1093 BGB) und das ausschließliche Dauerwohnrecht nach § 31 WEG. Kein Nutzungsrecht ist die Reallast nach § 1105 BGB (vgl. MOHR in MüKo BGB, 7. Aufl. 2017, § 1105 BGB Rz. 9). Schuldrechtliche Nutzungsrechte sind zB Miete (§ 535 BGB), Pacht (§ 581 BGB), Leihe (§ 598 BGB) und Rechte aus Lizenzvereinbarungen (§ 15 Abs. 2 PatG, § 31 UrhG).

Zu den Nutzungsrechten gehört auch das Erbbaurecht (§ 1 ErbbaurechtsVO, s. Anm. 1050). Vor Erwerb beim Veräußerer bestellte Erbbaurechte können nach der Rspr. beim Erwerber als materielles WG qualifiziert werden (BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rn. 19; s. Anm. 1051 und Anm. 1819).

► *Nutzungsmöglichkeiten* sind Nutzungsvorteile, die außerhalb einer gesicherten Rechtsposition bestehen und dem Begünstigten auch gegen seinen Willen entzogen werden können.

Qualifikation als Wirtschaftsgut:▶ *Rechtsprechung:*

- ▷ *Nutzungsrechte:* Nach dem weiten WGBegriff der Rspr. („tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb“, s. Anm. 1681) sind verselbständigte dingliche und obligatorische Nutzungsrechte grds. als immaterielle WG anzusehen, weil diese idR einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414 (Nutzungsmöglichkeit eines öffentlichen Weges); BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (Abstandszahlung für den früheren Auszug des Vorpächters); BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (353); BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (Mineralgewinnungsrecht); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (Mietrecht); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers). Auch die Zivil-Rspr. bejaht die Vermögensgegenstandseigenschaft für obligatorische Nutzungsrechte durch Anerkennung ihrer Sacheinlagefähigkeit: BGH v. 15.5.2000 – II ZR 359/98, DStR 2000, 1615 (Verwertung der Namen und Logos von Sportvereinen für einen begrenzten Zeitraum); BGH v. 14.6.2004 – II ZR 121/02, BB 2004, 1925 (Einlage eines günstigen Unterpachtvertrags = Nutzungsrecht zu einem gegenüber dem Marktniveau günstigeren Pachtzins).

Von diesen verselbständigten Nutzungsrechten sind die unselbständigen Nutzungsvorteile und wertbildenden Faktoren eines WG abzugrenzen. Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrags, der sich als Fehlmaßnahme erwiesen hat, bilden einen geschäftwertstärkenden Wert, der nicht aktivierungsfähig ist (FG Köln v. 10.3.2016 – 13 K 1602/11, EFG 2016, 1493, nrkr., Az. BFH IV R 26/16). Während Milchanlieferungsrechte und Bodenschätze sobald sie zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht werden, als selbständige, neben dem Grund und Boden bestehende WG bewertet werden (s. Anm. 1790, 1820), hat der BFH die Qualifikation eines Auffüllrechts für die Verbringung von Klärschlamm auf ein Grundstück als selbständiges WG verneint, weil dieses Auffüllrecht als Nutzungsberechtigung von der erteilten Baugenehmigung zur Errichtung eines Klärschlammzwischenlagers vom WG des Grundstücks mitumfasst sei (BFH v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl. II 2003, 878, unter II.2.c). Das gelte auch für das Recht, auf einem Grundstück eine Windenergieanlage zu betreiben (BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984 Rz. 29) und die erwarteten Nutzungsvorteile aus einer Immobilie (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446 Rz. 20).

- ▷ *Nutzungsmöglichkeiten* können als WG anzusehen sein, wenn sie entgeltlich, zB durch einen verlorenen Zuschuss (zum Begriff s. Anm. 1605), erlangt wurden und dadurch einen feststellbaren Wert haben.

BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nutzungsmöglichkeit eines Tanklagers), vorgehend mit instruktivem Sachverhalt Hess. FG v. 20.11.2003, Haupte-Index 1334694, aufgehoben; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers). Anders noch mit dem Erfordernis der rechtl. gesicherten Position BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739 (740), mwN; BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368 (370).

Dies gilt nach der Rspr. sowohl für exklusiv zugunsten des Stpfl. eingeräumte Nutzungsmöglichkeiten als auch für die mit verlorenen Zuschüssen des Stpfl. realisierten nicht exklusiven Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Stpfl. neben anderen oder als Teil der Allgemeinheit profitiert.

Beispiele für exklusive Nutzungsmöglichkeiten, bei denen die Rspr. nicht nur deren abstrakte Aktivierungsfähigkeit als WG bejaht, sondern darin auch ein derivativ (entgeltlich) erworbenes WG sieht, das konkret aktivierungsfähig sein kann: BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b (durch Transferzahlung erworbene Nutzungsmöglichkeit am Fußballspieler).

Beispiele für nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten, die von der Rspr. als WG qualifiziert wurden: Baukostenzuschüsse für öffentliche Wege zum Betriebsgelände (BFH v. 29.4.1965 – IV 403/62 U, BStBl. III 1965, 414; BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 [688]), für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung (BFH v. 2.3.1954 – I 133/53 S, BStBl. III 1954, 129; BFH v. 26.6.1969 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35 [36 f.]), für die Errichtung eines später gemieteten Bürogebäudes (BFH v. 25.7.1957 – IV 195/56 U, BStBl. III 1957, 346) oder den Anschlusskostenbeitrag an das öffentliche Wasser-, Abwasser-, Strom- und Gasnetz (BFH v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; BFH v. 15.2.1989 – X R 6/86, BFH/NV 1989, 494). Die konkrete Aktivierung nicht exklusiver Vorteile verbietet sich in diesen Beispielen aber regelmäßig wegen des Aktivierungsverbots des Abs. 2, weil es am derivativen Erwerb des Nutzungsrechts fehlt (s. Anm. 1841).

► *Schrifttum*: Es ist umstritten, ob und wieweit Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten als WG anzusehen sind. Die hM geht mit der Rspr. zunächst von der umfassenden Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten aus.

BABEL, BB 1997, 2261 (2267 f.); BABEL, FS Mellwig, 2007, 1, 17; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 246 HGB Rz. 32; BEINERT, StbJb. 2003/04, 346 (349); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (372); EBBER, Die Abbildung von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, 2011, 214; EKKENGA, ZHR 161 (1997), 599 (614 f.); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 72; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 179; KNOBBE-KEUK, StuW 1979, 305 (310); KUSSMAUL, BB 1987, 2053 (2059); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 585 (8/2015); STADIE, DB 1984, 578; STAPPERFEND, FR 1993, 525 (529); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBAUCH/HUECK, 18. Aufl. 2010, § 42 GmbHG Rz. 77, 119; WÜLLENKEMPER, FR 1991, 101 (104). Im Grundsatz bejahend, im Einzelnen differenzierend TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 128 (129). Zweifelnd WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 164 (2/1998).

Die WGEigenschaft von faktischen Nutzungsmöglichkeiten wurde im Schrifttum nur vereinzelt thematisiert, da es nach allgemeiner Ansicht regelmäßig an der nach Abs. 2 erforderlichen Gegenleistung fehlt, wenn Zuschüsse an Dritte zur Schaffung konkreter Nutzungsmöglichkeiten ohne rechtl. gesicherten Anspruch auf Nutzung gewährt werden und sich daher die Aktivierung bereits unabhängig von der WGEigenschaft verbiete.

Vgl. DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 „Stromversorgung“ (2/1998). Bereits die WGEigenschaft bloßer Nutzungsvorteile und Nutzungsmöglichkeiten verneinend HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 75; MATHIAK, StuW 1985, 274 (275); NIELAND, DStZ 1986, 246 (249); IDW-HFA, WPg 1996, 709 (713).

Die exklusive Nutzungsmöglichkeit eines Fußballspielers qualifiziert ein Teil des Schrifttums mit der Rspr. als immaterielles WG

BEIDERBECK, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlaubnissen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, 2008, 168; FROSS, FR 2012, 193 (194); HÜTTEMANN, DStR 1994, 490 (492); LÜDENBACH/HOFFMANN, DB 2004, 1442; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 844/1 (10/2016); RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 (1111 f.); TESCHKE/KNIIPPING/SUNDHEIMER, FR 2012, 1137 (1138).

Ein anderer Teil lehnt die Aktivierung der Nutzungsmöglichkeit an dem Spieler ab, weil dieser Nutzungsmöglichkeit das nur durch die Einzelwertbarkeit vermittelbare Schuldendeckungspotential fehle (SCHÜLKE, DStR 2012, 45 [47]) oder

weil die Aktivierung der Arbeitskraft eines Menschen mit dem Menschenbild des Grundgesetzes unvereinbar sei (KOETHER, FR 2012, 631 [634]).

Ein Teil des Schrifttums lehnt die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten und damit auch von Nutzungsmöglichkeiten generell ab, da Rechte an Sachen und Rechte an Rechten nur Teil des WG, aber nicht das WG selbst seien. Die Berechtigung zur Nutzung von WG könne daher kein WG sein.

MEYER-SCHARENBERG, StW 1987, 103 (106); THIEL, DSStJG 14 (1991), 161 (175); WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550 (2557); später relativierend, WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 176: „... können im Einzelfall Nutzungsrechte immaterielle Wirtschaftsgüter sein“.

► *Stellungnahme:* Grundsätzlich ist die abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten anzuerkennen. Für die Rspr. ergibt sich das aus dem von ihr vertretenen weiten WGBegriff (vgl. Anm. 555), weil und soweit Nutzungsrechte einen Vorteil für den Betrieb darstellen, der einen feststellbaren Wert hat. Aber selbst wenn man von einem engen WGBegriff ausgeht und die konkrete Einzelveräußerbarkeit als zwingendes Merkmal des WG ansieht, sind Nutzungsrechte als WG zu qualifizieren, weil sie in der modernen Informationsgesellschaft in vielfältiger Weise handelbar geworden sind.

Beispiel (2): Rechte, ein Mobilfunknetz oder Telefonnetz nutzen zu dürfen, stellen selbständig bewertungsfähige und auch einzeln verwertbare Güter dar. Ein Zwischenhändler, der auf den institutionalisierten Spotmärkten günstige Minutenpakete eingekauft hat, kann diese Nutzungsrechte verwerten oder jederzeit wieder auf dem Markt veräußern. Das Gleiche gilt für ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten (Cloud Computing Ressourcen), die seit 2014 an der deutschen Börse gehandelt werden können (Börsen-Zeitung v. 3.7.2013, 5; exemplarisch: www.dbcloudexchange.com).

Nutzungsmöglichkeiten können dagegen uE nur dann als WG qualifiziert werden, wenn sich eine bestimmte Wahrscheinlichkeit für ihr Fortbestehen auch für den Fall der Übertragung des Betriebs auf einen Dritten bestimmen lässt und ein Dritter im Rahmen eines Unternehmenserwerbs auch ein gesondertes Entgelt für diese entrichten würde. Danach sind nicht exklusive Nutzungsmöglichkeiten nicht als WG anzusehen. Der Unternehmenserwerber würde mit der Allgemeinheit auch dann von dieser Nutzungsmöglichkeit profitieren, wenn er nicht bereit wäre, für diese beim Unternehmenserwerb einen gesonderten Preis zu bezahlen (vgl. SCHÖN, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005, 73). Die Nutzungsmöglichkeit ist in diesem Fall nur ein wertbildender Faktor des Unternehmens. Die durch das privatautonome regulierte Lizenzspielersystem im Profifußball besonders abgesicherte exklusive Nutzungsmöglichkeit von Lizenzspielern ist dagegen zutr. als immaterielles WG anzusehen, weil dafür Verkehrswerte gebildet werden und ein Erwerber des Fußballvereins für die einzelnen Spieler einen gesonderten Preis bezahlen würde. In einer Marktordnung, die einen Transfermarkt und Transferzahlungen im Profifußball ohne Verletzung der Menschenwürdegarantie des Grundgesetzes gestattet, darf nicht aufgrund eines humanitären Störgedächtnisses auf die zutreffende Rechnungslegung über die vorgenommenen Transfersgeschäfte verzichtet werden.

Einschränkung der Aktivierungsfähigkeit wegen des Verbots des Ausweises schwebender Geschäfte:

► *Rechtsprechung und herrschende Meinung:* Nutzungsrechte sind idR Gegenstand eines schwebenden Geschäfts, so dass es nach bisherigem Verständnis von der Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte regelmäßig an deren konkreter Aktivierungsfähigkeit fehlt.

Vgl. Anm. 540 und einerseits BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 72; KUBMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (291); andererseits BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, Nutzungsrecht an einem Tanklager gegen einmaligen Baukostenzuschuss kein schwebendes Geschäft. Zur Qualifikation von Dauerschuldverhältnissen als schwebendes Geschäft BAUER, Schwebende Geschäfte im Steuerrecht, 1981, 14 ff.; CREZELIUS, FS Döllerer, 1988, 81 (88); FABRI, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, 1986, 117; HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 217; LAMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht, 1981, 287; LEFFSON, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 270; aA CLAUSEN, JbFStR 1976/77, 120 (136): Beendigung des Schwebezustands bereits mit Beginn der Erfüllung.

Dabei ist es nach Rspr. und hM unerheblich, ob der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts eine Einmalzahlung oder laufende Zahlungen leistet. Der Schwebezustand, der das Aktivierungsverbot begründet, endet erst, wenn das Nutzungsverhältnis beendet ist. Einmalzahlungen und Vorauszahlungen können deshalb nicht als WG, sondern nur unter den dafür geltenden Voraussetzungen als RAP aktiviert werden.

BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267 (269); BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BFHE 172, 376; BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312 (313); HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 220; WOLFGANG in KSM, § 5 Rz. C 169 (2/1998); aA PAUS, FR 1987, 163 (164); differenzierend STAPPERFEND, FR 1993, 525 (530 f.).

Lediglich beim Erwerb bereits bestehender Nutzungsrechte von einem Dritten oder beim Eintritt in schuldrechtl. Nutzungsverhältnisse gilt das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte nicht, soweit es sich um außerhalb eines Dauernutzungsrechts anfallende Ausgaben (zB Abstandszahlungen) handelt. In diesen Fällen ist ein Nutzungsrecht nach Auffassung der Rspr. zu aktivieren.

BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rn. 19, BFH v. 19.1.1961 – IV 295/58 U, BStBl. III 1961, 131, Eintritt in einen günstigen Mietvertrag gegen Abstandszahlung an den bisherigen Mieter; BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382 (383), Abstandszahlung, die der Erwerber eines Grundstücks kurze Zeit nach dem Erwerb an den Pächter zahlt, um ihn zur Räumung vor Ablauf der vertraglich festgelegten Pachtzeit zu veranlassen, ist immaterielles WG Nutzungsrecht; BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595, Zahlung für Eintritt in Automatenaufstellungsverträge; FG München v. 10.3.2005 – 6 V 5100/04, Haufe-Index 1335115, rkr., Eintritt in einen Vertriebsvertrag; LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382, mit Beispielen zur Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten; TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 135; aA HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 228, keine Beendigung des schwebenden Geschäfts, keine Aktivierung der Eintrittsgebühr.

► *Stellungnahme:* Bisher ist uE nicht überzeugend geklärt, inwieweit Nutzungsrechte vom Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden. Möglicherweise muss die Reichweite des Aktivierungsverbots für schwebende Geschäfte bei Dauerschuldverhältnissen und Nutzungsrechten grds. überdacht werden (so auch BABEL, FS Mellwig, 2007, 1 [10 ff.]; STAPPERFEND, FR 1993, 525 [530]; für eine umfassende Aktivierung BREG, Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, 1977, 346 ff.). Es spricht einiges dafür, wenigstens durch einmalige Zahlung erworbene zeitlich bestimmte Nutzungsrechte nicht als schwebendes Geschäft zu qualifizieren (so auch PAUS, FR 1987, 163 [164]) und für die Beendigung des schwebenden Geschäfts auf die Einräumung des Nutzungsrechts abzustellen.

Zurechnung und Abgrenzung der Einräumung von Nutzungsrechten zur Nutzungsüberlassung: Bei nicht ausschließlichen Nutzungsrechten und in abgestuften Rechtsverhältnissen können für denselben Gegenstand mehrere Nutzungsrechte bestehen. Nicht ausschließliche Nutzungsrechte (zB erworbene Softwarelizenz) sind jedem Rechteinhaber zuzurechnen, solange sein Nutzungsrecht besteht. Ausschließliche Nutzungsrechte (exklusives Nutzungsrecht eines Grundstücks) sind demjenigen zuzurechnen, der andere von vergleichbarer Nutzung – auf gleicher Stufe – ausschließen kann. In gestuften Rechtsverhältnissen (zB Eigentümer, Mieter, Untermieter, Unter-Untermieter) können auf den verschiedenen Ebenen mehrere Nutzungsrechte bestehen, die ihren jeweiligen Inhabern jeweils gesondert zuzurechnen sind, solange der Umfang des Ausschlussrechts auf der nachgeordneten Stufe kleiner als auf der vorangegangenen Stufe ist. Ein abgespaltenes Nutzungsrecht führt daher nicht zum Übergang des „wirtschaftlichen Eigentums“ am Stammrecht, solange bei dessen Inhaber noch ein Verwertungsrest verbleibt (ANZINGER/LINN, StbJb. 2017/18, im Erscheinen).

Die Möglichkeit der Vervielfältigung selbständiger Nutzungsrechte durch gestufte Abspaltungen hat die Rspr. zu § 50a Abs. 3 Nr. 1 nicht ausreichend berücksichtigt. Sie sucht die Zurechnung des Stammrechts: FG Köln v. 25.8.2016 – 13 K 2205/13, EFG 2017, 211, nrkr., Rz. 83, Az. BFH I R 69/16; ähnlich FG Köln v. 28.9.2016 – 3 K 2206/13, EFG 2017, 298, nrkr., Rz. 68 ff., Az. BFH: I R 83/16; FG München v. 17.6.2016 – 1 K 266/12, EFG 2016, 2038, nrkr., Rz. 101, zurückverwiesen durch BFH v. 7.12.2017 – IV R 37/16; ähnlich FG München v. 2.4.2014 – 1 K 1807/10, juris, nrkr., Rz. 52, zurückverwiesen durch BFH v. 7.12.2017 – IV R 23/14.

Einstweilen frei.

1788–1789

dd) Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht) 1790

Schrifttum: SCHINDLER, Eigenjagdrecht als immaterielles Wirtschaftsgut, BB 1981, 405; GMACH, Jagdrecht und Einkünfte aus Jagd im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG, FR 1994, 381; VON SCHÖNBERG, Die ertragsteuerlichen Folgen bei der Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden und immateriellen Wirtschaftsgütern in der Land- und Forstwirtschaft, DStZ 2001, 145; RIEGLER, Bewertung von mit land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Zusammenhang stehenden Milchlieferrechten – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14.1.2003 – IV A 6 - S 2134 - 52/02, DStZ 2003, 685.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520 - 12/99, BStBl. I 1999, 593 („Eigenjagdrecht“); BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503 (Milchlieferrechte); BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, Ertragsteuerliche Folgen aus der Umsetzung der auf EU-Ebene beschlossenen Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) in nationales Recht, BStBl. I 2008, 682; OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A-St 53 4, nv. (Wiederbepflanzungsrechte).

Begriff: Im Rahmen der gemeinsamen EU-Agrarpolitik sind für landwirtschaftliche Betriebe staatlich festgelegte Produktions- und Lieferkontingente sowie verschiedene Prämienregelungen eingeführt worden. Für den Stpfl. stellen diese Kontingente zugleich eine Beschränkung wie auch ein konzessionsähnliches Recht dar, eine bestimmte Menge landwirtschaftlicher Güter produzieren und vermarkten zu dürfen. Diese Rechte können unter unterschiedlichen Voraussetzungen von dem landwirtschaftlichen Grund und Boden oder dem Betrieb abgespalten, entnommen und selbständig gehandelt werden.

Milchreferenzmengen („Milchlieferrechte“): Seit 1984 wurde auf der Grundlage der Milchmengen-Garantie-Verordnung (MGV, BGBl. I 1984, 720)

jedem Milchwirtschaft betreibenden Landwirt eine Milchreferenzmenge zuge- teilt, die sich als Produktionsbeschränkung auswirkt (vgl. KÖNIG in FELSMANN, ESt LuF, A 1475 [4/2015]; RIEGLER, DStZ 2003, 685 [686]; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [146]). Mit der durch die MGv eingeführten Beschränkung hat sich die Möglichkeit, Milch zu produzieren und zu vermarkten, als selbständiges Recht in Gestalt der Milchreferenzmenge vom allgemeinen Nutzungsrecht an Grund und Boden abgespalten. Dieses Recht ist seit 1993 isoliert von Grund und Boden übertragbar (§ 7 Abs. 2a Satz 2 Nr. 2 MGv iDF der 29. VO zur Än- derung der MGv v. 24.9.1993, BGBl. I 1993, 1659). Nach der Rspr. wurden auch originär, durch Abspaltung von vor der Zuteilung der Milchreferenzmen- gen erworbenen Grundstücken, erlangte Milchlieferrechte entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben (zust. KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 215 [1/2017]). Mit der GAP-Re- form wurden die Produktionsbeschränkungen im Milchmarkt zuletzt bis 31.3. 2015 verlängert und sind nach diesem Zeitpunkt aufgehoben.

Vgl. BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503 Rz. 2; BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 22; KÖNIG in FELSMANN, ESt LuF, A 1493 (4/2015); KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 213 ff. (1/2017); VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (146).

Nach uE zutreffender Rspr. war die Milchreferenzmenge als immaterielles WG anzusehen, weil sie seit 1993 selbständig handelbar war und zuvor in der Praxis bei der Veräußerung von landwirtschaftlichen Grünflächen als selbständiger Wert bei der Bemessung des Kaufpreises Berücksichtigung fand, gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden konnte und deshalb im Geschäftsverkehr als ei- genständiger Vermögenswert wahrgenommen und selbständig bewertet wurde.

BFH v. 24.8.1993 – IV B 20/93, BFH/NV 1994, 172; BFH v. 5.3.1998 – IV R 8/95, BStBl. II 2003, 54; BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/96, BStBl. II 2003, 56; BFH v. 25.11. 1999 – IV R 64/98, BStBl. II 2003, 61; BFH v. 24.8.2000 – IV R 11/00, BStBl. II 2003, 64; BFH v. 29.4.2009 – IX R 33/08, BStBl. II 2010, 958, unter II.2; BFH v. 22.7.2010 – IV R 30/08, BStBl. II 2011, 210, unter II.1.a; Nds. FG v. 1.6.2005 – 2 V 604/04, EFG 2005, 1780, rkr.; BMF v. 5.11.2014 – IV C 6 - S 2134/07/10002:002, BStBl. I 2014, 1503 Rz. 7. Im Schrifttum wurde die WGEigenschaft der Milchreferenzmenge nicht angezweifelt. HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 1499 (8/2012): ABC des Bilanzansatzes „Milchreferenzmenge“; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (147); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Milchreferenzmengen“. Gegen die Qualifikation der Milchreferenzmengen als WG für die Zeit vor dem 29.9.1993: FG Köln v. 25.4. 2007 – 4 K 2038/05, EFG 2008, 30, rkr.

Mit der Aufhebung der Produktionsbeschränkungen sind die Milchlieferrechte vollständig abzuschreiben. Die Buchwerte der durch Abspaltung entstandenen Milchlieferrechte sind dem Grund und Boden zuzuschreiben (im Einzelnen KÖ- NIG in FELSMANN, ESt LuF, A 1493 ff. [4/2015]).

Zuckerrübenlieferrechte ergaben sich aus der bereits am 1.7.1968 in Kraft ge- tretene Zuckermarktordnung (VO 1009/67/EWG, ABl. EG 1967 Nr. 308, 1). Sie waren nach uE zutreffender allgemeiner Ansicht spätestens seit 1999 als WG anzusehen, weil seither ein eigener Markt für sie bestand. Mit dem Auslau- fen der Zuckermarktordnung am 30.9.2017 sind diese Werte nicht zwangsläufig erloschen. Sie können auf zivil- und gesellschaftsrechtl. Grundlage als Betriebs- lieferrechte (GIERE in FELSMANN, ESt LuF, B 576g [9/2015]) fortbestehen. Die Rspr. qualifizierte Zuckerrübenlieferrechte mit Blick auf das absehbare Ende der Zuckermarktordnung für Streitjahre als abnutzbare WG und akzeptierte eine Schätzung der verbleibenden ND von zehn Jahren. Die Verwaltungspraxis er-laubte Teilwertabschreibungen.

BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 23; BFH v. 24.6. 1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BStBl. II 2014,

512 Rz. 12; FG Münster v. 4.6.2013 – 1 K 813/10 E, EFG 2013, 1640, rkr.; GIERE in FELSMANN, ESt LuF, B 550 (9/2015); KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 213 ff. (1/2017).

Für die Zeiträume bis 1999 war zweifelhaft, ob Zuckerrübenlieferrechten ein feststellbarer Wert innewohnt, weil zumindest in Teilen Deutschlands die landwirtschaftliche Produktion unter den Kontingenten geblieben ist.

Vgl. BFH v. 11.9.2003 – IV R 25/02, BFH/NV 2004, 617; BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393.

Die Rspr. hat die selbständige Bewertungsfähigkeit der Zuckerrübenlieferrechte gleichwohl bereits für diesen Zeitraum und auch für den Fall bejaht, dass diese Rechte keinen Wert besessen haben, soweit in den Verträgen über die Übertragung des Eigentums oder die Einräumung von Nutzungsrechten auf die Rübenlieferrechte gesondert Bezug genommen wurde.

BFH v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl. II 2003, 58 = BFHE 189, 132; BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393.

Ackerprämienberechtigung („Ackerquote“) sind von der Rspr. und der Verwaltungspraxis geprägte Begriffe für zuletzt für 2004 beantragungsfähige Stilllegungs- und Bepflanzungsprämien (Flächenzahlungen), die nach der VO 1765/92/EWG v. 30.6.1992 (ABl. EG 1992 Nr. L 181, 12) iVm. der Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-Verordnung v. 3.12.1992 (BGBl. I 1992, 1991) sowie nach der VO 1251/1999/EG v. 17.5.1999 (ABl. EG 1999 Nr. L 160, 1) iVm. der Flächenzahlungs-Verordnung v. 6.1.2000 (Flächenzahlungs-Verordnung, BGBl. I 2000, 15) gezahlt wurden. Der Prämienanspruch konnte zwar grds. nur vom Eigentümer oder mit dessen Zustimmung vom Pächter für gepachtete Flächen beantragt werden. Durch innerbetrieblichen Flächentausch konnte der Pächter die Prämienansprüche aber auf eigene Flächen übertragen und auch nach Beendigung eines Pachtverhältnisses noch für diese geltend machen. Für den dadurch beim Eigentümer eintretenden Verlust des Prämienanspruchs erhielt dieser vom Pächter regelmäßig eine Entschädigungszahlung. Insofern war der Prämienanspruch in der landwirtschaftlichen Praxis selbständig handelbar und wurde dort auch als selbständiger Wert angesehen.

Vgl. FinMin. Sachsen-Anhalt v. 25.6.2007 – 42 - S 2132a - 5, nv.; OFD Magdeburg v. 19.7.2007 – S - 2230 – 135 - St 212, nv. Mit der grundlegenden Reform der gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) ist die VO 1251/1999/EG durch VO 1782/2003/EG ersetzt worden, die die Flächenzahlungen in ihrer bisherigen Form nicht mehr vorsieht. Dementsprechend ist auch die nationale Flächenzahlungs-VO durch VO v. 3.12.2004 (BGBl. I 2004, 3194) aufgehoben worden.

Die Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) ist nach der Rspr. und der neueren Verwaltungspraxis ab dem Zeitpunkt als abgespaltenes (selbständiges) immaterielles WG zu qualifizieren, in dem von der zuständigen Behörde die Genehmigung für den Flächentausch erteilt oder die Ackerprämienberechtigung zum selbständigen Gegenstand eines Kauf- oder Erwerbsvertrags gemacht wurde und die Prämienberechtigung dadurch in den Verkehr gebracht (abgespalten) wurde.

FG Schl.-Holst. v. 26.8.2014 – 1 K 37/11, EFG 2015, 245, rkr., Rz. 17 zur Ackerprämienberechtigung (Ackerquote) nach der Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-Verordnung (KultPflAZV); BFH v. 30.9.2010 – IV R 28/08, BStBl. II 2011, 406, unter II.1.b dd; H 55 EStH 2011. Vgl. FinMin. Brandenburg v. 27.3.2007 – 34 - F 2134a - 2/03, nv.; FinMin. Schl.-Holst. v. 11.4.2007 – VI 312 - S 2134a - 004, nv.; FinMin. Meck.-Vorp. v. 6.6.2007 – IV 301 - S 2134a - 3/03, nv.; OFD Chemnitz v. 18.4.2007 – S 2134a - 6/12 - St 21, nv.

Betriebsprämienrechte nach der GAP-Reform: Mit der VO 1782/2003/EG v. 29.9.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 270, 1) iVm. dem Betriebsprämien durchfüh-

rungsgesetz v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1763) sind Teile der nach der Reform der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP-Reform) eingeführten Agrarsubventionen als selbständig handelbares Prämienrecht ausgestaltet worden (vgl. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 1 f.). Die sog. Betriebsprämien können nach Art. 46 Abs. 2, 117 Abs. 2 VO 1782/2003 nunmehr auch ohne Flächen übertragen werden

„Ein Betriebsinhaber kann seine Prämienansprüche auch ohne Übertragung seines Betriebs ganz oder teilweise auf andere Betriebsinhaber übertragen“; vgl. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682, Rz. 15.

Damit sind diese Betriebsprämien, sobald sie im Geschäftsverkehr als eigenständiger vom Betrieb abgespaltener Wert wahrgenommen werden können, als selbständige immaterielle und abnutzbare WG zu qualifizieren.

BMF v. 13.12.2016 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2017, 33; BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BStBl. II 2017, 45; KÖNIG in FELSMANN, ESt LuF, A 1530 (4/2015); KANZLER, Anm. zu BFH v. 30.9.2010, IV R 28/08, FR 2011, 285.

Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechte: Zu den durch die GAP-Reform weggefallenen Mutterkuh- und Mutterschafprämienrechten s. BMF v. 25.6.2008 – IV C 6 - S 2134/07/10001, BStBl. I 2008, 682 Rz. 24–25.

Wiederbepflanzungsrechte und Genehmigungen im Weinbau (bis 31.12.2015 VO 822/87/EWG des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein v. 16.3.1987, ABl. EG 1987 Nr. L 84, 1; ab 1.1.2016 VO EU 1308/2013 v. 17.12.2013, ABl. 2013, L 347, 671; s. § 55 Anm. 130) vermitteln das Recht, einen Weinberg nach dessen Rodung wieder zu bepflanzen und Wein zu erzeugen (BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BB 2018, 879, Rn. 11). Sie entstehen im Zeitpunkt der Rodung von Rebstöcken und erlöschen durch Wiederbepflanzung oder durch Zeitablauf (vgl. KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 225 [1/2017]; VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 [154]). In einzelnen Bundesländern hat sich für weinbauliche Wiederbepflanzungsrechte ein eigener Markt entwickelt (FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066, rkr.).

Wiederbepflanzungsrechte sind als immaterielle WG bis zur Ausübung neben Grund und Boden zu aktivieren, wenn sie selbständig erworben wurden oder beim Erwerb gemeinsam mit einer Anbaufläche ein gesonderter Preis für sie festgesetzt wurde und sie im Zeitpunkt der Veräußerung bestanden haben (die Frage des Erlöschens offen lassend: BFH v. 6.12.2017 – VI R 65/15, BB 2018, 879, Rn. 18; OFD Koblenz v. 12.2.1999 – S 4503 A - St 53 4, nv.). Bei der Übertragung einer bepflanzten Weinbaufläche kann ein immaterielles WG nicht entstehen, weil das Wiederbepflanzungsrecht zu diesem Zeitpunkt noch nicht begründet ist (FG Nürnberg v. 6.12.2001 – IV 324/2000, EFG 2002, 575, rkr.).

Jagdrecht: Das Jagdrecht als ausschließliche Befugnis, auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 BJagdG), ist gem. § 3 BJagdG untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann nicht gesondert übertragen werden (vgl. KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 210 [1/2017]).

Gleichwohl wird es von der Verwaltungspraxis, der Rspr. und der hM als selbständiges WG angesehen, weil es nach der Verkehrsauffassung einen neben dem Eigentum an dem Grundstück, aus dem es sich ableitet, bestehenden selbständigen Wert darstelle.

BMF v. 23.6.1999 – IV C 2 - S 2520 - 12/99, BStBl. I 1999, 593 (Abs. 4); BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767; GIERE in FELSMANN, ESt LuF, B 576c (9/2013); GMACH, FR 1994, 381 (382); KUBE in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 13 Rz. 20; NA-

CKE in BLÜMICH, § 13 Rz. 128 (2/2012); KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 13 Rz. 37; SCHINDLER, BB 1981, 405 (406); VON SCHÖNBERG, DStZ 2001, 145 (153); aA mit eingehender Begründung KRUMM in KSM, § 13 Rz. B 210 (1/2017).

Dieser Auffassung kann uE nur unter der Prämisse gefolgt werden, dass ein Jagdgrundstück auch in einer Weise übertragen werden könnte, die dem Erwerber die Rechte aus dem Eigenjagdrecht zumindest wirtschaftlich vorenthält. Nur wenn der Erwerber das Jagdrecht nicht stets zwangsläufig zusammen mit dem Grundstück erwirbt, ist es gesondert vom Grundstück bewertungsfähig, andernfalls bildet es nur einen unselbständigen Bewertungsfaktor des Grundstücks. Die Abspaltung setzt im Einzelfall zudem voraus, dass das Eigenjagdrecht im Geschäftsverkehr als selbständiges WG wahrgenommen wird.

Bodenschätze, wie Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen: Siehe Anm. 1820.

Einstweilen frei.

1791–1799

ee) Geschäfts- und Praxiswert

1800

Monographien: SCHREIER, Der Geschäftswert, Hamburg 1928; GERLING, Der Geschäftswert und dessen bilanzmäßige Behandlung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Diss. Mannheim 1933; MÖRSCHER, Geschäftswert und Steuer, Diss. Gießen, 1933; LÖBEL, Der ideelle Geschäftswert vom betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Standpunkt, Diss. Frankfurt am Main 1933; OBLADEN, Immaterielle Werte insbesondere der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Köln 1942; KASSPOHL, Der ideelle Geschäftswert und seine Behandlung in der steuerlichen Betriebsvermögensaufstellung, Diss. Frankfurt am Main 1943; DELP, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Frankfurt am Main 1948; HENNINGER, Der Geschäftswert im Einkommen- (Körperschaft-)steuerrecht und in der Einheitsbewertung (Vermögensteuer), Diss. Heidelberg 1949; W. LANG, Der Geschäftswert und seine Behandlung in der handels- und steuerrechtlichen Jahresbilanz, Diss. München 1955; THOLE, Der Geschäftswert im Steuerrecht, Diss. Münster 1968; DORALT, Der Firmenwert in der Handels- und Steuerbilanz, Habil. Wien, Berlin 1976; PILTZ, Der Geschäftswert im Ertragsteuerrecht, Bonn 1981; GIEBLER, Der negative Geschäftswert in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Hamburg, Frankfurt am Main 1996; ARNOLD, Die Bilanzierung des Geschäfts- oder Firmenwertes in der Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, Diss. Kiel, Frankfurt am Main 1997; STENGEL, Der Geschäftswert im Bilanzsteuerrecht, Diss. Augsburg, Osnabrück 2000; SABLATNIK, Der Firmenwert als Teil des immateriellen Vermögens, Saarbrücken 2006.

Aufsätze ab 1995: GEORGE, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, DB 1995, 896; W.-D. HOFFMANN, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten, BB 1995, 1397; FLIES, Auftragsbestand und Firmenwert, DB 1996, 846; KÖHLER, Die Behandlung des Auftragsbestands beim Unternehmenskauf in Handels- und Steuerbilanz, DStR 1997, 298; SIEGEL, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; DORALT, Firmenwert und Marke, RdW 1998, 521; MOXTER, Probleme des Geschäfts- oder Firmenwerts in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in MATSCHKE/SCHILDBACH (Hrsg.), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, FS Günter Sieben, Stuttgart 1998, 473; SCHOOR, Geschäfts- und Praxiswertabschreibung, StB 1998, 301; KÜTING, Der Geschäfts- oder Firmenwert – ein Spielball der Bilanzpolitik in deutschen Konzernen, AG 2000, 97; SCHOOR, Abschreibung von Geschäfts- und Firmenwert, DStZ 2000, 667; TIEDTKE/HECKEL, Die Besteuerung des Geschäftswerts nach erklärter Betriebsaufgabe und anschließender Betriebsverpachtung, DStR 2001, 145; FICHELTMANN, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; W.-D. HOFFMANN, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises beim Erwerber, GmbH-StB 2005, 91; HONERT/BADER, Der Auftragsbestand bei Unternehmenskäufen, EStB 2005, 428; OTTO, Zahlungen auf den Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB: Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, BB 2005, 1324; SERG, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; MICHELS/KETTELER-EISINGER, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; SCHIESSL, Übergang des Ge-

schäftswerts auf die Betriebs-GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, GmbHHR 2006, 459; ERNSTING, Bilanzierung eines negativen Kaufpreises im Rahmen eines Unternehmenserwerbs, GmbHHR 2007, 135; HENNRICHS, Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts nach BilMoG, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 367; VELTE, Handels- und steuerbilanzielle Qualifikation des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, StuW 2010, 93; SCHMIDTMANN, Bilanzierung von Synergievorteilen beim Beteiligungserwerb, Ubg 2013, 673; VELTE, Annäherung der handelsrechtlichen Vermögenskonzeption an IFRS? Eine rechtsvergleichende Analyse zum Bilanzansatz des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts, ZVglRWiss. 2014, 15.

Begriff: Geschäftswert ist der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert (Verkehrswert) der einzelnen materiellen und immateriellen WG hinaus innewohnende Wert. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, die losgelöst von der Person des Unternehmers, soweit sie nicht in einzelnen WG verkörpert sind, durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens vermittelt werden.

BFH v. 18.8.1993 – II S 7/93, BFH/NV 1994, 151; BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.1; BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935 Rz. 44; HENNRICHS in FS Schaumburg, 2009, 367 (368); s. Anm. 577 mwN.

Praxiswert ist der entsprechende Mehrwert einer freiberuflichen Praxis. Die Notwendigkeit der begrifflichen Differenzierung ergibt sich aus den Besonderheiten freiberuflicher Tätigkeit, weil die Gewinnchancen eines freiberuflichen Unternehmens stärker von der Person des Selbständigen geprägt sind. Mit dem Ausscheiden dieser Person aus dem Unternehmen verflüchtigt sich der Praxiswert schneller als die im Geschäftswert verkörperten Gewinnchancen eines gewerblichen Unternehmens.

RFH v. 30.1.1929, RStBl. 1929, 326; BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875 Rz. 11; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, StuB 2016, 315 Rz. 41, ND bei Steuerberater-Praxis vier Jahre.

Ein Praxiswert kann sich in einen Geschäftswert umwandeln, wenn ein zuvor freiberufliches Unternehmen von einem Berufsfremden fortgeführt wird (BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922).

Rechtsnatur: Der Geschäftswert ist eine Restgröße, die sich nur indirekt nach Identifikation aller EinzelWG des Unternehmens als Saldo bestimmen, nicht aber selbständig bewerten lässt. Deshalb wird er im handelsrechtl. Schrifttum überwiegend nicht als Vermögensgegenstand, sondern als Bilanzierungshilfe angesehen (s. Anm. 577; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/2 Rz. 89 [3/2017]). Nach § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gilt er als Vermögensgegenstand. Für das StRcht ist der Geschäfts- und Praxiswert mit der Rspr. und der wohl hM im strechtl. Schrifttum entsprechend seiner Einordnung im Gliederungsschema der HBil. (§ 266 Abs. 2 A I 1 HGB) und der gesetzlichen Erwähnung in § 7 Abs. 1 Satz 3 aufgrund der gesetzlichen Fiktion zumindest wie ein immaterielles WG zu behandeln (s. Anm. 577; exemplarisch BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.1.b; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, StuB 2016, 315 Rz. 41; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 616 [8/2015]).

Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern:

► *Wertbildende Faktoren:* Teil des Geschäftswerts und daher nicht gesondert aktivierungsfähig sind dessen einzelne wertbildende Faktoren (zB Patientenstamm,

Standort, Umsatz, Wettbewerbsverbote). Das gilt, solange sie nicht selbständig gehandelt und erworben werden.

BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609 Rz. 18; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689 Rz. 23.

► *Selbständige immaterielle Wirtschaftsgüter*: Nicht zum Geschäftswert gehören die selbständigen immateriellen WG, also alle Positionen, die für sich genommen die Voraussetzungen erfüllen, die an ein WG zu stellen sind, und zwar auch solche, die wegen des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht konkret aktivierungsfähig sind. Selbständige WG in diesem Sinne sind auch die sog. firmen- oder geschäftswertähnlichen WG. Unter diesem Begriff werden vom Geschäftswert abgrenzbare immaterielle EinzelWG zusammengefasst, die ähnlich wie der Geschäftswert mit dem Unternehmen als solchem und seinen Gewinnchancen unmittelbar verknüpft sind, die aber losgelöst von einem Unternehmen oder Unternehmensteil als selbständige WG übertragbar sind.

Siehe § 7 Anm. 197; BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, mwN; BFH v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BFHE 229, 159, unter II.4.b bb; FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr.

Die praktische Bedeutung des Begriffs des geschäftswertähnlichen WG ist heute begrenzt auf die Frage der Abnutzbarkeit und der Abschreibungsdauer dieser WG (s. Anm. 591 aE, § 7 Anm. 197, 201). Für Abs. 2 ist die Unterscheidung zwischen geschäftswertähnlichen und sonstigen selbständigen immateriellen WG ohne Belang.

► *Beispiele abzugrenzender Einzelwirtschaftsgüter*:

▷ *Auftragsbestand*: Der Auftragsbestand als Verkörperung der Rechte aus schwebenden Geschäften (vgl. WOLFFGANG in KSM, § 5 C 200 „Auftragsbestand“ [2/1998]) ist ein gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ihm vertraglich konkretisierte Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen und diese selbständig bewertungsfähige Gewinnchancen verkörpern.

BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176 (177); BFH v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778, nicht aber Rahmenverträge, die noch keine bestimmten Leistungen vorsehen; FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, rkr., EFG 2012, 1912 Rz. 77; FG Münster v. 1.2.2008 – 9 K 2367/03, rkr., EFG 2008, 1449 Rz. 68; FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, DStRE 2003, 1141, rkr.: „zwingende Voraussetzung ist das Vorliegen schwebender Geschäfte“; ebenso KÖHLER, DStR 1997, 298; krit. FLIES, DB 1996, 846 (847); aA, „kein Vermögensgegenstand“, SIEGEL, DB 1997, 941 (943).

▷ *Handelsvertreterrecht*: Selbständig zu aktivierendes immaterielles WG ist auch das Handelsvertreterrecht, das einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk verkörpert und sich rechtl. im Handelsvertreterausgleichsanspruch nach § 89b HGB ausdrückt.

BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; BFH v. 22.8.2007 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109 Rz. 14; BFH v. 25.10.2012 – X B 99/12, BFH/NV 2013, 190 Rz. 10; OTTO, BB 2005, 1324 (1325).

Dieses soll nach der Rspr. einen gesonderten Geschäftswert für den Gewerbebetrieb des Handelsvertreters verdrängen.

BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201, unter 3.; an der Fortgeltung dieser Rspr. noch zweifelnd BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 50; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, unter II.2.b.

► *Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter* sind, wenn sie vom Geschäftswert als selbständiges WG abgegrenzt werden können:

- Abfindung an Konkurrenten, damit dieser seinen Betrieb einstellt (BFH v. 22.7.1964 – I 188/62 U, BStBl. III 1964, 565);
- Arzneimittelzulassung (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686; Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, Haufe-Index 1373344, rkr.; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, DB 1994, 53; BOORBERG/STRÜNGMANN/WENDELIN, DStR 1998, 1113; SCHUBERTH, FR 1998, 541);
- Belieferungsmöglichkeiten, sofern sie von der Konkurrenz zumindest faktisch garantiert werden (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775);
- Brennrechte (NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl. 2006, 186);
- Firma und die Marken des Unternehmens (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686; BFH v. 25.3.1992 – II B 12/91, BFH/NV 1993, 221);
- Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 533 mwN [8/2015]; SERG, DStR 2005, 1916 [1917]);
- Güterfernverkehrsgenehmigungen (= Chance, auf dem kontingentierte Markt des Güterfernverkehrs Gewinne erzielen zu können: BFH v. 10.8.1989 – X R 176-177/87, BStBl. II 1990, 15, mwN; BFH v. 4.12.1991 – I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543 mwN; aA, Teil des Geschäftswerts, NIEHUES, BB 1987, 1429 [1431]), die aber mit der Deregulierung des Güterfernverkehrsmarkts zum 1.7.1998 ihren Wert und damit ihre Bedeutung verloren haben (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 29.8.1997 – 42 - S 2173 - 1, DStR 1997, 1575; BMF v. 12.3.1996 – IV B 2 - S 2172 - 6/98, DStR 1996, 508; vgl. zur Deregulierung MARTELL, NJW 1999, 193);
- Know-how (BFH v. 23.11.1988 – II R 209/82, BStBl. II 1989, 82; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609);
- Kundenstamm oder Geschäftsbeziehungen, soweit gegenüber dem Geschäftswert abgrenzbar (BFH v. 16.9.1970 – I R 196/67, BStBl. II 1971, 175; BFH v. 17.3.1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977, 595; BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442, mwN; BFH v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, unter II.2.c);
- Linienbuskonzessionen (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543);
- Mandantenstamm (BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903 [905 f.]; BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546);
- Prozesskostenfinanzierungsfonds: Anspruch auf Beteiligung am Prozess-erfolg (FG Berlin-Brandenb. v. 6.3.2012 – 6 K 6014/09, EFG 2012, 1912, rkr.);
- Verlagswert (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; BMF v. 20.11.1986 – IV B 2 - S 2172 - 13/86, BStBl. I 1986, 532 [533]);
- Vertragsarztzulassung (nur in Sonderfällen vom Geschäftswert abgrenzbar, BFH v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl. II 2011, 875, unter II.2.c; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 7/14, BStBl. II 2017, 689; FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr.; MICHELS/KETTELER-EISING, DStR 2006, 961; STACHEWSKI, Vertragsarztzulassung und Besteuerung, 2011);
- Warenzeichen (BFH v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl. II 1996, 586);

- Wettbewerbsverbote (BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; BFH v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161).

Aktivierungspflicht: Ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert ist als immaterielles WG in der StBil. aktivierungspflichtig (Abs. 1, Aktivierungswahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB nur in der HBil.). Für den originären (selbst geschaffenen) Geschäfts- oder Firmenwert gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2.

Einstweilen frei.

1801–1804

2. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): FREERICKS, Sind EDV-Programme körperliche Wirtschaftsgüter?, DStR 1969, 691; E. SCHMIDT, Software als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter, FR 1985, 149; STÜDEMANN, Grundlagen zur Unterscheidung von materiellen und immateriellen Gütern und zu ihrer Aktivierung in der Bilanz, BB 1985, 345; KNEPPER, Software in der Handels- und Steuerbilanz, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllner, Düsseldorf 1988, 299; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; KÄHLERT/LANGE, Zur Abgrenzung immaterieller von materiellen Vermögensgegenständen, BB 1993, 613; KÖNIG, Software (Computerprogramme) als Sache und deren Erwerb als Sachkauf, NJW 1993, 3121; KORT, Software – eine Sache?, DB 1994, 1505; MÜLLER-HENGSTENBERG, Computersoftware ist keine Sache, NJW 1994, 3128; STIELER, Die Abgrenzung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter, Frankfurt am Main 1999; HRUSCHKA, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten, DStR 2003, 1559; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; UTZ/FRANK, Ausweis und Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2013, 218; MARLY, Praxishandbuch Softwarerecht – Rechtsschutz und Vertragsgestaltung, München, 6. Aufl. 2014.

a) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts

1805

Immaterielle WG iSd. Abs. 2 sind unkörperliche nicht monetäre Güter (s. Anm. 586). Unkörperlich sind Werte, die keine physische Substanz besitzen und räumlich nicht abgrenzbar sind (vgl. LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 7). Auf die fehlende Greifbar- oder sinnliche Wahrnehmungsfähigkeit kommt es nicht an. Immaterielle Güter können sinnlich wahrnehmbar sein, zB Musik, ein Film, ein auf dem Bildschirm eines Computers darstellbares Bild oder eine über das Internet abgerufene Information. Eine Verkörperung ist nicht erforderlich. Eine Erfindung oder ein Gedicht können bereits vor ihrer Aufzeichnung ein immaterielles Gut darstellen. Umgekehrt können auch nicht greifbare Güter materieller Natur sein, zB Luft, andere Gase und grundstücksgleiche Rechte (s. Anm. 1819). Eine Abgrenzung zwischen immateriellen und ideellen Werten ist weder notwendig noch sinnvoll möglich (anders STÜDEMANN, DB 1985, 345 [347]).

Der Begriff des immateriellen WG kann nicht unabhängig vom Wortlaut nur nach dem Zweck des Abs. 2 bestimmt werden (aA wohl COSTEDE, StuW 1995, 115 [119]). Er erfasst deshalb nicht nur solche Werte, deren Bestand oder Wert im Zeitpunkt ihrer Erzeugung so unbestimmt ist, dass sie nicht aktiviert werden sollten. Eine allein auf den Grad der Bilanzierungsunsicherheit abstellende Abgrenzung würde voraussetzen, dass sich die Schwelle, ab der diese Unsicherheit zur Qualifikation eines WG als immaterielles führt, definieren lässt. Das ist aber nicht abstrakt-generell möglich (dies wird deutlich bei COSTEDE, StuW 1995, 115

[119 f.]). Vor diesem Hintergrund ist auch der Vorstellung entgegenzutreten, immaterielle Werte seien per se flüchtige Werte (so noch LITTMANN, DSrR 1969, 322; ihm folgend PFEIFFER, StuW 1984, 326 [331]).

1806 b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter

Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter sind nach den allgemeinen Kriterien (s. Anm. 600 ff.) als selbständige WG identifizierte immaterielle Werte. Zu den immateriellen EinzelWG gehören auch die sog. firmen- oder geschäftswertähnlichen WG (s. Anm. 1800).

Immaterielle Gesamtwirtschaftsgüter: Als solche werden der Geschäfts-, Firmen- und Praxiswert (s. Anm. 1800) bezeichnet, weil sie eine Vielzahl wertbildender Faktoren in einem WG abbilden (WOLFGANG in KSM, § 5 Rz. C 67 [2/1998]). Der Begriff GesamtWG bedeutet nicht, dass unter seinem Dach mehrere selbständig bewertbare WG zusammenzufassen sind. Ein immaterieller Wert, der selbständig bewertet werden kann und die übrigen Voraussetzungen der WGDefinition erfüllt, muss selbständig aktiviert werden (Grundsatz der Einzelbewertung). Der Begriff GesamtWG ist daher irreführend. Er ist überdies unnötig, da prinzipiell jedem WG mehrere wertbildende Faktoren innewohnen können, die nicht notwendig voneinander abgegrenzt werden müssen, wenn sich ein Gesamtwert des WG am Markt gebildet hat.

c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter

1807 aa) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter

Rein immaterielle WG lassen sich unmittelbar nach der aus dem Wortsinn abgeleiteten Begriffsdefinition qualifizieren und von rein materiellen WG (zB Steine) abgrenzen.

Beispiel: Rezept einer bestimmten Biersorte, das sich allein im Gedächtnis eines Braumeisters befindet (nach LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 8).

1808 bb) Verbünde aus selbständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Einordnung als materielles oder immaterielles WG ist für jedes selbständige WG gesondert vorzunehmen. Gegenstände, die sich aus materiellen und immateriellen Elementen zusammensetzen, sind zunächst daraufhin zu überprüfen, ob diese als einheitliches WG anzusehen sind oder sich aus selbständigen rein materiellen und rein immateriellen WG zusammensetzen. Diese Frage ist nach den allgemeinen Kriterien zu beantworten (s. Anm. 600 ff.). Entscheidend ist danach erstens, ob der materielle und der immaterielle Teil nach der allgemeinen Verkehrsauffassung selbständig und gesondert bewertungsfähig sind (s. Anm. 602), und zweitens, ob ein Teil ohne den anderen nach der Verkehrsauffassung unvollständig erscheint (s. Anm. 603).

Beispiel: Bücher enthalten sowohl eine materielle als auch eine immaterielle Komponente. Beim herstellenden Verlag ist jedoch das Verlagsrecht, als Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (immaterielles WG), von den HK der Bücher (Papier, Druck-, Schnitt- und Bindekosten = materielles WG) abtrennbar.

1809 cc) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter

Einheitliche Beurteilung: Ein gemischt materiell-immaterielles WG kann nur einheitlich als materielles oder als immaterielles WG qualifiziert werden (eingehend KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 [614]). Das Aktivierungsverbot des

Abs. 2 erfasst bei einheitlich als immateriell zu qualifizierenden gemischten WG auch den materiellen Teil.

Abgrenzungskriterien:

▶ *Wirtschaftliches Interesse:* Die Rspr. stellt in Entscheidungen zum InvZulG und zum BerlinFG zur Abgrenzung materieller und immaterieller WG ua. auf das wirtschaftliche Interesse des Erwerbers ab. Bedeutsam ist danach das Motiv des Käufers für den Erwerb des WG. Richtet sich dieses im Schwerpunkt auf die Erlangung des immateriellen Werts, soll es sich um ein immaterielles WG handeln.

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (732); BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Berlin v. 29.4.1982 – IV 340/80, EFG 1983, 105, rkr.

▶ *Wertverhältnisse:* Im Zusammenhang mit der Beurteilung des wirtschaftlichen Interesses hat die Rspr. – wiederum in Entscheidungen zum InvZulG und zum BerlinFG – auch die Wertverhältnisse zwischen den materiellen und den immateriellen Elementen eines gemischten WG als Abgrenzungsmaßstab herangezogen.

BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); BFH v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1; FG Berlin v. 27.10.1982 – II 138/80, EFG 1983, 438 (439), rkr.

Ein Teil des Schrifttums hat dieses Kriterium für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 übernommen.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 61; SONTHEIMER, DStR 1983, 350 (353).

Eine Gegenansicht betont die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Wertrelation und will die Wertverhältnisse allenfalls als ein Kriterium neben anderen heranziehen.

KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (617); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 77 (2/1998).

▶ *Funktion der körperlichen Komponente:* Ebenfalls in Entscheidungen zum BerlinFG stellt die Rspr. auch auf die Funktion der körperlichen Komponente ab. Kommt dem materiellen Teil nur eine dem immateriellen Teil dienende Funktion zu, zB als Trägermedium, soll das WG insgesamt als immateriell anzusehen sein (BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 [731]).

In einem Teil des Schrifttums wird die Funktion der körperlichen Komponente – häufig im Rahmen der Abgrenzungsproblematik bei Büchern und Software – als das wesentliche Abgrenzungskriterium angesehen.

KÄHLERT/LANGE, BB 1993, 613 (615); LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 9.

▶ *Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags:* In der früheren Rspr. ist zur Qualifikation von Software als immaterielles WG auch auf die Rechtsnatur des zugrunde liegenden Vertrags abgestellt worden.

BFH v. 3.12.1982 – III R 132/81, BStBl. II 1983, 647 (648); abl.: BFH v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728 (731); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 75 (2/1998); STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 64f.

▶ *Vervielfältigung des Wirtschaftsguts:* Nach einer älteren Ansicht ist auf die Möglichkeit der Vervielfältigung des materiellen Trägers eines immateriellen WG abzustellen. Der immaterielle Teil eines gemischten WG geht nach dieser Ansicht unter, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Bücher werden von den Vertretern dieser Auffassung demzufolge insgesamt nicht als immaterielle WG angesehen.

FREERICKS, DStR 1969, 691 (693); E. SCHMIDT, FR 1985, 149; STÜDEMANN, DB 1985, 345 (349); abl. WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 79 (2/1998); LUTZ-INGOLD, Immaterielle Güter, 2005, 11; SONTHEIMER, DStR 1983, 350 (353).

Stellungnahme: Für Abs. 2 ist die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG nur bei dem Stpfl. von Bedeutung, der immaterielle WG selbst herstellt und bei dem sie dem AV zuzuordnen sind. In dieser Konstellation ergeben sich nur selten Abgrenzungsprobleme. Insbesondere die typischen Verbundgüter (Software auf Datenträgern, Schallplatten, Bücher usw.), bei denen die Abgrenzung in der Praxis Schwierigkeiten bereitet hat, sind beim Hersteller idR dem UV zuzuordnen. Für das UV gilt das Aktivierungsverbot des Abs. 2 indes nicht (s. Anm. 1821).

Wo die Abgrenzung für die Anwendung des Abs. 2 bedeutsam wird, ist bei der gebotenen einheitlichen Qualifikation eines selbst hergestellten gemischt materiell-immateriellen WG des AV allein auf die objektiven Wertverhältnisse abzustellen.

Die von der Rspr. in Entscheidungen zum BerlinFG und zum InvZulG eingeführten Kriterien des wirtschaftlichen Interesses und der Funktion der körperlichen Komponente ermöglichen allenfalls bei derivativ erworbenen WG eine objektive Abgrenzung, weil sie auf das Interesse des am Markt auftretenden Erwerbers abstellen. Auf dieses (subjektive) wirtschaftliche Interesse kann beim derivativen Erwerb durch einen Vergleich mit dem typischen Interesse aller Marktteilnehmer (objektiv) geschlossen werden. Beim Hersteller eines gemischt materiell-immateriellen WG ist der Schluss auf dieses subjektive wirtschaftliche Interesse objektiv nur auf der Grundlage der Wertverhältnisse möglich. Zudem muss bei selbst erstellten WG der Zweck des Abs. 2 berücksichtigt werden, die Aktivierung unsicherer Vermögenswerte zu verhindern. Ein selbst geschaffenes WG des AV, das zu 90 % eigenen Forschungs- und Entwicklungsaufwand und nur zu 10 % die HK des materiellen Teils widerspiegelt, ist iSd. Abs. 2 auch dann ein unsicherer Vermögenswert, wenn für den herstellenden Stpfl. das wirtschaftliche Interesse am materiellen Teil oder dessen Funktion im Vordergrund steht.

Ungeeignet für die Abgrenzung immaterieller WG iSd. Abs. 2 ist auch die Vielfältigkeitstheorie, also die Ansicht, nach der der immaterielle Teil eines gemischten WG in einem materiellen WG aufgeht, wenn er häufig auf materiellen Trägern festgehalten wird. Die Tatsache, dass ein selbst hergestelltes immaterielles WG (vom Hersteller) auf mehreren materiellen Trägermedien vervielfältigt wird, ändert zunächst nichts an der Bewertungsunsicherheit hinsichtlich des immateriellen Teils, auf die Abs. 2 abstellt. Zudem wird ein reines Trägermedium, das weder funktionell noch ästhetisch hervorsteht (zB Diskette, Papier), stets hinter die immateriellen Bestandteile zurücktreten. Deutlich wird dies am Beispiel der modernen Verbreitung von Büchern, Filmen und Musik im Internet, bei der ein materielles Trägermedium zur Vervielfältigung nicht erforderlich ist. Der Inhalt von Büchern muss nicht mehr gedruckt werden, er kann (wie dies von vielen wissenschaftlichen Verlagen mittlerweile angeboten wird) temporär über das Internet abgerufen und angezeigt werden. Auch Software muss nicht mehr auf Datenträgern verkörpert werden. Sie lässt sich nach Erwerb herunterladen oder unmittelbar auf einem fremden Rechner über das Internet nutzen. Indirekt hat dadurch der materielle Träger gleichwohl als zusätzlicher Wert an Bedeutung gewonnen, zB wenn eine Musik-CD gerade wegen ihrer äußeren Aufmachung gekauft wird, obwohl die Option besteht, die Musik unverkörpert zu einem günstigeren Preis herunterzuladen. In diesem Fall sind der Inhalt und das Trägermedium beim Hersteller aber als selbständige je immaterielle und materielle WG anzusehen, da sie gesondert produziert und vermarktet werden und damit jeweils selbständig bewertungsfähig sind.

Ermittlung der Wertrelation: Zur Ermittlung der Wertrelation sind die Werte des materiellen und des immateriellen Teils für die Anwendung des Abs. 2 ausgehend von den eigenen HK zu ermitteln. Der Wert des immateriellen Teils ist aus den entsprechenden eigenen Aufwendungen zB für Forschung und Entwicklung zu bestimmen. Der Wert des materiellen Teils ergibt sich aus den auf seine Erstellung entfallenen HK. Ein selbst entwickelter Prototyp wird danach idR insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sein.

BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

Insgesamt als immaterielles WG zu qualifizieren sind deshalb auch das vom Stpfl. selbst erstellte Masterband eines Films oder einer Musikaufnahme (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734) sowie selbst geschaffene Pläne, Entwürfe oder Skizzen.

Einstweilen frei.

1810–1814

d) Einzelfälle

aa) Bücher

1815

Beim Hersteller bilden das Verlagsrecht und die zum Verkauf bestimmten gedruckten Bücher jeweils selbständig zu beurteilende WG. Das Verlagsrecht, dh. das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung (§ 8 VerlG, s. Anm. 2200 „Verlagsrecht“), ist als selbständiges immaterielles WG des AV zu aktivieren, soweit es entgeltlich erworben worden ist (BFH v. 15.2.1995 – II R 8/92, BStBl. II 1995, 505 [506]). Die zum Verkauf bestimmten Exemplare der Auflage sind mit ihren HK – ohne anteiliges Verlagsrecht (aA für das Autorenhonorar NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 261 f.) – beim herstellenden Verlag als rein materielle WG im UV zu aktivieren.

Eine allein von der Verkehrsanschauung ausgehende allgemeine Qualifikation von Büchern als einheitlich gemischt materiell-immaterielle WG, deren Schwerpunkt materieller Natur sei,

FREERICKS, DStR 1969, 691 (693); MATHIAK, StuW 1984, 71 (72); STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 72,

lässt sich für die Bilanzierung beim herstellenden Verlag nicht überzeugend begründen. Der immaterielle Gehalt jedes einzelnen Buchs tritt nicht bereits im Lager des Verlags, sondern erst beim Erwerber in Erscheinung. Nicht veräußerte Bücher spiegeln nur ihren materiellen Herstellungswert, nicht aber die Verlagsrechte wider. Dies zeigt sich besonders, wenn Bücher beim Verlag makuliert werden müssen: Dann wird nicht das Verlagsrecht vernichtet, sondern nur das materielle WG.

Auf die Frage, ob Bücher beim Erwerber als materielle oder immaterielle WG zu qualifizieren sind, kommt es für Abs. 2 dann nicht an, wenn sie entgeltlich erworben sind. Nur für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs stellt sich die Frage, ob ein Buch beim Erwerber stets als materielles WG qualifiziert werden kann (s. Anm. 587 mwN). Dies ist zweifelhaft. Insbesondere das Argument, die Druckkosten überwögen den Wert des immateriellen Anteils (so zB STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, 1991, 63; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 77 [2/1998]), ist nicht verallgemeinerungsfähig. Vielmehr fallen idR außer bei Bildbänden oder technisch ähnlich aufwendiger Literatur im Verhältnis zum Ladenverkaufspreis weder das Autorenhonorar noch die Druckkosten besonders ins Gewicht. Im Verlag überwiegen die Kosten des Lektorats, dh.

die der verlegerischen Betreuung der Autoren und die Kosten des Vertriebs, im Endpreis dominieren schließlich die Gewinnspannen der einzelnen Handelsstufen. Außerdem treten im modernen Verlagswesen zunehmend vollelektronische Bücher (*ebooks*) neben die gedruckten Bände (dazu UTZ/FRANK, BBK 2014, 218). Heute erscheint daher für die Bilanzierung von Büchern beim Erwerber eine differenzierende Betrachtung geboten.

1816 bb) Datensammlungen, Datenträger und Software

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1984, 71; SPIELER, Aktivierungsfähigkeit von selbsterstellter Standardsoftware zur anonymen Vermarktung gemäß Handels- und Steuerrecht, Frankfurt am Main 1987; TREIBER, Die Behandlung von Software in der Handels- und Steuerbilanz, DStR 1993, 887; BACKU/REITSAM, Bilanzierung von Software – Prüfungsschema zur steuerlichen Behandlung, ITRB 2006, 143.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]).

Datensammlungen: Auch bei reinen Datensammlungen entscheiden die Wertverhältnisse. Insbesondere etwa bei Adresssammlungen steht der Wert der Daten gegenüber dem Datenträger regelmäßig im Vordergrund, weshalb auch diese als immaterielle WG zu qualifizieren sind.

BFH v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl. II 1989, 160; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421, unter II.1 („Geopunkte“); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/2 Rz. 127 (3/2017); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 179 (2/1998).

Datenträger, Verpackung und Handbücher:

► *Prototyp der Verpackung:* Selbst erstellte Manuskripte und Vorlagen sowie Aufwendungen für die Entwicklung des Verpackungsdesigns stellen – wie jeder Prototyp – immaterielle WG dar.

► *Datenträger und Verpackungsmaterialien, gedruckte Handbücher* u.Ä., die zur Auslieferung der Software erforderlich sind, stellen demgegenüber materielle WG dar. Beim Hersteller der Software gehören sie allerdings regelmäßig zum UV und sind von dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 folglich ohnehin nicht erfasst. Beim Erwerber bilden Software, Datenträger und gedruckte Handbücher ein einheitliches materiell-immaterielles WG (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 639 [8/2015]). Da das Aktivierungsverbot des Abs. 2 bei entgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht greift, kommt es auf die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG in diesem Fall nicht an.

Software:

► *Grundsatz:* Software ist beim Softwarehersteller grds. als immaterielles WG zu qualifizieren. Die geistige Leistung und das Urheberrecht des Softwareherstellers (§§ 69a ff. UrhG) überwiegen idR den Wert des Datenträgers.

BFH v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873 (zum InvZulG); BFH v. 8.2.1996 – III R 76/90, BFH/NV 1996, 643 (zum InvZulG); BFH v. 13.3.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372 (zum UStG); BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, mit Anm. ANZINGER, FR 2011, 958; BORMANN, WPg 1991, 8 (10); HENNRICHS in MÜKO Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 62; KESSLER, BB 1994, Beilage zu Heft 19, 9; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 639 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Software“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 176 (2/1998).

Das gilt gleichermaßen für Individual-, Standard- und Trivialsoftware. Bei Standard- und Trivialprogrammen, die zum Verkauf an eine Vielzahl von Erwerbern

bestimmt sind, ist jedenfalls das vom Softwarehersteller entwickelte Ursprungsprogramm – vergleichbar mit einem Prototypen – als immaterielles WG anzusehen. Deshalb ist beim Hersteller nur für die Zuordnung zum AV und UV zwischen Individual- und Standard-/Trivialssoftware zu differenzieren (s. Anm. 1824 „Software“).

► *Sonderfall Steuerungssoftware*: Steuerungssoftware, die speziell für zum Verkauf vorgesehene Produkte (zB Mobiltelefone, Waschmaschinen, andere elektronische Geräte) selbst entwickelt wird, ist Bestandteil des jeweiligen Prototyps, der insgesamt als immaterielles WG des AV zu behandeln ist.

Zur Qualifizierung von Prototypen als immaterielle WG vgl. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; Sächs. FG v. 6.10.2004 – 4 K 172/02, EFG 2005, 1217, rkr.

Entwicklungsaufwendungen für Software, die dafür eingesetzt wird, selbst hergestellte Produktionsanlagen zu steuern, führen zu einem gemischt materiell-immateriellen WG Produktionsanlage. Maßgeblich für die Abgrenzung sind auch hier die objektiven Wertverhältnisse (s. Anm. 1809), dh., es liegt ein materielles WG vor, wenn die HK des materiellen Teils der Produktionsanlage die Entwicklungskosten der Software überwiegen. Übersteigen hingegen die Aufwendungen für die Steuerungssoftware diejenigen für den materiellen Teil der Produktionsanlage, ist sie insgesamt als immaterielles WG anzusehen.

cc) Kryptowährungen (Bitcoin, Ether, Ripple, etc.)

1817

Schrifttum ECKERT, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, DB 2013, 2108; PINKERNELL, Ertrag- und Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Transaktionen, Ubg 2015, 19; KIRSCH/VON WIEDING, Bilanzierung von Bitcoin nach HGB, BB 2017, 2731; RICHTER/AUGEL, Geld 2.0 (auch) als Herausforderung für das Steuerrecht, FR 2017, 937; RICHTER/AUGEL, Die Spaltung des Bitcoins: Entstehung steuerfreier Veräußerungsgewinne, FR 2017, 1131.

Kryptowährungen (zB Bitcoin, Ether, Ripple) sind keine monetären Güter, auch kein E-Geld, weil sie kein gesetzliches Zahlungsmittel darstellen (DJAZAYERI, jurisR-BKR 6/2014, Anm. 1) und keinen Anspruch gegen einen Emittenten begründen. Sie sind immaterielle WG, für die im geltenden Recht keine Besonderheiten bestehen. Weil sie idR UV darstellen, gilt das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 nicht.

ECKERT, DB 2013, 2108 (2109 f.); KIRSCH/VON WIEDING, BB 2017, 2731 (2732 f., 2735); PINKERNELL, Ubg 2015, 19 (22); RICHTER/AUGEL, FR 2017, 937 (939 f.).

Einstweilen frei.

1818

dd) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken

1819

Grundstücksgleiche Rechte werden von der Rspr. unter Bezug auf § 266 Abs. 2 A II 1 HGB als materielle WG qualifiziert (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70 [72]), wenn sie, wie nur ausnahmsweise ein bereits beim Veräußerer bestelltes erworbenes Erbbaurecht, zu aktivieren sind (s. Anm. 1787; BFH v. 8.11.2017 – IX R 25/15, juris, Rn. 19).

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählt die Rspr. auch Bauten auf fremden Grundstücken und Ein- und Umbauten des Mieters und Pächters (s. Anm. 519, 521).

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 (285); glA COSTEDE, StuW 1995, 115 (119) mwN.

1820 ee) Bodenschätze

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und 1805): KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; GSCHWENDTNER, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19. Juli 1994, VIII R 75/91, DStZ 1994, 23; BAUER, Nutzungseinlagen sind Aufwandseinlagen – Kritik an der Bodenschatzrechtsprechung des BFH, DStR 1995, 635; KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; HOFFMANN, Anmerkung zu BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, DStR 2007, 848; HOFFMANN, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; KANZLER, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; PAUS, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; SCHULZE-OSTERLOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln 2011, 233; RITZROW, Bodenschätze – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp. 2014, 77.

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Nach der Rspr. ist ein Bodenschatz als solcher (bildlich: der Diamant, der sich in der Erde „versteckt“) ebenso wie Grund und Boden als greifbar und daher, sobald er sich nach den allgemeinen Kriterien gegenüber Grund und Boden verselbständigt hat, als materielles WG anzusehen. Gegenüber dem Grund und Boden verselbständigt sich der Bodenschatz zu einem eigenständigen WG, wenn mit seiner Aufschließung oder Verwertung begonnen wird, wenn die erforderliche Genehmigung vorliegt oder das Grundstück unter gesondertem Ausweis eines Kaufpreises für den Bodenschatz an einen Erwerber veräußert wird, der den Bodenschatz ausbeuten will.

BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 (513), für Kiesvorkommen und differenzierend zwischen der Substanz als solcher (eigentlicher Bodenschatz) und den notwendigen Berechtigungen, um den Bodenschatz zu gewinnen und zu nutzen; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 Rz. 10, mit Anm. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2012, 2044; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607 Rz. 32, mit Anm. WENDT, FR 2016, 899; ebenso HOFFMANN, DStR 2007, 854 (855); KANZLER, DStR 2007, 1101 (1105); KIESEL, DStR 1999, 1214 (1218); KEMPERMANN in KSM, § 5 Rz. B 223 (1/2007); PAUS, DStZ 2007, 523; SEEGER, FS Haas, 1994, 343 (347 ff.); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1324); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (519). Siehe auch Anm. 609 und § 7 Anm. 367.

Stellungnahme: Dem ist zuzustimmen. Mit der jüngeren Rspr. und der hM ist der eigentliche Bodenschatz als materielles WG zu qualifizieren. Die zuvor jedenfalls teilweise von der Rspr. vertretene künstliche Konstruktion eines vom Eigentumsrecht losgelösten Nutzungsrechts des Eigentümers am eigenen Grundstück mit dem Inhalt der Abbauberechtigung

BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846 (847), wonach Salz-, Kies-, Stein- und Sandvorkommen als neben dem Grundstück selbständig aktivierungsfähige immaterielle WG auch beim eigengenutzten Grundstück in Gestalt einer Abbauberechtigung zu aktivieren sind. Kritisch dazu bereits GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 713 (714).

lässt sich in Kenntnis des Ziels, Absetzungen für Substanzverringerung bei im PV entdeckten Bodenschätzen nach Einlage in das BV auszuschließen (vgl. HOFFMANN, DStR 2007, 848 [854]; KANZLER, DStR 2007, 1101 [1105]; § 7 Anm. 373), nachvollziehen, nicht aber begründen.

3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): FORSTER, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg 1988, 321; WRIEDT/WIT- TEN, Zur bilanziellen Behandlung von Filmrechten, DB 1991, 1292; WRIEDT/FISCHER, Zur Bilanzierung von Filmvermögen, DB 1993, 1683; KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, Die Bilanzierung von Emissionsrechten nach den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, DB 2004, 332; MEIER/ORTMANN-BABEL, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, ZSteu. 2005, 224; HOMMEL, Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen, BB 2006, 374; NAGEL, Der Handel mit Emissionsberechtigungen, EStB 2006, 151; ALTENSCHMIDT/LOHMANN, Emissionshandel und Steuerrecht, IStR 2007, 574; REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251; KUBMAUL/HUWER, Die Widerspruchlosigkeit der bilanziellen Differenzierung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen – Ein Widerspruch?, DStR 2010, 2471; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme – bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; DORNHEIM, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1793; ELICKER/HARTROTT, Zur steuerlichen Behandlung von Medienfonds mit Defeasance-Struktur, BB 2011, 1879; LÜDICKE/FISCHER, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935.

a) Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

aa) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

1821

Abs. 2 erfasst nur immaterielle WG des AV. Dies wird allgemein damit begründet, dass zwischen WG des UV und des AV unterschiedliche Risikolagen im Hinblick auf die Bewertungsunsicherheit bestehen sollen. Dabei wird unterstellt, dass bei selbst hergestellten immateriellen WG des UV ein vereinbartes oder zu erwartendes Entgelt bzw. ein anderer kurzfristig zu erwartender Umsatzakt eine ausreichende Bewertungsgrundlage bieten.

DEPPING, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 25; HERZIG/SÖFFING, WPg 1994, 601 (607); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90 f.; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

Diese Begründung ist uE nicht tragfähig. Bewertungsunsicherheiten können gleichermaßen im UV und dort selbst bei materiellen WG bestehen. So spielt etwa bei einer Filmproduktion die Zuordnung zum UV oder AV für das mit der Verwertung der Filmrechte verbundene Bewertungsrisiko keine erkennbare Rolle. De lege lata sind AV und UV gleichwohl unterschiedlich zu behandeln. Insbesondere eine entsprechende Anwendung des Aktivierungsverbots auf immaterielle WG des UV scheidet wegen des eindeutigen Wortlauts der Norm aus.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 523 (8/2015); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

Selbst geschaffene immaterielle WG des UV sind folglich gem. § 246 Abs. 1 HGB iVm. Abs. 1 zwingend zu aktivieren.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 523 (8/2015); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 80; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 161; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 81 (2/1998).

bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

1822

Wechsel von Umlauf- zu Anlagevermögen: Ist ein zunächst dem UV zugeordnetes immaterielles WG wegen geänderter Verhältnisse später dem AV zuzuordnen,

zum Umgruppierungsgebot vgl. HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 28; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, HdR, § 247 HGB Rz. 53 (8/2010),

greift das Aktivierungsverbot des Abs. 2 ab dem Zeitpunkt der geänderten Verhältnisse ein. Ein selbst geschaffenes WG, das zunächst dem UV zugeordnet war und später als Teil des AV genutzt wird, ist gewinnwirksam auszubuchen.

Vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 523 (8/2015); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 82 (2/1998).

Wechsel von Anlage- zu Umlaufvermögen: Eine Umgliederung von AV in UV kommt nur selten in Betracht. Sie ist nach der Verwaltungspraxis und der ganz hM insbes. nicht bereits deswegen vorzunehmen, weil beabsichtigt ist, ein WG des AV zu veräußern.

R 6.1 Abs. 1 Satz 7 EStR 2012; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 29.

Ist eine Umwidmung im Einzelfall wegen dauernder Nutzungsänderung gleichwohl geboten, sind die nunmehr zum UV zu rechnenden WG uE zu aktivieren, da dann Abs. 2 keine Ausnahme mehr vom Vollständigkeitsgrundsatz rechtfertigt.

b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

1823 aa) Grundsatz

Für die Abgrenzung zwischen immateriellen WG des Anlage- und Umlaufvermögens bestehen gegenüber den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 583) keine Besonderheiten.

1824 bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software

Emissionsberechtigungen (Emissionszertifikate) sind als konzessionsähnliche immaterielle WG dem UV zuzuordnen. Sie werden von der Deutschen Emissionshandelsstelle für einen bestimmten Zeitraum zugeteilt (§ 6 Abs. 4 Satz 1 Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz, TEHG) und enthalten jeweils die Befugnis zur Emission einer Tonne Kohlendioxidäquivalent (§ 3 Abs. 4 Satz 1 TEHG). Sie sind dazu bestimmt, nach der Emission eingelöst oder an Dritte (zB über die Leipziger European Energy Exchange) veräußert zu werden, und können insbes. nicht wie ein Gebrauchsgut mehrmals genutzt werden.

REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, StuW 2007, 251 (253); SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 55 ff.; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (114); HOMMEL, BB 2006, 374 (375); KLEIN/VÖLKER-LEHMKUHL, DB 2004, 332 (334); STRECK/BINNEWIES, DB 2004, 1116 (1119); BMF v. 6.12.2005 – IV B 2 - S 2134a-42/05, BStBl. I 2005, 1047, Rz. 2.2.

Dem UV zuzuordnen sind auch die zukünftig vorgesehenen aus internationalen Projekten stammenden *Emission Reduction Units* (ERU) und *Certified Emission Reductions* (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. ALTENSCHMIDT/LOHMANN, IStR 2007, 574).

Filmrechte:

► *Begriff:* Unter dem Begriff Filmrechte werden die urheberrechtl. Nutzungsrechte, Leistungsschutz- und sonstigen Schutzrechte an Filmen zusammengefasst. Dazu gehören insbes. die Rechte, Dritten die Vorführung oder Verbreitung des Filmes zu gestatten (Verleihrechte) oder durch Rundfunk der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (Fernsehrechte).

▶ *Rechtsprechung:*

- ▷ *Grundsatz:* Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers sind regelmäßig WG seines AV (BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156; FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, rkr., ZEV 2015, 248, unter II 1b bb).
- ▷ *Echte Auftragsproduktion:* Bei einer echten Auftragsproduktion, bei der die Rechte aus § 94 UrhG in der Person des Produzenten entstehen, aber vereinbart ist, dass diese alsbald und endgültig auf den Auftraggeber übergehen (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“) sind die Schutzrechte beim Auftragnehmer (Hersteller) dem UV zuzuordnen
 BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (322); BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa ccc.
- ▷ *Unechte Auftragsproduktion:* Die Frage der Zuordnung von in unechter Auftragsproduktion erstellten Filme, bei der der Hersteller seine Rechte am Film zwar nicht vollständig und endgültig abgibt, aber so langfristig zur Auswertung überlässt, dass eine Anschlussverwertung voraussichtlich nur noch einen sehr geringen Wert haben wird (s. Anm. 1834 „Auftragsproduktion“), ist bisher nur im vorläufigen Rechtsschutz adressiert und nicht abschließend entschieden worden.

Vgl. BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b aa ccc: „Das FG will auch in Fällen der unechten Auftragsproduktion eine Zuordnung zum Umlaufvermögen vornehmen (...). Der beschließende Senat neigt dieser Beurteilung nicht zu, weil sich Umlaufvermögen durch die Zweckbestimmung zum sofortigen Verkauf auszeichnet, die Nutzung der Schutzrechte im Betrieb durch Vergabe von Lizenzen aber gerade einen längeren Zeitraum betrifft.“

- ▶ *Schrifttum:* Im Schrifttum werden die von Fernsehsendern erworbenen Filmrechte dem UV zugeordnet, und zwar auch dann, wenn nur eine einmalige Ausstrahlung beabsichtigt ist.

FORSTER, WPg 1988, 321 (323); HERZIG/SÖFFING, WPg 1994, 601 (606); WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 (1293).

Filmverleiher sollen nach der Bilanzierungspraxis ihre Verleihrechte ebenfalls im UV ausweisen, wohl mit der Begründung, der Verleih konzentrierte sich im Schwerpunkt auf wenige Monate.

Vgl. MERKT in BAUMBACH/HOPT, 37. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 7 (zu vermietende Gegenstände können UV sein); kritisch zu dieser Praxis HENNRICHs in MÜKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 24.

Die Frage der Zuordnung der Filmrechte aus unechter Auftragsproduktion zum AV oder UV, insbes. für Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. *Defeasance*-Struktur, ist im Schrifttum nicht abschließend geklärt worden.

DORNHEIM, DStR 2011, 1793, AV unhinterfragt voraussetzend; ELICKER/HARTROTT, BB 2011, 1879 (1880), AV des Fonds begründend; LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935 (1936), AV voraussetzend; THEISEN, DStR 2009, 271, zwingend AV des Fonds; F. WASSERMEYER, DB 2010, 354, unter III.2 „Offen“.

- ▶ *Stellungnahme:* Filmrechte sind, soweit sie nicht zur Veräußerung bestimmt sind, dem AV zuzuordnen. Dies gilt auch für Verleih- und Fernsehrechte. Sie bleiben bei einem Film- oder Videoverleih oder einem Fernsehsender auf Dauer im Unternehmen und stehen für eine nochmalige Ausstrahlung oder für einen nochmaligen Verleih zur Verfügung. Sie verbrauchen sich also nicht und werden als solche auch dann nicht veräußert, wenn Lizenzen zur Verwertung und Ausstrahlung vergeben werden (aA ohne Begründung HOFIANS, Immaterielle Werte, 1992, 168). Selbst wenn ein Film nach einmaliger Ausstrahlung oder nach einer wenige Monate dauernden Verleihphase an Wert verliert, rechtfertigt dies nicht

seine Zuordnung zum UV, sondern begründet eine kürzere Abschreibungsdauer im AV.

Im Erg. für den Verleih ähnlich HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 247 HGB Rz. 24; vgl. SIMON/STOLZE, IStR 2005, 398 (400).

Weniger klar ist die Behandlung der Filmrechte bei der unechten Auftragsproduktion und insbes. bei Medienfonds mit *Defeasance*-Struktur. Sie versuchen den dreifachen Spagat zwischen den allgemeinen Voraussetzungen des AV, der zeitnahen vollständigen Verwertung und der Vermeidung des wirtschaftlichen Risikos einer dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienenden Funktion der Filmrechte. Bei diesen Gestaltungen ist in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob die in unechter Auftragsproduktion hergestellten Filmrechte dazu bestimmt sind, in einem einmaligen Akt von ihren Verwertungschancen und -risiken und ihrer wirtschaftlichen Substanz abgespalten zu werden, um diese durch eine einmalige Markttransaktion zu verlieren. Bei der im Rahmen des Abs. 2 vorzunehmenden Zuordnung ist zudem der Zweck des auf das AV begrenzten Aktivierungsverbots (s. Anm. 1723) zu berücksichtigen. Besteht die das Aktivierungsverbot rechtfertigende Bewertungsunsicherheit nicht mehr, weil der Wert des selbstgeschaffenen Filmrechts bereits vor der Herstellung durch Übertragung auf eine Verwertungsgesellschaft und durch von Dritten garantierte Verwertungserlöse, die gegen Zahlungsunfähigkeit besonders geschützt sind, vollständig am Markt realisiert worden ist, scheidet eine Zuordnung zum AV iSd. Abs. 2 regelmäßig aus. Die Zuordnung der Filmrechte zum AV kann bei Medienfonds mit *Defeasance*-Struktur mit der bisherigen Rspr. damit zumindest nicht als selbstverständlich vorausgesetzt werden.

Software:

► *Individualsoftware* wird nach den konkreten Bedürfnissen des Auftraggebers für eine definierte Aufgabe entwickelt. Die Entwicklungskosten sind als immaterielles WG des UV (fertige/unfertige Erzeugnisse/Leistungen) zu aktivieren, wenn die Software vom Stpfl. für einen Dritten, aber auf eigenes Herstellerrisiko erstellt wird, weil sie als zur Veräußerung bestimmte unfertige Erzeugnisse nicht dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift in diesem Fall nicht.

KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 640 (8/2015), mit der Gestaltungsempfehlung einer Softwarehaus-Aufspaltung in Vertriebs- und Entwicklungsgesellschaft; eingehend KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 5 f.; zur Bewertung unfertiger Programme BORMANN, WPg 1991, 8 (14 ff.).

Trägt das Herstellerrisiko dagegen der Auftraggeber, sind die Entwicklungskosten nur bei diesem HK eines selbst erstellten immateriellen WG und nach Abs. 2 nicht aktivierungsfähig, wenn sie bei ihm dem AV zuzuordnen sind, weil Individualsoftware bei dem diese nutzenden Auftraggeber dazu bestimmt ist, dem Betrieb dauerhaft zu dienen.

Vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 270 „Software“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 179 (2/1998).

► *Standardsoftware*: Die Entwicklungsaufwendungen des Softwareherstellers für Standardsoftware, die für eine Vielzahl von Anwendern entwickelt wird, sind HK eines Ursprungsprogramms, das als Vorlage für die zur Veräußerung bestimmten Kopien dient, aber selbst nicht zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt ist. Dieses Ursprungsprogramm ist daher wie ein Prototyp als immaterielles WG des AV zu qualifizieren.

Zutreffend BORMANN, WPg 1991, 8 (13); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 61; KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 10.

1825–1829 Einstweilen frei.

4. Entgeltlicher Erwerb

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750): KUPSCH, Sind Zuschüsse und Abstands-zahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter)?, WPg 1977, 663; MOXTER, Die Aktivierungsvoraussetzung „entgeltlicher Erwerb“ im Sinne des § 5 Abs. 2 EStG, DB 1978, 1804; BARTENBACH/FISCHER, Aktivierungspflicht für Arbeitnehmererfindervergütungen, GRUR 1980, 1025; LANGE, Besteht eine Aktivierungspflicht für Arbeitnehmer-Erfindervergütungen im Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG?, GRUR 1986, 151; WEXEL, Zur Aktivierung nach § 5 Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Arbeitnehmererfindungen, GRUR 1986, 785; WICHMANN, Die Bedeutung der Herstellung für die Bilanzierung nach HGB, DStR 1987, 718; KÜTING/WELLER, Die Bilanzierung von Güterverkehrs-konzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Marktes 1992, BB 1989, 1302; BEATER, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Softwareumstellungen, DStR 1990, 201; DELCKER, Steuerliche Behandlung von Computer-Programmserviceverträgen, BB 1990, 1097; DEPPING, Die bilanzsteuerliche Behandlung des „Werbespots“, DB 1991, 2048; HOMMEL/BERNDT, Bilanzrechtliche Behandlung der UMTS-Lizenzen, K&R 2000, 581; KÄMMERER, Gemeingüter unter dem Hammer? Die Versteigerung von Lizenzen für die Nutzung knapper Ressourcen im Lichte des Verfassungs- und Gemeinschaftsrechts, NVwZ 2002, 161; BAYREUTHER, Zum Verhältnis zwischen Arbeits-, Urheber- und Arbeitnehmererfindungsrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Sondervergütungsansprüche des angestellten Softwareerstellers, GRUR 2003, 570; VON WALLIS/SCHUMACHER, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; ZACHER, Von Mitunternehmern, Mitherstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; HAUN/GOLÜCKE, ERP-Software: keine zwingende Aktivierungspflicht von Customizingkosten, BB 2004, 651; GASTL, Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Film- und Fernsehfonds, SteuStud. 2006, 227; MICHELS/KETTERLER-EISING, Ertragsteuerliche Behandlung des Kaufpreises für Kassenarztpraxen, DStR 2006, 961; HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, München, 5. Aufl. 2011; FROSS, Transferentschädigungen und entgeltlicher Erwerb, FR 2012, 193; LÜDICHE, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; BALL/DENECKE, Bilanzierung von Arbeitnehmererfindervergütungen im Fokus von steuerlichen Betriebsprüfungen, DB 2016, 2926; OSER/KAUFMANN, Arbeitnehmerdienstleistungserfindungen – kein entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Werts, DB 2017, 497; SÖFFING/SCHAZ, Bilanzierung von Werbespots, DB 2016, 1838; GEIER, Die Aktivierung von Arbeitnehmererfindungen, DStR 2017, 1192.

Verwaltungserlasse: BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175 (Ertragsteuerliche Behandlung von Film- und Fernsehfonds), mit Änderungen in BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406; BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025 (Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems [ERP-Software]).

IDW: IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Software beim Anwender (IDW RS HFA 11) v. 30.6.2004, WPg 2004, 817.

a) Markttestfordernis

Das Aktivierungsverbot des Abs. 2 gilt nur für „nicht entgeltlich erworbene“ immaterielle WG des AV. Darin spiegelt sich der Zweck der Regelung wider, die Aktivierung immaterieller WG des AV unter den Vorbehalt eines Markttests zu stellen.

Immaterielle Werte gelten dem Gesetz nach als typischerweise unsichere Werte (s. Anm. 1754). Die Unsicherheit hinsichtlich ihrer „Existenz und Werthaltigkeit“ (HENNRICHS in MÜKo AktG, 2. Aufl. 2000, § 248 HGB Rz. 15) entfällt, wenn sie „Gegenstand des Geschäftsverkehrs geworden sind“ (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146) und der Markt eine Bestätigung für ihre Existenz und ihren Wert abgegeben hat (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rz. 117; SCHMIDT/

1830

USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 35; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 43; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 15; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 90; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 26 f.

Damit bildet das Erfordernis eines Markttests den zentralen teleologischen Auslegungsmaßstab für das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs.

Vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 84 (2/1998).

Komponenten dieses Markttests sind die Entgeltlichkeit und der (derivative) Erwerb (CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. § 42a GmbHG Rz. 118). Deshalb setzt das Tatbestandsmerkmal des „entgeltlichen Erwerbs“ voraus, dass

- das immaterielle WG als solches über den Markt erworben (abgeleiteter Erwerb) und nicht beim Stpfl. hergestellt (originärer Erwerb) wurde (s. Anm. 1831 ff.) und
- das immaterielle WG gegen Entgelt, also durch Erbringung einer Gegenleistung und nicht unentgeltlich erworben wurde (s. Anm. 1840 ff.) und
- das immaterielle WG am Markt (zu Marktbedingungen) im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs mit Außenstehenden erlangt wurde und dabei Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen worden sind (s. Anm. 1843).

b) Abgeleiteter Erwerb

1831 aa) Begriff

Erwerben meint iSd. Abs. 2 nur den abgeleiteten Erwerb von einem Dritten durch Anschaffung, nicht die eigene Herstellung. Die nach Abs. 2 gebotene Objektivierung der Ansatzvoraussetzungen und der Bewertungsmaßstäbe bei immateriellen WG ist nur auf der Grundlage von geleisteten AK iSd. § 255 Abs. 1 HGB möglich, nicht hingegen am Maßstab interner HK iSd. § 255 Abs. 2 HGB.

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687; BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (291); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; BFH v. 14.11.2002 – III R 29/97, BFH/NV 2003, 655; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812; GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 157 ff.; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 44; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 39; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 534 (8/2015); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 190; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 86 (2/1998).

Soweit unter „erwerben“ das Hinzufügen von Gegenständen, vermögenswerten Vorteilen, tatsächlichen Zuständen und Möglichkeiten zum eigenen Vermögen

vgl. BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 34; DÖLLERER, BB 1969, 501 (502); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 2006, 154; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44.

und ein Oberbegriff sowohl für „anschaffen“ als auch für „herstellen“ gesehen wird,

VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 34; LITTMANN, DSrR 1970, 391 (393); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. 86 (2/1998),

ist der Wortsinn nach dem Zweck des Abs. 2 einschränkend auszulegen und unter „erwerben“ iSd. Abs. 2 nur der abgeleitete Erwerb von einem außenstehenden Dritten zu verstehen. Würde man auch die eigene Herstellung als Erwerb iSd. Abs. 2 erfassen, liefe die Regelung weitgehend leer, da dann bereits jeder

mit der Herstellung eines immateriellen WG verbundene Aufwand der Aktivierungsvorbehalt des Abs. 2 erfüllen würde.

bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs

1832

Erwerb durch Vertrag: Als vertragliche Grundlage für einen abgeleiteten Erwerb kommt jeder zweiseitig verpflichtende Vertrag in Betracht, der die Übertragung von immateriellen WG zum Gegenstand hat.

Vertragliche Grundlage des entgeltlichen Erwerbs sind danach insbes. Kauf- und Tauschverträge.

Vgl. BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743 (745); BFH v. 18.12.1970 – VI R 99/67, BStBl. II 1971, 237 (239); BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, HdR, § 248 HGB Rz. 29 (3/2010); HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 40 (6/2016); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 525 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 194; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 92 (2/1998).

In Betracht kommen aber auch Werkverträge (s. Anm. 1834) und gemischte Schenkungen (s. Anm. 1843).

Erwerb durch Hoheitsakt: Durch Hoheitsakt übertragene Rechte, zB öffentlich-rechtl. Betriebsrechte, Konzessionen, Brennrechte und Ausbeutungserlaubnisse, werden nach zutreffender Verwaltungspraxis und hM durch den Berechtigten vom Hoheitsträger derivativ und damit iSd. Abs. 2 erworben.

R 5.5 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 535 (8/2015); REINER/HAUBER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 266 HGB Rz. 27; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 191; WEISS, BB 2017, 2418; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 89 (2/1998); aA KÜTING/WELLER, BB 1989, 1302 (abgeleiteter Erwerb nur von Unternehmen); FG Ba.-Württ. v. 3.5.2017 – 4 K 173/14, BB 2017, 2416, nrkr., Az. BFH IV B 40/17, Rz. 43, keine synallagmatische Verknüpfung von Einräumung der Konzession und Gebühr; BFH v. 22.3.1989 – II R 15/86, BStBl. II 1989, 644, unter II. (obiter dictum zur Einheitsbewertung entgeltlich erworbener „gebrauchter“ Güterfernverkehrsgenehmigungen).

Derartige Rechte haben sich uE mit dem Erwerb durch Hoheitsakt zwar nicht am Markt, aber in vergleichbarer Weise bestätigt. Gebühren bilden im rechtl. Sinne keine Gegenleistung und sie spiegeln im Regelfall keinen am Markt frei ausgehandelten Preis wider (zur Ausnahme der UMTS-Lizenz-Versteigerungen und ihrer verfassungsrechtl. Kritik: KÄMMERER, NVwZ 2002, 161). Die Bilanzierung immaterieller WG hängt aber nicht davon ab, ob deren Überlassung privatrechtl. oder öffentlich-rechtl. ausgestaltet ist. Wie am Markt bestätigt sich der Wert der hoheitlich erteilten Konzession insoweit, als der Kaufmann nur bereit sein wird, die entsprechende Gebühr zu entrichten, wenn die Einräumung des Rechts für ihn mit einem entsprechenden Nutzen verbunden ist (ebenso WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 89 [2/1998]). Deutlich wird dieser Zusammenhang in den Fällen, in denen die Höhe einer öffentlich-rechtl. Gebühr für die Inanspruchnahme mengenmäßig beschränkter öffentlicher Güter in Versteigerungen (zur Bilanzierung von UMTS-Lizenzen s. HOMMEL/BERNDT, K&R 2000, 581) oder nach dem wirtschaftlichen Interesse des Konzessionärs bemessen werden.

Erwerb kraft Gesetzes: Ein immaterielles WG kann auch kraft Gesetzes derivativ erworben werden, zB durch den Zuschlag bei einer Zwangsversteigerung. Auch hier hat sich der Wert des erworbenen WG am Markt bestätigt, weil der

Bieter nur für entsprechend werthaltige immaterielle WG bereit sein wird, ein Gebot abzugeben.

1833 cc) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter

Immaterielle WG, die erst durch den Erwerb von einem Dritten entstehen (zB Einräumung von Nutzungsrechten durch den Eigentümer oder den Inhaber des umfassenderen Rechts), werden angeschafft und können damit ebenfalls iSd. Abs. 2 erworben werden.

BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13, 14 (Bierlieferungsrechte); BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696 (Mietrecht); BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549 (Vertreterrecht); BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Verwendungsrecht an Gussteilen); BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (Transferentschädigung); BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (obiter dictum); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Baukostenzuschüsse gegen Nutzungsrecht); BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301 (Zuweisung einer Internet-Domain); ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 15; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 13; HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 36 (6/2016); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 22; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 94; MARX, BB 1994, 2379 (2384); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1947 (4/2017); PFEIFFER, StuW 1984, 326 (338 li. Sp.); SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 36; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 195; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 88 (2/1998).

Die erforderliche Marktbestätigung der Existenz und des Werts eines immateriellen WG ergibt sich auch, wenn das WG erst durch den Erwerb von einem Dritten entsteht. Bei der Einräumung von Nutzungsrechten wird das Nutzungsrecht zudem aus einem bestehenden WG abgeleitet. Dies kann zB das Eigentum an einem Grundstück sein, an dem der Veräußerer dem Erwerber ein Nutzungsrecht einräumt. Dabei werden keine neuen Nutzungsmöglichkeiten geschaffen, sondern der Veräußerer verzichtet auf einen Teil seiner Nutzungsrechte und überträgt diese auf den Erwerber (vgl. SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 36).

1834 dd) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)

Grundsatz: Bei der für Abs. 2 bedeutsamen Abgrenzung zwischen der Anschaffung (möglicher Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) und der Herstellung (kein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 2) ist von den allgemeinen für materielle WG entwickelten Abgrenzungsmerkmalen auszugehen (s. § 6 Anm. 162).

FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, ZEV 2015, 248, rkr., unter II.1.b; BFH v. 10.12.1992 – XI R 44/88, BStBl. II 1993, 538, mwN; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 526 (3/2016); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 534 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 198; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 100 (2/1998).

Anschaffung ist danach der Erwerb eines bestehenden Gegenstands von einem Dritten (s. § 6 Anm. 163). Herstellung ist die Neuschaffung, Erweiterung oder Veränderung eines WG (s. § 6 Anm. 165).

Aufwendungen für Leistungen Dritter können sowohl aktivierungsfähige AK als auch nicht aktivierungsfähige HK eines immateriellen WG des AV sein. Nicht aktivierungsfähige HK liegen vor, wenn der Stpfl. selbst als Hersteller zu qualifizieren ist. Hersteller ist nach den allgemeinen Grundsätzen, wer ein WG

auf eigene Rechnung und Gefahr selbst schafft oder durch einen Dritten schaffen lässt (s. § 6 Anm. 167) und das Herstellungsgeschehen beherrscht.

BFH v. 25.6.1976 – III R 167/73, BStBl. II 1976, 728; BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 (Auftragsproduktion eines Films); SCHUBERT/HUTZLER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 334; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 100 (2/1998).

Anschaffungskosten für immaterielle WG, die in einem selbst geschaffenen immateriellen WG aufgehen, sind HK dieser WG und daher nicht zu aktivieren (für Stoffrechte: FG München v. 15.10.2014 – 1 K 3521/11, ZEV 2015, 248, rkr., unter II.2.a).

Vermarktungskostenzuschüsse bei Medienfonds sind idR keine HK eines immateriellen WG Filmrechte, sondern ein partiarisches Darlehen (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/15, BStBl. II 2015, 772; aA LÜDICKE, DB 2015, 1070).

Werk- und Dienstverträge, Arbeitnehmererfindungen, Auftragsproduktion:

► *Dienstverträge:* Aufwendungen für Dienstleistungen Dritter im Rahmen von Dienstverträgen und Geschäftsbesorgungsverhältnissen sind keine AK für durch den Dienstverpflichteten erstellte immaterielle WG (zB Software), da der Dienstverpflichtete nicht auf eigene Rechnung oder Gefahr produziert und das Herstellungsgeschehen idR nicht selbst beherrscht. Auch fehlt es bei einem im Rahmen eines Dienstvertrags erstellten WG an der Wertbestätigung am Markt, da die Dienstvergütung unabhängig vom Erfolg geschuldet ist.

Vgl. ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 22; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 38; VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; SÖFFING/SCHAZ, DB 2016, 1838 zu Werbespots; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 101 (2/1998).

Die Dienstleistung als solche kann für sich genommen kein immaterielles WG abbilden. Sie existiert nur für den Moment, in dem sie erbracht wird.

Vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 187; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 101 (2/1998); idS wohl auch BFH v. 27.7.1990 – III R 67/87, BFH/NV 1991, 442; BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241.

► *Arbeitnehmererfindungen:*

▷ *Diensterfindungen:* Von einem ArbN im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses selbst entwickelte Erfindungen, die entweder aus der dem ArbN im Betrieb oder in der öffentlichen Verwaltung obliegenden Tätigkeit entstanden sind oder maßgeblich auf Erfahrungen oder Arbeiten des Betriebs oder der öffentlichen Verwaltung beruhen (Diensterfindungen iSd. § 4 Abs. 2 ArbNErfG) sind uE vom ArbG auch dann nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben, wenn er sie gem. § 6 ArbNErfG in Anspruch nimmt. Soweit gem. §§ 9, 10 ArbNErfG eine Vergütung gezahlt wird, handelt es sich bei ihr wie bei den weiteren Dienstvergütungen um HK, die nicht unmittelbar für die Einräumung der Erfindung gezahlt werden. Ein echter Leistungsaustausch oder ein Markttest findet nicht statt, weil die Erfindung kraft Gesetzes durch einseitige Erklärung auf den ArbG übergeht und die Höhe des Vergütungsanspruchs von den Verwertungshandlungen des ArbG abhängt (vgl. BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 [1027]). Die Diensterfindung wird damit nicht entgeltlich iSd. Abs. 2 erworben.

BALL/DENECKE, DB 2016, 2926; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 36; BARTENBACH/FISCHER, GRUR 1980, 1025 (1029); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42; WEXEL, GRUR 1986, 785 (786); aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 18; CREZELIUS in SCHOLZ, 10. Aufl. 2010, Anh. zu § 42a GmbHG Rz. 120; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013,

§ 248 HGB Rz. 56; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; LANGE, GRUR 1986, 151 (155); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1946/1 (4/2017); OSER/KAUFMANN, DB 2017, 498.

Die Gegenansicht stützt sich auf die Unterscheidung zwischen dem gesetzlichen Anspruch des ArbG, die Erfindung gegen Entgelt zu übernehmen und einer davon zu trennenden Wahrnehmung dieses Anspruchs (GEIER, DStR 2017, 1192 [1194 f.]). Damit lässt sich aber nicht abstrakt-generell begründen, dass der AN und nicht der ArbG Hersteller der Erfindung ist.

Entwickelt der ArbN im Rahmen der ihm arbeitsvertraglich übertragenen Aufgaben eine neue Software, so ist auch dies Gegenstand seiner Arbeitsleistung. Der ArbG erwirbt gem. § 69a UrhG kraft Gesetzes, iSd. Abs. 2 unentgeltlich, ein Nutzungsrecht hieran (vgl. BAYREUTHER, GRUR 2003, 570 [572]).

- ▷ *Freie Erfindungen* des ArbN iSd. § 4 Abs. 3 ArbNErfG können dagegen vom ArbG iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben werden (überzeugend von KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 42).
- ▷ *Werkverträge*: In Erfüllung eines Werkvertrags erstellte und gelieferte immaterielle Güter sind beim Auftraggeber grds. (zur notwendigen Differenzierung sogleich) angeschafft und iSd. Abs. 2 erworben. Bei einem (gesetzestypischen) Werkvertrag schuldet der Unternehmer die vertragsgemäße Herstellung des versprochenen Werks (§ 631 Abs. 1 BGB). Der Unternehmer schafft das Werk damit auf eigene Rechnung und Gefahr und beherrscht idR auch das Herstellungsgeschehen. Er, nicht der Auftraggeber, ist Hersteller.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 35; HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 37 (6/2016); VON KEITZ, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, 1997, 40 f.; die Bedeutung der Vertragsgestaltung im Einzelfall betonend WOLFFGANG in KSM, § 5 C 104 (2/1998).

- ▷ *Auftragsproduktion*: Unter dem Begriff der Auftragsproduktion werden im Schrifttum Fälle zusammengefasst, in denen ein WG nach den Wünschen des Auftraggebers von einem Dritten hergestellt (zB Individualsoftware, Internet-Web-Seiten, Film- und Fernsehproduktionen) und nach Fertigstellung an den Auftraggeber geliefert wird (vgl. HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 47 ff.).

Gegenüber dem Idealtypus des Werkvertrags weisen die unter dem Begriff der Auftragsproduktion zusammengefassten Fälle die Besonderheit auf, dass das geschuldete Werk bei Auftragserteilung nicht notwendig hinreichend definiert ist, sondern der Auftraggeber die Erstellung des Werks im Entstehungsprozess beeinflusst und uU auch einen Teil des Vergütungsrisikos übernimmt. Von der Intensität dieses Einflusses und von der Verteilung des Vergütungsrisikos hängt es ab, ob der Auftraggeber Erwerber oder Hersteller ist.

Für den Bereich der Film- und Fernsehproduktionen ist für diese Differenzierung das Begriffspaar *echte/unechte Auftragsproduktion* geprägt worden.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, aufgehoben durch BFH v. 17.7.2013 – X R 31/12 (in der Revisionsentscheidung war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); DEPPING, DB 1991, 2048 (2049); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 47; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/1 Rz. 34 (3/2017); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 528 (3/2016); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 153, C 154 (2/1998).

Mit dem Begriff der unechten Auftragsproduktion wird die Qualifikation des Auftraggebers als Hersteller beschrieben. Bei der echten Auftragsproduktion ist der Auftragnehmer als Hersteller und der Auftraggeber als Erwerber zu qualifi-

zieren (vgl. HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, 5. Aufl. 2011, 368 ff.; FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, rkr., mwN; HERZIG/SÖFFING, WPg 1994, 601 [608]). Zu den allgemeinen Abgrenzungskriterien, die auf die Vertragsgestaltung und auf die tatsächliche Durchführung abstellen, ergeben sich mit dieser Begriffsbildung keine Besonderheiten. Entscheidend für die Herstellereigenschaft ist, wer die Gesamtverantwortung für die Projektleitung und die wirtschaftlichen Folgen trägt.

BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; GASTL, SteuStud. 2006, 226 (228); HENNRICH in MÜKO Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 49.

Bei der Produktion von Filmen und Werbespots kann diese Abgrenzung nur unter Berücksichtigung der dort geltenden tatsächlichen und urheberrechtl. Besonderheiten getroffen werden.

FG Rhld.-Pf. v. 29.3.2012 – 5 K 1815/10, EFG 2013, 15, nrkr. (in der Revisionsentscheidung BFH v. 17.7.2013, X R 31/12 war Qualifikation der Auftragsproduktion nicht entscheidungserheblich); zur Abgrenzung echte/unechte Auftragsproduktion HARTLIEB/SCHWARZ, Handbuch des Film-, Fernseh- und Videorechts, 5. Aufl. 2011, 368 ff., 373 ff.; zur Qualifikation des Filmherstellers: MANEGOLD in WANDTKE/BULLINGER, 4. Aufl. 2014, § 94 UrhG Rz. 29 ff.; SCHULZE in DREIER/SCHULZE, 5. Aufl. 2015, § 94 UrhG Rz. 6.

Eine Film- oder Fernsehfondsgesellschaft ist nach der Verwaltungspraxis nur dann Hersteller, wenn die Gesellschafter des Fonds in ihrer gesellschaftsrechtl. Verbundenheit wesentliche Einflussmöglichkeiten auf die Filmproduktion haben und die wirtschaftlichen Folgen verantworten oder bei einer Koproduktion mitverantworten.

BMF v. 5.8.2003 – IV A 6 - S 2241 - 81/03, BStBl. I 2003, 406 Rz. 10; dazu GASTL, SteuStud. 2006, 226 (229); VON WALLIS/SCHUMACHER, DStR 2003, 1857; ZACHER, DStR 2003, 1861.

Weiterentwicklung erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter: Problematisch ist, ob der Erwerb eines unfertigen immateriellen WG nachträglich durch eine als Herstellung zu qualifizierende Veränderung oder Erweiterung dieses WG überlagert wird. Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung erfasst das Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch den Aufwand für den Erwerb des ursprünglichen WG, wenn die eigenen Aufwendungen zu einem wesentlich anderen oder neuen immateriellen WG führen, in dem sich das ursprüngliche WG nicht mehr wiederfindet (WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 99 [2/1998]).

Dagegen können immaterielle WG uE anders als materielle WG durch Weiterentwicklung grds. nicht untergehen. Die ursprüngliche Idee bleibt stets erhalten (so auch HAUN/GOLÜCKE, BB 2004, 651 [653]). Zeigt sich im Zuge der Weiterentwicklung, dass das erworbene immaterielle WG wertlos ist, begründet dies kein nachträgliches Aktivierungsverbot nach Abs. 2, sondern, unter deren Voraussetzung, eine Teilwertabschreibung (ähnlich KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 533a [8/2015]).

Einstweilen frei.

1835–1839

c) Entgeltlicher Erwerb

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): KRONNER, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, DStR 1996, 1185; SÖFFING, Bilanzierung und Abschreibung von Transferzahlungen im Lizenzfußball, BB 1996, 523; LÖCKE, Aktivierung konzerninterner erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens?, BB 1998, 415; KAISER, Die

Behandlung von Spielerwerten in der Handelsbilanz und im Überschuldungsstatus im Profifußball, DB 2004, 1109; HOFFMANN, Bilanzierung von Fußballprofis, BC 2006, 129; BEIDERBECK, Die bilanzielle Behandlung von Spielerlizenzen im Profifußball als immaterielle Vermögenswerte, Diss. Berlin 2008; SCHÜLKE, Aktivierbarkeit von Lizenzspielern vor dem Hintergrund divergierender Bilanzierungszwecke im Profifußball, DStR 2012, 45; SCHIFFERS/FELDGEN, Bilanzierung des exklusiven Nutzungsrechts an einem Lizenzspieler im Profisport, StuB 2015, 500.

1840 aa) Entgelt als Ansatzkriterium

Grundsatz: Das Entgelt ist in Abs. 2 Ansatz-, nicht Bewertungskriterium. Es sollen nur solche immaterielle WG angesetzt werden, die sich durch einen entgeltlichen Erwerb am Markt als werthaltig erwiesen haben.

Die danach als Ansatzvoraussetzung in Abs. 2 geforderte Werthaltigkeit ist gegeben, wenn (1.) ein Entgelt als Gegenleistung für den Erwerb des immateriellen WG aufgewendet wird, (2.) die Art der nicht notwendig in Geld bestehenden Gegenleistung eine objektive Bewertung (Wertbestätigung) des immateriellen WG ermöglicht und (3.) die Gegenleistung unter Marktgesichtspunkten bemessen ist.

Den Gegensatz zum entgeltlichen bildet der unentgeltliche Erwerb (zB Schenkung), der damit grds. das Aktivierungsverbot des Abs. 2 begründet.

Ausnahmen:

► *Aktivierungsfähigkeit beim Übertragen:* Abs. 2 steht der Aktivierung eines unentgeltlich erworbenen immateriellen WG nicht entgegen, wenn dieses schon einmal einen Markttest durch einen vorangegangenen entgeltlichen Erwerb bestanden hat. Abs. 2 ist in diesem Fall teleologisch zu reduzieren.

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 108 (2/1998); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 58: „Zurechnung des entgeltlichen Erwerbs auf den Gesamtrechtsnachfolger“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 196.

Unerheblich ist hierbei jedoch die tatsächliche Bilanzierung beim Übertragen. Das Aktivierungsverbot gilt deshalb beim unentgeltlichen Erwerb immaterieller WG für das AV, wenn ein immaterielles WG beim Übertragen im UV aktiviert war, aber im AV nach Abs. 2 bei diesem nicht aktivierungsfähig gewesen wäre. Ein entgeltlicher Vorerwerb befreit auch dann nicht vom Erfordernis des entgeltlichen Erwerbs nach Abs. 2, wenn zwischenzeitliche Entwicklungen auf die vollkommene Wertlosigkeit des unentgeltlich übertragenen immateriellen WG hindeuten und ein erneuter Markttest geboten erscheint (WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 108 [2/1998]).

► *Unentgeltliche Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3):* Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung werden gem. § 6 Abs. 3 die Buchwerte aktivierter immaterieller WG fortgeführt. Nicht aktivierte immaterielle WG sind weiterhin nicht anzusetzen.

R 5.5 Abs. 3 EStR 2012; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 196; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter, 2. Aufl. 2006, 140; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 31 (2/1998).

► *Unentgeltliche Übertragung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 4):* Die Grundsätze zur unentgeltlichen Übertragung entgeltlich erworbener immaterieller WG gelten auch im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 4. Danach können nur solche immateriellen WG beim erwerbenden Stpfl. aktiviert werden, die bereits im übertragenden BV unter den Voraussetzungen des Abs. 2 aktivierungsfähig waren. § 6 Abs. 4 ist Bewertungsvorschrift und lässt daher die Ansatzvorschrift des Abs. 2 unberührt (s. § 6 Anm. 1436 mwN).

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 32 (2/1998); aA (§ 6 Abs. 4 setzt Aktivierungsverbot des Abs. 2 außer Kraft) KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 525 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 197.

bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts 1841

Grundsatz: Entgeltlich erworben ist ein immaterielles WG, wenn ein Entgelt an den Veräußerer oder an einen Dritten um des Erwerbs willen erbracht wird. Der Begriff der Entgeltlichkeit ist final zu verstehen. Ein bloßer Veranlassungszusammenhang zwischen Zahlung und Erwerb ist deshalb nicht ausreichend. Aufwendungen, die gelegentlich des Erwerbs erbracht werden, (zB Vermittlungsprovisionen, Maklerkosten) sind daher nicht Entgelt iSd. Abs. 2, soweit sie nicht den Zweck haben, den Vertragspartner für den im Zusammenhang mit dem Übergang des immateriellen WG eintretenden Verlust seiner Rechtsposition zu entschädigen.

BFH v. 9.5.1990 – II R 37/90, BFH/NV 1991, 18; BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (447); HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 47 (6/2016); DÖLLERER, BB 1969, 501 (505); SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 39; MARX, BB 1994, 2379 (2384); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1947 (4/2017); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 110 (2/1998).

Umgekehrt ist nicht erforderlich, dass Leistung und Gegenleistung stets im formalen Sinne in einem synallagmatischen Gegenseitigkeitsverhältnis stehen.

BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 (979), unter 6.b; FROSS, FR 2012, 193, 204; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490 (493); KRONNER, DStR 1996, 1185 (1187); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 536 (8/2015); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/2 Rz. 125 (3/2017); ähnlich wohl auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 31 f.; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 110, Synallagma „grundsätzlich“ erforderlich (2/1998); aA ohne Begründung BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, HdR, § 248 HGB Rz. 31 (3/2010); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 193.

Im Rahmen eines, wie von Abs. 2 geforderten, Markttests wird die Existenz und der Wert eines immateriellen WG auch dann nachgewiesen, wenn zwischen Entgelt und Erwerb nur ein wirtschaftliches Gegenseitigkeitsverhältnis besteht (KRONNER, DStR 1996, 1185 [1187]). Ein Entgelt iSd. Abs. 2 liegt daher bereits dann vor, wenn die Zahlungen nur die wirtschaftliche Funktion einer Gegenleistung haben (zutr. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 536 [8/2015]; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/2 Rz. 125 [3/2017]). Daher kann auch eine öffentlich-rechtl. Gebühr (s. Anm. 1832) oder die Zahlung an einen Dritten, für die dieser eine Rechtsposition aufgibt, eine Gegenleistung darstellen, wenn das eigentliche immaterielle WG nicht von dem Dritten, sondern wirtschaftlich identisch von einer anderen Stelle erworben wird. Auch bei einem mittelbaren entgeltlichen Erwerb wird ein Marktwert frei ausgehandelt.

MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32; WEHRHEIM, BB 2004, 433 (435).

Beispiele für eine wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung:

► *Transferentschädigungen im Profifußball:* Ablösezahlungen zwischen Fußballvereinen, die als sog. Transferentschädigungen geleistet werden, um einen Profifußballspieler aus dem laufenden Vertrag mit einem anderen Verein herauszukaufen, um ihn dann im eigenen Verein unter Vertrag nehmen zu können,

Instruktiv zu den Sachverhaltsgestaltungen: JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 (255); JANSEN, FR 2007, 837; KOETHER, FR 2012, 631 (632); TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, FR 2012, 1137; RADE/STOBBE, DStR 2009, 1109 (1110); SCHIFFERS/FELDGEN, StuB 2015, 500; SCHÜLKE, DStR 2012, 45 (47, 49 f.).

sind Entgelt iSd. Abs. 2, und zwar nach überzeugender Rspr. als AK für die exklusive Nutzungsmöglichkeit am Spieler (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238, unter II.1.b, mit zust. Anm. FROSS, FR 2012, 193 [196], abl. Anm. KOETHER, FR 2012, 631 [634]).

Nach der älteren Rspr. war die Transferzahlung ein Entgelt für die vom Fußballverband für diesen Spieler neu erteilte Spielerlizenz (BFH v. 28.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977 [979 f.]; fortgesetzt NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 844 [8/2016]). Diese „indirekte“ Aktivierung der Spielerwerte über die Spielerlaubnis ließ sich mit einer berechtigten Zurückhaltung gegenüber der Bilanzierung von Menschen nachvollziehen (HOFFMANN, BC 2006, 129 [130]; krit. KOETHER, FR 2012, 631 [634], der Aktivierung von Spielerwerten deshalb generell ablehnt). Mit der tatsächlichen Rechtslage war sie indes nicht zu vereinbaren, weil die Spielerlizenz nicht dem Verein, sondern dem Spieler erteilt wird (vgl. JANSEN, FS Raupach, 2006, 247 [255]; JANSEN, FR 2007, 837; SCHÜLKE, DStR 2012, 45 [47]). Mit der neueren Rspr. ist nicht die dem Spieler erteilte Lizenz in der Bilanz des Vereins zu aktivieren, sondern die für die Vertragsdauer bestehende und durch die Ablösezahlung wirtschaftlich erworbene Nutzungsmöglichkeit des Spielers. Auf den Verlust dieser Nutzungsmöglichkeit beim abgehenden Verein und auf deren Erwerb beim aufnehmenden Verein bezieht sich und danach bemisst sich die Höhe der Transferentschädigung (vgl. MARX, BB 1994, 2379 [2384]; aA ohne Begründung KAISER, DB 2004, 1109 [1110]). Deutlich wird dies mit Blick auf die laufend veröffentlichten europäischen Spielermarktwertlisten (s. HOFFMANN, BC 2006, 129).

► *Internetdomain*: Beim Erwerb einer Internetadresse wird durch eine Ablösezahlung an den bisherigen Domaininhaber dessen Freigabeerklärung gegenüber der zuständigen Vergabestelle erkaufte, welche darauf die Domain an den Erwerber neu zuweist (vgl. zum technischen Hintergrund WÜBBELSMANN, DStR 2005, 1659). Die Ablösezahlung wird daher uE zutr. als Entgelt iSd. Abs. 2 angesehen (BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301).

► *Verlorene Zuschüsse* sind nur dann Entgelt, wenn ihnen eine bestimmte Gegenleistung gegenübersteht, mit der exklusive Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt oder Vorteile gewährt werden, die exklusiv für den Zuschussempfänger wirksam sind (s. Anm. 1787).

BFH v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl. II 1989, 830 (Zuschuss zur Erstellung von Formgussteilen); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Zuschuss zur Errichtung eines Tanklagers); LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. II/2 Rz. 13, (3/2017); MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 32 f.; R 5.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012.

Die Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt bei verlorenen Zuschüssen an die öffentliche Hand für den Ausbau öffentlicher Einrichtungen, die von jedermann benutzt werden können (zB Beiträge zum Ausbau einer Fußgängerzone, Kläranlage, Straße), oder an ein Energieversorgungsunternehmen für den Ausbau der Stromversorgung, die von jedermann in Anspruch genommen werden könnte (Zahlung für nichtexklusive Nutzungsmöglichkeiten). Ein Zuschuss, der kein exklusives Nutzungsrecht begründet, wird nicht als Gegenleistung für den Erwerb eines Nutzungsrechts oder einer Nutzungsmöglichkeit, sondern für die originäre Begründung der Nutzungsmöglichkeit geleistet.

BFH v. 26.2.1980 – VIII R 80/77, BStBl. II 1980, 687 (Straße); BFH v. 25.8.1982 – I R 130/78, BStBl. II 1983, 38 (Kläranlage); BFH v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489 (Fußgängerzone); BFH v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289 (Beiträge für Stromanschlussarbeiten sind keine Gegenleistung für ein Stromversorgungsrecht); BFH v. 22.10.1987 – IV R 4/85, BFH/NV 1988, 229 (Stromversorgung); BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812 (Nachweise); SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 39.

1842 Einstweilen frei.

cc) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts

Gegenstand des Entgelts: Das Entgelt muss nicht notwendig in Geld bestehen. Entgelt ist auch ein Tauschgegenstand oder eine erbrachte Dienst- oder sonstige Leistung.

SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 39; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 53; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 105 (2/1998).

Bewertungsfähigkeit des Entgelts: Umstritten ist, ob die Gegenleistung selbst Gewähr für ihre Werthaltigkeit bieten muss.

► *Rechtsprechung:* Ein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 liegt nach Auffassung der Rspr. auch dann vor, wenn die Gegenleistung für den Erwerb eines immateriellen WG in einem anderen noch nicht wertbestätigten immateriellen WG besteht. Die Werte beider WG sind danach durch Schätzung zu ermitteln.

BFH v. 13.7.1971 – VIII 15/65, BStBl. II 1971, 731 (732); BFH v. 27.5.1979 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743.

► *Schrifttum:* Ein Teil des Schrifttums hat sich dieser Auffassung angeschlossen.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 16; FASSETT/BRINKMANN in Beck-HdR, B 211 Rz. 25; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 538 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 194 „Tausch“.

Nach aA, die auf den Zweck des Abs. 2 abstellt, können nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 sein. Dies setzt voraus, dass den Tauschobjekten ein objektiver und nachprüfbarer Wert beigemessen werden kann.

CLAUSEN, JbFSr 1976/77, 120 (142); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (378); DZIADKOWSKI, BB 1971, 473 (475); SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 40; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 53; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 44; KRONNER, DStR 1996, 1185 (1190); KRONNER, GoB für immaterielle Anlagewerte und Tauschgeschäfte, 1995, 231 (Marktgängigkeit erforderlich); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 525 (3/2016); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 95 (2/1998).

► *Stellungnahme:* Nur zweifelsfrei werthaltige WG Entgelt iSd. Abs. 2 können uE sein. Als Entgelt geeignet ist ein selbst erstelltes immaterielles WG nur, wenn es einen allgemeinen Marktpreis für dieses WG gibt, da dann davon auszugehen ist, dass es nicht als Tauschobjekt hingegeben worden wäre, wenn das erworbene WG nicht mindestens diesen Marktwert hätte (zutr. KRONNER, DStR 1996, 1185 [1190]; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 95 [2/1998]). Abs. 2 ist Ausdruck einer gesetzlichen Wertung, nach der selbst geschaffene immaterielle WG typischerweise so unsichere Werte sind, dass deren Wert auch nicht mit den HK bemessen werden kann. Es wäre widersprüchlich, für die wegen dieser Bewertungsunsicherheit vom Gesetz angeordnete Wertbestätigung am Markt den Tausch mit einem anderen WG genügen zu lassen, das nach derselben gesetzlichen Regelung mit der gleichen gesetzlich unterstellten Bewertungsunsicherheit behaftet ist.

Höhe des Entgelts:

► *Grundsatz:* Auf die Höhe der Gegenleistung kommt es nicht an, solange Gewähr dafür besteht, dass Leistung und Gegenleistung unter Marktbedingungen abgewogen wurden. Auch bei einem objektiven Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist der Erwerb insgesamt entgeltlich, wenn die Parteien von einem eigenen Bewertungsmaßstab ausgegangen sind und nach den subjektiven übereinstimmenden Vorstellungen der Parteien Leistung und Gegenleistung abgewogen waren.

SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 109; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 96 (2/1998).

Eine erkennbar wertlose Gegenleistung deutet allerdings darauf hin, dass diese Marktbedingungen nicht vorlagen und das immaterielle WG unentgeltlich erworben worden ist (vgl. FG Berlin v. 27.1.1982 – II 153/81, EFG 1982, 505 [506], rkr.).

► *Gesamtpreis*: Bei einem vereinbarten Gesamtpreis für mehrere WG ist darauf abzustellen, ob nach dem Parteiwillen auch für das einzelne immaterielle WG ein Teil des Kaufpreises gezahlt werden sollte. Im Zweifel ist der Kaufpreis nach den für Grund und Boden und Gebäude entwickelten Grundsätzen aufzuteilen (s. § 6 Anm. 311).

► *Gemischte Schenkung/Auflagenschenkungen*:

▷ *Gemischte Schenkung*: Entgeltlich iSd. Abs. 2 ist auch eine gemischte Schenkung, bei der die Gegenleistung nach den Vorstellungen der Parteien unter dem Wert des immateriellen WG liegt. Auf die Frage, ob das zugrunde liegende Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten oder das Rechtsgeschäft einheitlich entgeltlich oder unentgeltlich zu behandeln ist, kommt es für den allein den Ansatz betreffenden Abs. 2 nicht an. Entscheidend und ausreichend ist, dass sich die Existenz und die Bewertbarkeit des immateriellen WG durch das Teilentgelt am Markt bestätigt hat.

WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 96 (2/1998); ebenso im Erg. BAETGE/FEY/WEBER in KÜTING/WEBER, HdR, § 248 HGB Rz. 32 (3/2010); HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THEILE, § 248 HGB Rz. 45 (6/2016).

▷ *Auflagenschenkungen*: Bei einer Schenkung, die mit der Bestimmung gewährt wird, aus der Zuwendung eine Leistung zu erbringen (Auflagenschenkungen), ist die Auflage Entgelt iSd. Abs. 2, wenn sie vom Bedachten erfüllt wird, um den Gegenstand der Zuwendung zu erwerben. Zwar wird die Auflage erst aus Mitteln der Zuwendung erbracht. Erreicht die Zuwendung aber nicht den Wert der Auflagenbelastung, wird der Bedachte unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Zuwendung insgesamt ablehnen. Die Auflage stellt damit wirtschaftlich eine Gegenleistung für die Zuwendung dar.

Ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 540 (8/2015); aA, ohne Überlegungen zum wirtschaftlichen Zusammenhang, Schl.-Holst. FG v. 28.2.1984 – IV 204/79 (V), EFG 1984, 493 (494), rkr.

Die Auflagenleistung ist jedoch kein Entgelt, wenn andere Überlegungen für die Erfüllung der Auflage eine Rolle spielen und kein Bezug zum Erwerb des Schenkungsgegenstands besteht (vgl. SCHUBERT/GADEK in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 255 HGB Rz. 91; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 97 [2/1998]). Denkbar ist dies, wenn die Auflage in der Verpflichtung besteht, für den Unterhalt eines Familienangehörigen zu sorgen.

1844 dd) Entrichtung des Entgelts

Entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 setzt nicht voraus, dass das Entgelt bezahlt worden ist. Das Entgelt kann auch in der Eingehung einer Verbindlichkeit bestehen. Ein bedingtes Entgelt

Beispiel: Kaufpreis für immaterielle WG des AV ist nur zu zahlen, wenn künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen

begründet entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 mit Eintritt der Bedingung (vgl. BFH v. 1.9.2010 – IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 539 [8/2015]).

ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter 1845

Bei Erwerbsvorgängen zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen oder einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ist umstritten, ob ein entgeltlicher Erwerb von diesen Personengruppen gar nicht oder nur unter besonderen Voraussetzungen das Aktivierungsverbot des Abs. 2 erfüllt.

Auffassungen im Schrifttum: Nach hM ist das Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs in Abs. 2 formal zu verstehen und auch beim entgeltlichen Erwerb zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschaft und Gesellschafter erfüllt. Bewertungsunsicherheiten soll durch strenge Anforderungen an den Nachweis der Werthaltigkeit der Gegenleistung begegnet werden.

ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 15; HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 52; MERKT in BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 4; abwägend BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 248 HGB Rz. 37; SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 35; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 46; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 117 f. (2/1998).

Teilweise wird einschränkend gefordert, dass das Erwerbsgeschäft auch zwischen fremden Dritten so abgeschlossen worden wäre (KESSLER, BB 1994, Beilage 12 zu Heft 19, 18).

Nach aA soll beim Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen generell kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegen und eine Aktivierung beim Erwerber nur dann in Betracht kommen, wenn das immaterielle WG bereits beim Veräußerer wegen eines vorangegangenen Erwerbs aktiviert war.

LÖCKE, BB 1998, 415 (418); MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 27; MOXTER, StuW 1989, 232 (239); SCHMIDT, StuW 1989, 232 (238); SEIFRIED, DB 1990, 1473 (1475): beim Erwerb durch das verbundene Unternehmen des herrschenden Gesellschafters.

Stellungnahme: Mit der hM kann jeder entgeltliche Erwerb zwischen verbundenen Unternehmen, nahestehenden Personen sowie Gesellschaft und Gesellschafter als entgeltlich iSd. Abs. 2 angesehen werden. Zweifel an der Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung sind bei der Bewertung des immateriellen WG zu berücksichtigen.

Die vermittelnde Auffassung, die bereits im Rahmen des Abs. 2 als Ansatzvoraussetzung einen Fremdvergleich fordert, überzeugt dagegen nicht. Abs. 2 beruht auf der Erkenntnis, dass gerade ein Fremdvergleich bei selbst hergestellten immateriellen WG häufig nicht sachgerecht möglich ist. Deshalb ordnet er präventiv ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV an. Ist man der Auffassung, dass der entgeltliche Erwerb von verbundenen Unternehmen keinen hinreichenden Markttest ermöglicht, würde auch ein schwer praktikabler Fremdvergleich nicht über das dann konsequent zu fordernde Aktivierungsverbot hinweghelfen (ebenso WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 117 [2/1998]).

Die vor allem im Handelsbilanzrecht gegen eine Aktivierung von konzernintern erworbenen immateriellen WG vorgetragenen Bedenken wiegen im Kontext des Abs. 2 weniger schwer. Im Steuerbilanzrecht verhindert die Interessenlage der betroffenen Stpfl. eine zu großzügige Aktivierung, die im Handelsbilanzrecht wegen des fehlenden Interessengegensatzes bei § 248 Abs. 2 HGB eine Gefahr für die Durchsetzung des Vorsichtsprinzips darstellen könnte. Die Übertragung immaterieller WG zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unterneh-

men sowie Gesellschaft und Gesellschaftern ermöglicht Gestaltungen nur zur Begründung der Aktivierungspflicht, nicht zu deren Vermeidung. Die Aktivierung immaterieller WG ist beim Erwerber gegenüber dem Sofortabzug des Entgelts als BA für den Stpfl. stl. weniger vorteilhaft (s. Anm. 1755), beim Veräußerer wirkt das Entgelt für ein bisher nicht aktiviertes WG in vollem Umfang gewinnerhöhend. Vor dem Hintergrund dieser Interessenlage kann aus Sicht des StRechts davon ausgegangen werden, dass auch zwischen verbundenen Unternehmen nur werthaltige immaterielle WG übertragen werden.

d) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge

Schrifttum (s. auch Nachweise vor Anm. 1750 und Anm. 1830): WASSERMEYER, Einlagen in Kapital- und Personengesellschaften und ihre ertragsteuerliche Behandlung, StbJb. 1985/86, 213; GROH, Einlegung und Ausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter, StbJb. 1988/89, 187; KÜTING/KESSLER, Die Problematik der „anderen Zuzahlungen“ gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, BB 1989, 25; MARTENS/RÖTTGER, Aktivierung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Umwandlungen einer Personengesellschaft in eine GmbH nach §§ 46 ff. UmwG?, DB 1990, 1097; SEIBOLD, Die ertragsteuerliche Einlage sogenannter verdeckter Einlagen, DStR 1990, 719; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, Bonn 1992; SIEGERS, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, DStR 1992, 1570; FISCHER, Verschmelzung von GmbH in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1995, 485; AHA, Ausgewählte Zweifelsfragen zur Rechnungslegung bei Verschmelzungen, BB 1996, 2559; HOFFMANN, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beilage 16 zu Heft 40; BÜCHELE, Offene und verdeckte Einlagen im Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1997, 2337; GROH, Ist die verdeckte Einlage ein Tauschgeschäft?, DB 1997, 1683; HAHN, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Offene Sacheinlagen als entgeltliche Anschaffungsvorgänge?, DStR 2003, 1813; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136.

Verwaltungsanweisungen: R 8.9 KStR 2015 zur verdeckten Einlage; BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178 - 4/00, BStBl. I 2000, 462; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, zur Einlage in PersGes.

1846 aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Rechtsprechung und herrschende Meinung: Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. oder PersGes. eingelegte immaterielle WG sind nach der Rspr. und der hM iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben – unabhängig davon, ob das eingelegte WG beim Einlegenden zuvor selbst hergestellt oder entgeltlich erworben war. Die gewährten Gesellschaftsrechte werden insofern als Entgelt angesehen (tauschähnlicher Vorgang).

BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748 (749); BFH v. 25.11.1980 – VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419 (421); BFH v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233 (234); BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 (232): „tauschähnlicher Vorgang“; BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DB 2007, 1731; ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 21; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/WEBER, HdR, § 248 HGB Rz. 32 (3/2010); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 69 f.; GROH, DB 1997, 1683 (1684); SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 40; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 555; DB in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 248 HGB Rz. 45; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 2003, 289; aA NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1954 (4/2017); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 522 (3/2016); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 555 (8/2015); WEBER-

GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 202, 208; WIDMANN in WIDMANN/MEYER, § 20 UmwStG Rz. 68 f. (4/2007); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 23 (2/1998). Im Erg. zust. HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, mit dem Argument objektiver Wertansätze im Steuerrecht. Einschränkend: HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 263, 264 f.

Gegenansicht: Nach aA werden immaterielle WG aus Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht entgeltlich erworben (kein tauschähnlicher Vorgang), weil die eingeräumten Gesellschaftsrechte nicht Gegenleistung der Gesellschaft selbst seien.

BÜCHELE, DB 1997, 2337; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DSrR 2003, 1813 (1815 f.).

Dies soll insbes. bei der Einbringung in eine Gesellschaft, die der einbringende Gesellschafter rechtl. oder faktisch beherrscht, gelten, weil in diesen Fällen kein echter Interessenkonflikt besteht, der die Existenz und den Wert des immateriellen WG objektiv am Markt bestätigt.

SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1979, 180 (182); mit diesem Argument für Einschränkung HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 264 f.

Stellungnahme: Immaterielle WG sind uE durch eine Einlage gegen Gesellschaftsrechte nur dann entgeltlich erworben, wenn eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen ist. Diese kann sich, insbes. wenn weitere Gesellschafter vorhanden sind, aus den allgemeinen gesellschaftsrechtl. Regelungen ergeben. Bedenken begegnen der hM mit der Frage, ob die vom Tatbestandsmerkmal des entgeltlichen Erwerbs geforderte Marktbestätigung bei der Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte wirklich gewährleistet ist (eingehend HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190 ff.). Zweifelhafte ist dies vor allem deshalb, weil sich Umfang und Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte nach dem Wert des bisher uU nicht wertbestätigten immateriellen WG bemessen. Von einer wirklichen Marktbestätigung kann daher nur in den Fällen ausgegangen werden, in denen andere Gesellschafter vorhanden sind, deren relativer Gesellschaftsanteil sich mit der Gewährung von Gesellschaftsrechten an den Einbringenden verringert und die daher einen korrespondierenden Wertausgleich erwarten werden (ähnlich MARTENS/RÖTTGER, DB 1990, 1097 [1101]; aA HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 192). Insoweit ist auch durch die gesellschaftsrechtl. Regelungen eine objektive Wertkontrolle durch Dritte vorgesehen.

Bei den PersGes. durch Regelungen über die Beitragserbringung im Gesellschaftsvertrag; bei der GmbH nach §§ 5 Abs. 4 bzw. 56 GmbHG, vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); Ausnahme: Einmann-GmbH, vgl. HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 192 f.; bei der AG durch externe Prüfung der Werthaltigkeit nach §§ 33 Abs. 2 Nr. 4, 34 Abs. 1 Nr. 2, 183 Abs. 3 AktG, dazu HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55.

Wo eine solche Objektivierung der Werthaltigkeit des eingelegten immateriellen WG nicht möglich ist, kann uE auch bei der (offenen) Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 angenommen werden. Es fehlt dann an der gebotenen Marktbestätigung.

Ähnlich wohl HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; ausdrücklich nur für das Gesellschaftsrecht: HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 190, 198.

Wenn danach in bestimmten Fällen, etwa bei der offenen Einlage in die Einmann-GmbH, kein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2 vorliegt, könnte eine Aktivierung der Einlage eines immateriellen WG gleichwohl in Betracht kommen, soweit die strechtl. Einlagegrundsätze dem Abs. 2 vorgehen (s. Anm. 1848). Da die Rspr. jedoch davon ausgeht, dass es sich bei der offenen Einlage um einen

tauschähnlichen Vorgang handelt, auf den die Einlagegrundsätze keine Anwendung finden,

BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 231 (232); dazu KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 552, 555,

muss in konsequenter Fortentwicklung dieser Rspr. das Aktivierungsverbot nach Abs. 2, zumindest bei der offenen Einlage in Gesellschaften, an denen nur ein Gesellschafter beteiligt ist (zB Einmann-GmbH/GmbH & Co. KG), gelten (aA HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 198).

1847 Einstweilen frei.

1848 **bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen**

Kein entgeltlicher Erwerb: Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils an die Gesellschaft, die ihre Grundlage im Verhältnis eines Gesellschafters zur Gesellschaft haben, aber außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Grundlagen und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten geleistet werden (sog. verdeckte Einlagen), sind nicht entgeltlich erworben.

Vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); BFH v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; ADS, 6. Aufl. 1998, § 248 HGB Rz. 21; SCHMIDT/USINGER in Beck Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 248 HGB Rz. 40; HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 248 HGB Rz. 55; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 684 (11/2007); HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 203; HOMMEL, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, 1998, 317 f.; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1574); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 555 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 204; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 24 (2/1998); aA mit dem Argument der unberechtigten Differenzierung zu offenen Einlagen HIORT, Einlagen obligatorischer Nutzungsrechte in Kapitalgesellschaften, 2004, 300, 307.

Verdeckte Einlagen sind zwar gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in der Bilanz bei den Kapitalrücklagen auszuweisen und werden im Rahmen von § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 als nachträgliche AK auf die Beteiligung behandelt (s. § 17 Anm. 200 und 230). § 6 Abs. 6 Satz 2 bezieht sich jedoch nicht auf die Frage der Entgeltlichkeit bei Abs. 2 (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 204). Für § 17 kann insoweit nichts anderes gelten. Die durch die Einlage bewirkte Wertsteigerung der eigenen Anteile stellt auch keine Gegenleistung dar und führt nicht zu einer Objektivierung der Werthaltigkeit des immateriellen WG.

Deutlich HÖMBERG/KÖNIG/GALLASCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 248 HGB Rz. 46 (6/2016); SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1574).

Vorrang der Einlagegrundsätze: Wegen des Vorrangs der Einlagegrundsätze ist das beim Einlegenden originär entstandene und später in die Gesellschaft „verdeckt“ eingelegte immaterielle WG bei dieser aber gleichwohl zu aktivieren (zum allgemeinen Vorrang der Einlagegrundsätze s. Anm. 1772). Der Vorrang der Einlagegrundsätze vor Abs. 2 folgt für Einlagen des Gesellschafters in die Gesellschaft aus dem strechtl. Gebot der Trennung zwischen Gesellschaftersphäre und Gesellschaftersphäre. Beim Gesellschafter (im PV) entstandene Werte dürfen sich danach bei der Gesellschaft (etwa bei einer späteren Veräußerung) nicht gewinnerhöhend auswirken bzw. müssen bei betrieblicher Verwendung dort zur AfA berechtigen, weil nur der im Betrieb der Gesellschaft erzielte Gewinn bei dieser besteuert werden darf.

BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; BFH v. 20.8.1986 – I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; BFH v. 24.3.

1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705 (707); BFH v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl. II 1990, 879 (881); FG Köln v. 14.11.2013 – 10 K 132/13, juris, rkr. Rz. 33; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 66; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1955 (4/2017); WASSERMAYER, StbJb. 1985/86, 213 (228); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 204; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 (1543); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 26 (2/1998). Zum Handelsbilanzrecht: DÖLLERER, DB 1986, 1857 (1860); SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 79; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 289; SIEGERS, DStR 1992, 1570 (1573 f.). Einschränkung SEIFERT, DStR 1990, 719 (720): Abs. 2 greift bei Einlage eines bislang nicht beim Gesellschafter aktivierten immateriellen WG.

cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung

1849

Immaterielle WG, die durch eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung auf einen bilanzierenden Gesellschafter übertragen werden, sind nach uE zutreffender Rspr. und hM beim begünstigten Gesellschafter auch dann zu aktivieren, wenn sie bei der Gesellschaft zuvor wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren. Im Rahmen einer offenen oder verdeckten Gewinnausschüttung auf einen Gesellschafter übertragene immaterielle WG sind zwar nicht iSd. Abs. 2 entgeltlich erworben,

BFH v. 25.11.1976 – IV R 90/72, BStBl. II 1977, 467 (472); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 69; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 28 (2/1998); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 201; ein Entgelt kann insbes. nicht darin gesehen werden, dass der Gesellschaftsanteil des Gesellschafters durch die Ausschüttung an Wert verliert;

das Aktivierungsverbot des Abs. 2 greift aber nicht bei Wertbewegungen zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern, die ihre Ursache (Veranlassung) im Gesellschaftsverhältnis haben. Das strechtl. Gebot der Trennung des gesellschaftlichen vom betrieblichen Bereich geht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 auch bei Gewinnausschüttungen vor. Wird die vGA durch Übertragung eines immateriellen WG bei der ausschüttenden Gesellschaft gewinnerhöhend berücksichtigt, muss dieses immaterielle WG entsprechend auch beim empfangenden Gesellschafter angesetzt werden. Anderenfalls würde es bei einer späteren Veräußerung des immateriellen WG durch diesen Gesellschafter zu einer Doppelbelastung kommen.

Vgl. BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 (457), mit Verweis auf BGH v. 16.2.1959 – II ZR 170/57, BB 1959, 353, zur Bewertung eines Urheberrechts als Sacheinlage; zust. CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 69; NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1957 (4/2017); WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 28 (2/1998); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 165, 201.

dd) Liquidation

1850

Die Übertragung von immateriellen WG auf den Gesellschafter im Wege der Liquidation stellt keinen entgeltlichen Erwerb iSd. Abs. 2 dar.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 201; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 551 (8/2015).

Auch hier gehen aber die Grundsätze der Trennung zwischen gesellschaftlichem und betrieblichem Bereich dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 vor. Die Liquidation ist wie eine (verdeckte) Gewinnausschüttung zu behandeln und das immaterielle WG daher beim Gesellschafter zu aktivieren.

Vgl. GROH, StbJb. 1988/89, 187 (190); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 201; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 28 (2/1998).

1851 ee) **Übertragende Umwandlung**

Grundsatz: Der Übergang immaterieller WG durch Gesamtrechtsnachfolge bei übertragenden Umwandlungen (Verschmelzung, Spaltung) gegen Gesellschaftsanteile ist entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 2. Werden bei der Verschmelzung, Ab- und Aufspaltung an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft neue Anteile ausgegeben, handelt es sich wie bei der offenen Sacheinlage um einen tauschähnlichen Vorgang.

Grundlegend zur Umwandlung als tauschähnlichem Vorgang WIDMANN in WIDMANN/MAYER, vor § 1 UmwStG Rz. 45 (2/2007); aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 191.

Entgelt für die übertragenen immateriellen WG sind die gewährten Gesellschaftsrechte an der neuen Gesellschaft. Gleiches gilt, wenn das Kapital der übernehmenden Gesellschaft nicht erhöht wird und den Gesellschaftern für die Übertragung bestehende Gesellschaftsrechte eingeräumt werden.

BFH v. 15.10.1997 – I R 22/96, BStBl. II 1998, 168; BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686; AHA, BB 1996, 2559 (2561); GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 188 ff.; HAHN, DStZ 1998, 561 (565 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 537 (8/2015).

Konzerngesellschaften: Soweit bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft verschiedene Personen beteiligt sind, ist der von Abs. 2 geforderte Markttest gewährleistet (s. Anm. 1846 zu den offenen Sacheinlagen). Bei der Verschmelzung reiner Konzerngesellschaften oder bei der Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingesellschafter ist dagegen keine objektive Wertbestätigung zu erwarten. Wird innerhalb 100 %iger Beteiligungsverhältnisse verschmolzen, greift daher das Aktivierungsverbot des Abs. 2 für die übernommenen immateriellen WG, soweit sie beim übertragenden Rechtsträger wegen Abs. 2 nicht aktivierungsfähig waren, im Rahmen der Übertragung keine tragfähige Wertbestätigung vorgenommen worden ist (zu den Möglichkeiten GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 214 ff.) und die immateriellen WG in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nicht nach der ausdrücklichen Anordnung in §§ 3 Abs. 1 Satz 1 oder 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu aktivieren sind (s. Anm. 1775).

Vgl. BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10 (Umwandlung einer KapGes. auf ihren Alleingesellschafter); AHA, BB 1996, 2559 (2561); differenzierend GILLE, Bilanzierung immaterieller Anlagewerte bei Umwandlungen, 2006, 212 f.; das Aktivierungsverbot noch weiter erstreckend FISCHER, DB 1995, 485 (491).

Zum Ansatz immaterieller WG bei übertragender Umwandlung zu Buchwerten s. Anm. 1775

1852 ff) **Realteilung einer Personengesellschaft**

Abs. 2 gilt als Vorschrift der stl. Gewinnermittlung auch für die Realteilungsbilanz, die die stl. Schlussbilanz der aufzuteilenden Gesellschaft bildet und in der die Buchwerte auszuweisen sind (vgl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607 [611]). Mit der Realteilung einer PersGes. gehen gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 die einzelnen WG in das jeweilige BV der Mitunternehmer zu Buchwerten über (Zwang zur Buchwertfortführung). Bei der PersGes. wegen Abs. 2 nicht aktivierte immaterielle WG sind im übernehmenden BV des Mitunternehmers nicht zu aktivieren.

Dies gilt auch, wenn ein Spitzenausgleich gezahlt wird, der ein Entgelt iSd. Abs. 2 darstellen könnte. § 16 Abs. 3 Satz 2 schreibt auch für diesen Fall zwingend eine Buchwertverknüpfung vor (s. § 16 Anm. 452; WACKER in SCHMIDT,

36. Aufl. 2017, § 16 Rz. 548), die die Aktivierung bisher in der Gesellschaftsbilanz nicht aktivierter immaterieller WG beim Übernehmer auch dann verbietet, wenn sie von diesem im Rahmen einer Realteilung mit Wertausgleich (teil-)entgeltlich übernommen worden sind. Die Regelung geht insoweit dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1), das eine Aktivierung entgeltlich erworbener immaterieller WG gebieten würde, vor.

Entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV sind jedoch dann zu aktivieren, wenn sie vom übernehmenden Mitunternehmer in eine andere PersGes. eingebracht werden, weil die Einbringung ein der Realteilung nachfolgendes, von dieser zu trennendes Rechtsgeschäft ist (BFH v. 4.5.2004 – XI R 7/03, BStBl. II 2004, 893) und die Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten für die PersGes., in die das immaterielle WG eingelegt wird, regelmäßig ein entgeltlicher Erwerbsvorgang ist (s. Anm. 1846).

Einstweilen frei.

1853–1859

III. Rechtsfolgen des Abs. 2

1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift

1860

Abs. 2 ist eine besondere Aktivierungsvoraussetzung für immaterielle WG. Als Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV regelt er nur den Ansatz dem Grunde nach, nicht die Bewertung.

Die gebotene Trennung zwischen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ergibt sich aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 („Für die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, gilt das Folgende“) sowie aus dem systematischen Zusammenhang von § 5 Abs. 1 und 6.

Für den konkreten Wertansatz (das „wie hoch“) immaterieller WG gelten die allgemeinen Bewertungsregeln, insbes. die §§ 6, 7 (s. Anm. 1773).

2. Reichweite des Aktivierungsverbots

1861

Grundsatz: Aus der Regelung des Abs. 2 folgt ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle WG des AV.

Unselbständige materielle Teile eines immateriellen Wirtschaftsguts und Nebenkosten: Dieses Aktivierungsverbot umfasst auch die unselbständigen materiellen Teile eines immateriellen WG (s. Anm. 1809) sowie Aufwendungen zur Sicherung der Rechte an einem selbst hergestellten immateriellen WG des AV (BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146 [147], zu den Kosten der Anmeldung von Schutzrechten für selbst entwickelte Patente).

Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung immaterieller Wirtschaftsgüter: Das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 gilt nicht für Anzahlungen, die an Dritte zur Herstellung eines selbst geschaffenen immateriellen WG des AV geleistet werden. Anzahlungen stellen selbständige Verrechnungsposten dar (s. Anm. 573). Diese werden nicht von der das Bilanzierungsverbot des Abs. 2 rechtfertigenden Bewertungsunsicherheit immaterieller WG erfasst (offen BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156, unter II.2.b bb bbb).

Einstweilen frei.

1862–1869

1870 **IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter**

Abbaurechte auf fremdem Grund sind, wenn sie von einem Dritten eingeräumt werden, Nutzungsrechte an fremdem Grund und Boden. Es gelten die Grundsätze zur Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1787; vgl. WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 „Abbauberechtigung“ [2/1998]). Bodenschätze im eigenen Grundstück sind idR materielle WG (s. Anm. 1820). Eine zum Abbau notwendige und entgeltlich erworbene öffentlich-rechtl. Konzession kann als immaterielles WG aktivierungsfähig sein (s. Anm. 1783).

Abfindungen:

- von Arbeitsverhältnissen: Siehe Anm. 908.
- Transferentschädigungen im Profifußball: Siehe „Spielerlaubnis“.

Abonnementstamm: Die Geschäftschancen aus laufenden Abonnements sind ein beim Verlag gesondert vom Geschäftswert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn ein gesondertes Entgelt für sie bezahlt worden ist (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 [446]). Zur Abgrenzung immaterieller EinzelWG vom Geschäftswert s. Anm. 1800.

Abschlussgebühr eines Bausparvertrags: Siehe „Bausparvertrag“.

Abstandszahlungen zum Eintritt in ein Nutzungsrecht: Siehe Anm. 1787. Abstandszahlungen zur Ablösung eines Erbbaurechts, die geleistet werden, um die Begründung des Mietverhältnisses zu ermöglichen, sind nicht konkret aktivierungsfähig, weil sie von dem für das Mietverhältnis geltenden Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte erfasst werden (FG München v. 6.7.2006 – 7 K 1546/03, juris, rkr.). Abstandszahlungen zur vorzeitigen Aufhebung eines Vermittlungsvertrags, der sich als Fehlmaßnahme erwiesen hat, bilden einen geschäftswertstärkenden Wert, der nicht aktivierungsfähig ist (FG Köln v. 10.3.2016 – 13 K 1602/11, EFG 2016, 1493, nrkr., Az. BFH IV R 26/16).

Ackerquote: Siehe Anm. 1790.

Ankaufsrecht: Siehe „Optionsprämien“.

Anzahlungen auf Leistungen zur Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern: Siehe Anm. 1756.

Arbeitnehmererfindungen: Siehe Anm. 1834 „Arbeitnehmererfindungen“.

Arbeitsverhältnisse: Das Recht auf Dienstleistung oder schwebende Arbeitsverträge sind keine immateriellen WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“). Soweit schwebende Arbeitsverträge im Geschäftsverkehr, etwa bei Leiharbeitsfirmen, gesondert bewertet werden, handelt es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die im Geschäftswert aufgehen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; s. Anm. 1800).

Arzneimittelzulassungen sind gesondert vom Geschäftswert zu aktivierende abnutzbare immaterielle WG (s. Anm. 1800).

Auftragsbestand (als selbständiges vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Baukostenzuschüsse (zum Erwerb eines Nutzungsrechts): Siehe Anm. 1787, 1841.

Bausparvertrag: Bausparvorratsverträge sind WG des UV und fallen daher nicht unter Abs. 2. Entrichtete Abschlussgebühren sind zu aktivieren (BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14). Eine darüber hinausgehende Anwartschaft auf ein zinsgünstiges Darlehen kann auch bei der Einlage eines Bausparvertrags in das BV nicht als immaterielles WG aktiviert werden, weil der An-

spruch auf Einräumung verbilligter Vermögensnutzung, den der Bausparvertrag mit dem vereinbarten günstigeren Darlehenszins vermittelt, nicht Gegenstand einer Einlage in Gestalt der für die Zukunft ersparten Nutzungsaufwendungen sein kann (BFH v. 13.1.1994 – IV R 117/92, BStBl. II 1994, 454 [455]).

Belieferungsmöglichkeiten (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1800 „Abgrenzung des Geschäftswerts zu selbständigen immateriellen Wirtschaftsgütern, Beispiele für geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter“.

Betriebsprämien in der Landwirtschaft: Siehe Anm. 1790.

Bitcoin: Siehe Anm. 1817.

Bodenschätze: Siehe Anm. 1820.

Brau- und Brennrechte (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Certified Emission Reductions (CER): Siehe „Emissionsberechtigungen“.

Cloud Computing Ressourcen: Ausgelagerte Speicher- und Rechenkapazitäten, die am Markt gehandelt werden, bilden als selbständig be- und verwertbare Vermögenswerte immaterielle WG, s. Anm. 1787.

Computer-Programme: Siehe „Software“.

Customizing: Siehe „Software“.

Dienstleistungen: Siehe „Arbeitnehmererfindungen“.

Dienstleistungen sind kein immaterielles WG (s. Anm. 1834 „Aufwendungen für Leistungen Dritter, Dienstverträge“).

Domain-Adresse: Siehe „Internet-Domain“.

Druckvorlagen: Siehe „Redaktionskosten“.

Eigenjagdrecht: Siehe Anm. 1790.

Einlagen immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1772 und 1846 f.

Emission Reduction Units (ERU): Siehe „Emissionsberechtigungen“.

Emissionsberechtigungen sind konzessionsähnliche immaterielle WG des UV und unterfallen damit nicht dem Aktivierungsverbot des Abs. 2 (s. Anm. 1824 mwN). Das Gleiche gilt für die zukünftig vorgesehenen, aus internationalen Projekten stammenden Emission Reduction Units (ERU) und Certified Emission Reductions (CER), die wie nationale Zertifikate gehandelt werden können (vgl. ALTENSCHMIDT/LOHMANN, IStR 2007, 574).

Entwicklungskosten

– Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: Siehe Anm. 1834.

– AV oder UV: Siehe Anm. 1824.

– im Automobilbau: Siehe ANZINGER/LINN, StbJb. 2017/18, im Erscheinen; JOCHIMSEN/ZINOWSKY, Ubg 2016, 520; U. PRINZ/OTTO, DStR 2017, 275.

Erbaurecht (als materielles WG): Siehe Anm. 1819.

Erfinderrecht (als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Erfindungen (geschützte und ungeschützte als immaterielles WG): Siehe Anm. 1783.

Explorationskosten: Eigene Explorationskosten fallen als HK eines immateriellen WG unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Die Kosten der eigentlichen Förderbohrungen sind dagegen Kosten eines materiellen WG „Rohstoff“ (vgl. DÖLLERER/RÄDLER, FR 1994, 808 [812]; BMF v. 20.5.1980 – IV B 2 - S 2170 - 50/80, FR 1980, 319).

Fertigungsmuster: Siehe „Prototypen“.

Filme, Filmrechte und Filmlicenzzahlungen:

- Abgrenzung der Herstellung vom entgeltlichen Erwerb: Siehe Anm. 1834.
- AV oder UV: Siehe Anm. 1824.
- unechte und echte Auftragsproduktion: Siehe Anm. 1834 „Auftragsproduktion“.
- Filmlicenzzahlungen: eingehend SIMON/STOLZE, IStR 2005, 398.
- Synchronisationskosten: Siehe „Synchronisationskosten“.

Formen: Siehe „Vorlagen“.

Forschungsaufwand: Eigener Forschungsaufwand fällt unter das Aktivierungsverbot des Abs. 2. Zur Abgrenzung zwischen eigenem Forschungsaufwand und derivativ erworbenen Forschungsergebnissen s. Anm. 1834. Zur Abgrenzung zwischen immateriellen und materiellen WG beim Prototypen s. Anm. 1809.

Fußballspieler: Siehe „Spielerlaubnis“.

Geschäftschance: Siehe Anm. 1800.

Geschäfts- und Firmenwert: Siehe Anm. 1800.

Geschäftswertähnliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1800.

Güterfernverkehrsgenehmigungen: Siehe Anm. 1783, 1800.

Handelsvertreterrecht: Siehe Anm. 1783, 1800.

Internet-Domain-Adresse:

- Qualifizierung als WG: Siehe Anm. 1783.
- entgeltlicher Erwerb: Siehe Anm. 1841.
- als abschreibungsfähiges WG: Siehe MANK, DStR 2005, 1294.
- zum technischen Hintergrund: WÜBBELSMANN, DStR 2005, 1659.

Internet-Website: Hinsichtlich der abstrakten Aktivierungsfähigkeit ist im Hinblick auf die Komplexität und die Bedeutung des Internetauftritts zu differenzieren. Für eine einfache Homepage, die nur kurzlebige Informationen enthält, wird auch ein gedachter Unternehmenserwerber keinen gesonderten Kaufpreis ansetzen. Ihr fehlt bereits die WGQualität (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 644 [8/2015]). Komplexe Internet-Webseiten, die über die Präsentation des Unternehmens im Internet hinausgehende Funktionen wie etwa ein Warenbestellsystem enthalten („virtuelle Ladeneinrichtung“), sind dagegen als immaterielles WG anzusehen, wenn sie vom Geschäftswert des Unternehmens durch ihre selbständige Be- und Verwertbarkeit abgegrenzt werden können. Das wird nur selten der Fall sein (eingehend HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 246 HGB Rz. 66 ff.; KÖHLER, StBp. 2014, 285; anders, „regelmäßig der Fall“, KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 644 [8/2015]). Die zu ihrer Erstellung erforderlichen Kosten sind wie Aufwendungen für Software zu behandeln (s. Anm. 1816 und 1834).

Weiterführend KESSLER, DB 1998, 1341; FISCHER/VIELMEYER, BB 2001, 1294; LEIDIG/HERZOG, StuB 2001, 800; SIEGLER, Bilanzierung von Webdateien, 2000, 2001; SCHICK/NOLTE, DB 2002, 541; HÜTTCHE, BC 2002, 217; EBERLEIN, DSz 2003, 677; FRANK, NWB F. 17, 1801.

Jagdrecht: Siehe Anm. 1790.

Kassenärztliche Zulassung (als vom Geschäftswert abzugrenzendes immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Know-how (als vom Geschäftswert abgrenzbares immaterielles WG): Siehe Anm. 1800.

Konzeptionskosten: Siehe Anm. 1783.

Kundenstamm ist ein gesondert zu aktivierendes immaterielles WG, wenn er vom Geschäftswert abgegrenzt werden kann und nicht nur einen geschäftswertbildenden Faktor darstellt. Dies ist der Fall, wenn er nicht Teil eines erworbenen Geschäftswerts ist oder dem Kundenstamm nach dem objektivierten Willen der Parteien neben dem Geschäftswert ein besonderer Wert beigemessen worden ist (s. Anm. 1800; ebenso für den Mandantenstamm WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 „Mandantenstamm“ [2/1998]; einschränkend für den Kundenstamm WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 223; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 200 „Kundenstamm“ [2/1998] mit Hinweisen auf möglicherweise durch die später gesetzlich geregelte Abschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts überholte Rspr.).

Leistungsschutzrecht (als immaterielle WG): Siehe Anm. 1783.

Lizenzen: Siehe „Nutzungsrechte“.

Mandantenstamm: Siehe „Kundenstamm“.

Milchreferenzmenge: Siehe Anm. 1790.

Nießbrauch ist als dingliches Nutzungsrecht ein immaterielles WG (s. Anm. 1787).

Nutzungsrechte: Siehe Anm. 1787.

Optionsprämien: Siehe Anm. 1786.

Patente sind immaterielle WG (s. Anm. 1783). Jeweils selbständig zu aktivierende immaterielle WG bilden zum gleichen Gegenstand in verschiedenen Ländern erteilte Patente (BFH v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl. II 1976, 666 [667]).

Praxiswert: Siehe „Geschäftswert“.

Prototypen: Siehe Anm. 1809.

Public Private Partnership: Beim Konzessionsmodell ist die Chance auf Erzielung künftiger Vergütungen (zB Mautweiterleitungsförderungen) wegen des Verbots der Aktivierung schwebender Geschäfte nicht aktivierungsfähig (vgl. FABIAN/FARLE, DSStR 2004, 929 [931]).

Rezeptur (zB eines Pflanzenschutzmittels): Siehe Anm. 1683.

Software:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1816.
- entgeltlicher Erwerb oder Herstellung: Siehe Anm. 1834.

Spielerlaubnis im Profifußball:

- Qualifikation als „immaterielles“ WG: Siehe Anm. 1783.
- Transferentschädigung als Entgelt: Siehe Anm. 1841.

Stoffrechte bei der Filmherstellung: Siehe Anm. 1834.

Stromversorgung: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf eine verbesserte Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG (s. Anm. 1787, 1841).

Synchronisationskosten: Durch Synchronisation wird ein immaterielles WG „synchronisierter Film“ geschaffen, das neben die uU entgeltlich erworbene Lizenz zum Verleih oder zur Ausstrahlung eines in einer Fremdsprache produzierten Films tritt, diese Lizenz aber nicht verändert. Soweit die Lizenz grds. auch zur Ausstrahlung oder zum Verleih in der Originalsprache berechtigt, erfasst das nach Abs. 2 für die eigenen Kosten der Synchronisationsfassung eingreifende Aktivierungsverbot nicht nachträglich die Kosten des Erwerbs der Lizenzen an

dem Originalfilm (s. Anm. 1834; aA möglicherweise WOLFFGANG in KSM, § 5 Rz. C 151 [2/1998]; WRIEDT/WITTEN, DB 1991, 1292 [1293]).

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

Transferentschädigung im Profifußball: Siehe „Spielerlaubnis“.

Verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1848.

Verdeckte Gewinnausschüttung immaterieller Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 1849.

Verlagsrecht:

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

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

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

Verlorene Zuschüsse: Siehe „Zuschuss“.

Versicherungsprämien: Siehe Anm. 1786.

Vertragsarztzulassung: Siehe „Kassenärztliche Zulassung“.

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

Wegebeitrag: Siehe „Zuschuss“.

Werbepot: Siehe „Filme“.

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

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

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

Wiederbepflanzungsrecht im Weinbau: Siehe Anm. 1790.

Zinsbegrenzungsvereinbarungen: Siehe Anm. 1786.

Zuckerrübenlieferrechte: Siehe Anm. 1790.

Zuschuss: Ein Zuschuss, mit dem ein nichtexklusives Recht auf Nutzung einer Straße, eines Wegs, eines Kanalisationssystems oder einer verbesserten Stromversorgung erworben wird, begründet kein entgeltlich erworbenes immaterielles WG in Gestalt eines Nutzungsrechts; anders bei einem Zuschuss, mit dem ein exklusives Nutzungsrecht erworben wird (s. Anm. 1787 und 1841). Eingehend zur Bilanzierung von Zuschüssen s. Anm. 1700–1730. Zu Vermarktungskostenzuschüssen bei Medienfonds s. Anm. 1834.

Einstweilen frei.

1871–1899

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

Schrifttum: HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976; SCHWARZ, Die Bilanzierung bedingter Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, Spardorf 1986; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306; U. PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; WENDT, Bilanzierung von künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; KAISER, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt und deren Behandlung unter dem neuen § 5 Abs. 2a EStG, GmbHR 2001, 103; STRUNK/KAMINSKI, Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Neuwied, Kriftel 2001; GOSCH, Einige Bemerkungen zur aktuellen bilanzsteuerrechtlichen Rechtsprechung des I. Senats des BFH, DStR 2002, 977; WENDT, Passivierungsaufschub nach § 5 Abs. 2a EStG, StbJb. 2003/04, 247; SUCHANEK/HAGEDORN, Passivierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, FR 2004, 451; SCHILDKNECHT, Passivierungsverbote nach Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2005, 181; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; K. SCHMIDT, Sanierender Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Irrungen, Wirrungen! – Eine Skizze zu § 5 Abs. 2a EStG, §§ 19, 39, 199 InsO, in KIRCHHOFF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 405; K. SCHMIDT, Rangrücktritt bei Gesellschafterdarlehen: Problem gebannt?, DB 2006, 2503; FICHTELMANN, Der qualifizierte Rangrücktritt – ein Irrtum der Rechtsprechung?, GmbHR 2007, 518; BÄUML, GmbH-Konzernfinanzierungen im Krisenfall nach MoMiG und FMStG, StuB 2009, 637; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Aktuelle Beratungsschwerpunkte bei der Bilanzierung von Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 2414; CARLÉ/URBACH, Beratung in der Krise: Steuerliche und zivilrechtliche Hinweise, KÖSDI 2010, 16896; HEINZ, Steuereffiziente Verlustnutzung als Bestandteil einer steuerzentrierten Sanierungsberatung, FR 2010, 1134; KAHLERT/GEHRKE, Der Rangrücktritt nach MoMiG im GmbH-Recht: Insolvenz- und steuerrechtliche Aspekte, DStR 2010, 227; SEPPELT, Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz, BB 2010, 1395; WENDT, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg 2010, 145; FÖRSTER, Bedeutung der Finanzierung

für die Besteuerung, Stbg 2011, 49; HOFFMANN, Bedingt rückzahlbare Zuwendungen, StuB 2011, 561; OTT, Ausfall von Gesellschafterdarlehen bei der GmbH nach dem MoMiG – Folgen aus dem BMF-Schreiben vom 21.10.2010, StuB 2011, 243; U. PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, DB 2011, 492; BRAUN, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360; DEMUTH/EISGRUBER, Ausgewählte steuerliche Überlegungen und Beratungsbrennpunkte zum Jahreswechsel 2012/2013, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135; DEMUTH/HELMS, Gesellschafterforderungen und Nutzungsüberlassung in der InsO – steuerliche Fernwirkung zivilrechtlicher Bestimmungen, KÖSDI 2012, 18066; FARLE, Ertragsteuerliche Folgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten, BB 2012, 1507; FÖRSTER/NEUMANN, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, StJb. 2012/13, 339; HAMMINGER, Passivierung oder keine Passivierung bei qualifiziertem Rangrücktritt?, NWB 2012, 1498; HOFFMANN, Rangrücktritt = Forderungsverzicht?, StuB 2012, 209; HOFFMANN, Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht, BC 2012, 488; KAHLERT, Passivierung eines Rangrücktritts in der Steuerbilanz, NWB 2012, 2141; MIHM, Verpflichtung zur Rückzahlung auch aus sonstigem freien Vermögen steuerlich erforderlich, BB 2012, 766; RÄTKE, Gewinnerhöhung durch Rangrücktritt? – BFH erweckt § 5 Abs. 2a EStG zum Leben – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 100/10, StuB 2012, 338; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zur Unternehmensbesteuerung zum Jahreswechsel 2012/2013, DStZ 2012, 871; SCHMID, Der erfolgswirksame Rangrücktritt, FR 2012, 837; WENG, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen – Notwendigkeit einer kritischen Überprüfung der Finanzierung von Unternehmen, StuB 2012, 233; BÖCKER/POERTZGEN, Der insolvenzrechtliche Überschuldungsbegriff ab 2014, GmbHR 2013, 17; RÄTKE, Der Rangrücktritt im Insolvenz- und Steuerrecht – Fallstricke bei der Formulierung von Rangrücktrittsvereinbarungen, BBK 2013, 27; RÄTKE, Der Forderungsverzicht (mit Besserungsabrede) – Sanierungsinstrument zur Beseitigung einer Überschuldung, BBK 2013, 75; RÖCK/HUCKE, Die Weitergeltung des Eigenkapitalersatzrechts nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2013, 791; RÖDDING/SCHOLZ, „Lösch’ mich“ – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften – zugleich Besprechung des Urteils des FG Köln vom 6.3.2012, 13 K 3006/11, DStR 2013, 993; RONNEBERGER, Steuerliche Gestaltungsüberlegungen zum Rangrücktritt unter besonderer Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 30.11.2011, Stbg 2013, 201; WELTER/BALLWIESER, BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckung – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifende Saldierung und Regulierungskonto?, DStR 2013, 1492; CHRISTIANSEN, „Enfin“ – erklärter Gleichklang bei der Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – Zum BFH-Urteil vom 17.10.2013, IV R 7/11, DStR 2014, 279; KAHLERT, Ertragsbesteuerung in Krise und Insolvenz, FR 2014, 731; U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 2. Aufl. 2014; SCHUMANN, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen – Aktuelle Rechtsprechung zur „bilanzpolitischen Spielweise des Kaufmanns“, EStB 2014, 441; ALTRICHTER-HERZBERG, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH?, GmbHR 2015, 1121; BAUMGARTNER/GEILING, Werthaltigkeit von Gesellschafterdarlehen – Bewertungsanlässe und Bewertungsmethode, DB 2015, 2476; BERGMANN/CLEMENS, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsvereinbarungen – Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG bei Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, DB 2015, 1867; BRIESE, Gewinnermittlung: Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt sowie Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, GmbHR 2015, 881; BROEMEL/ENDERT, Folgen eines Rangrücktritts in der Handels- und Steuerbilanz, BBK 2015, 357; BROEMEL/ENDERT, Forderungsverzicht mit Besserungsschein bei Kapitalgesellschaften, BBK 2015, 981; GOSCH, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss, BFH/PR 2015, 287; HELIOS/KRÖGER, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 2478; HOFFMANN, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss – Anmerkung zu BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, DStR 2015, 1551; HOFFMANN, Vermarktungskostenzuschuss als partiarisches Darlehen, DStR 2015, 1792; HOFFMANN, Rangrücktritt als steuerlicher Eigenkapitalgenerator, StuB 2015, 561; HOFFMANN, Zwischen Eigen- und Fremdkapital (II), StuB 2015, 769; HOOS/KÖHLER, Überschuldungsverhindernde Rangrücktrittsvereinbarungen in der Finanzierungs- und Restrukturierungspraxis, GmbHR 2015, 729; KAHLERT, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept

des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734; KAHLERT, Rangrücktritt und (sonstiges) freies Vermögen: Der (Irr-)Weg zur Steuerneutralität, NWB 2015, 3018; KLEINMANN, BFH: Vermarktungskostenzuschuss eines Filmfonds kann als partiarisches Darlehen zu beurteilen sein, BB 2015, 2032; KORN/STRAHL, Steuerliche Hinweise zum Jahresende 2015, KÖSDI 2015, 19555; KRAFT/C. SCHREIBER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, NWB 2015, 2640; LÜDENBACH, An zukünftigen Bilanzgewinn geknüpfter Rangrücktritt, StuB 2015, 148; OSER, Die Erfüllung einer subordinierten Verbindlichkeit aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss belastet bereits das (Stichtags-)Vermögen, BB 2015, 1906; OTT, Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Steuerliche Folgen in Krisensituation oder bei Insolvenz, StuB 2015, 43; PAUS, Bilanzrechtlich anzuerkennender Rangrücktritt nur noch teilweise gewinnwirksam Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 980; RÄTKE, Beständigkeit und Wandel beim Rangrücktritt – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 15.4.2015 – I R 44/14, StuB 2015, 771; RÄTKE, Drohende Gewinnerhöhung bei unvollständiger Rangrücktrittsvereinbarung, BBK 2015, 998; ROGGE, Ertragsteuerliche Konsequenzen bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft mit bestehenden Gesellschafterdarlehensverbindlichkeiten – Übersicht des aktuellen Rechtsstandes anhand eines Fallbeispiels, DV 2015, 2837; SCHÄNZLE/BIRKER, Rangrücktritt und Einlage, StB 2015, 431; SCHEIFELE/NEES, Der Rangrücktritt aus steuerrechtlicher Sicht – Unter Berücksichtigung von BGH vom 5.3.2015 – IX ZR 133/14 und BFH vom 15.4.2015 – I R 44/14, DK 2015, 417; SCHIFFERS/KÖSTER, Gestaltungshinweise zum Jahreswechsel 2015: Aktuelle Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung – Bilanzsteuerrecht und Gewerbesteuer, DStZ 2015, 911; K. SCHMIDT, Rangrücktritt insolvenzrechtlich/Rangrücktritt steuerrechtlich – Aktueller Hinweis auf eine „Bringschuld“ von Gesetzgebung und Rechtsprechung, DB 2015, 600; SCHMIDT-HERN, Anforderungen an Rangrücktrittsvereinbarungen, DB 2015, 1153; SCHNITGER, Einlage bei Verbindlichkeiten iSd. § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2015/2016, GmbHR 2015, 1233; SEPPELT, Passivierung von aus einem zukünftigen Bilanzgewinn zu befriedigenden Nachrangverbindlichkeiten, BB 2015, 1457; STRAHL, Hochaktuelle Einflussfaktoren auf Gestaltungen im Unternehmenssteuerrecht, Stbg 2015, 441; TAUSER, Ertragsteuerliche Aspekte von Rangrücktritten in Akquisitionen und Sanierungen – zugleich Anmerkungen zu dem BFH-Urteil v. 15.4.2015 – I R 44/14, FR 2015, 976; UHLÄNDER, Aktuelle Besteuerungsprobleme in der Insolvenz – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.5.2015 (DB 2015 S. 1317) und weiteren Sonderfragen, DB 2015, 1620; WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, Heine, 11. Aufl. 2015; WEBER-GRELLET, Rangrücktritt im Bilanzsteuerrecht, BB 2015, 2667; WEISS, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt, EStB 2015, 267; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, München, 5. Aufl. 2015; BLUMENBERG/NEUMANN, Sanierungssteuerrecht – aktuelle Herausforderungen für die Beratungspraxis (Teil I), Ubg 2016, 181; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 24. Aufl. 2016; FRYSTATZKI, Die steuerbilanzielle Behandlung von Rangrücktrittsvereinbarungen nach BGHZ 204, 231, DStR 2016, 2479; HAMMINGER, Rangrücktritt – aktuelle Bestandsaufnahme gelöster und offener Fragen – Rechtssichere Gestaltung weiter fraglich, NWB 2016, 2359; HOFFMANN, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, StuB 2016, 285; HOFFMANN, Sonstiges freies Vermögen beim Rangrücktritt, StuB 2016, 405; HOFFMANN, Bilanzielle (Nicht-)Schulden trotz (Nicht-)Verpflichtung, StuB 2016, 881; KAHLERT, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209; KAHLERT, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts – Erwiderung zu W. Müller, BB 2016, 491, BB 2016, 878; LÜDICKE/MELLINGHOFF/RÖDDER, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016; W. MÜLLER, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 2016, 491; W. MÜLLER, Replik zu Kahlerl, BB 2016, 878 (vorstehend), BB 2016, 880; OTT, Verbilligte Nutzungsüberlassungen an Kapitalgesellschaften und Wertverluste von Gesellschafterdarlehen nach § 3c Abs. 2 EStG, DStZ 2016, 14; U. PRINZ, Entwicklungsperspektiven im Bilanzsteuerrecht, DB 2016, 9; H. RICHTER, Passivierungsaufschub beim Rangrücktritt? – § 5 Abs. 2a EStG und aktuelle Rechtsprechung, DStZ 2016, 621; K. SCHMIDT, Der unspezifizierte Rangrücktritt: unerfüllte Bringschuld des Insolvenz- und des Steuerrechts, BB 2016, 2; WESTPFAHL/KRESSER, Rangrücktrittsvereinbarungen in der Beratungspraxis, DB 2016, 33; ALTRICHTER-HERZBERG, Die Höhe der steuerlichen Einlage beim Rangrücktritt, GmbHR 2017, 185;

HOFFMANN, Behandlung der gesellschaftsrechtlich veranlassten Verbindlichkeitstilgung, StuB 2017, 1; MAYER/WAGNER, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt in der Liquidationsschlussbilanz – Finanzverwaltung schafft doppelt Klarheit, DStR 2017, 2025; RÄTKE, Bilanzielle Möglichkeiten zur Jahresabschluss-Gestaltung 2016/2017 – Praxistipps und -hinweise zur aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, BBK 2017, 75; SCHEIFELE, Zur Passivierung von Nachrangverbindlichkeiten, FR 2017, 392; A. SCHMIDT, Aktuelles zum Rangrücktritt – Nähert sich der BFH dem BGH an? Zugleich Anm. zu BFH vom 10.8.2016 – I R 25/15 und vom 28.9.2016 – II R 64/14, DK 2017, 86; A. SCHMIDT, Passivierung von Verbindlichkeiten bei (stiller) Liquidation und Rangrücktritt, DB 2017, 1998; SCHULZE-OSTERLOH, Rangrücktritt in der Handelsbilanz zwischen BGH und BFH, BB 2017, 427; STRAHL, Entwicklungen zur steuerlichen Gewinnermittlung, KÖSDI 2017, 20449; WACKER, Zu den steuerbilanziellen Folgen eines Rangrücktritts nach der jüngeren Rechtsprechung des I. BFH-Senats, DB 2017, 26; WEBER-GRELLET, Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss Anmerkung zu BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, FR 2017, 1088; WOLF, Die handelsrechtliche Bilanzierung von Rangrücktrittserklärungen – Folgerungen aus dem BGH-Urteil vom 5.3.2015 – IX ZR 133/14, StuB 2017, 333; HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN (Hrsg.), Bilanzrecht Kommentar, Köln 2018; WACHTER (Hrsg.), Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, München, 4. Aufl. 2018.

I. Einordnung des Abs. 2a

1. Bedeutung des Abs. 2a

1900 a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a

Handelsrechtliche GoB: Nach §§ 246 Abs. 1 Satz 3, 247 Abs. 1 HGB sind Schulden in die HBil. aufzunehmen und gesondert auszuweisen. Eine Verbindlichkeit ist zu bilanzieren, „wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt“ (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, mwN auf stRspr.). Für ungewisse Verbindlichkeiten bestimmt § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, in der HBil. Rückstellungen zu bilden. Ungewiss sind Verbindlichkeiten, die am maßgeblichen Stichtag dem Grunde nach entstanden sind, jedoch der Höhe nach nicht feststehen, und solche Verbindlichkeiten, die am Stichtag nicht mit Sicherheit entstanden sind, deren Bestehen aber wahrscheinlich ist (BFH v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 465). Rückstellungen sind zudem für Verbindlichkeiten geboten, die am Stichtag rechtl. noch nicht entstanden, wirtschaftlich aber in einem abgelaufenen Zeitraum verursacht sind; zur Mehrfachverursachung OSER/WIRTZ, StuB 2017, 693 (695). Für Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag weder rechtl. entstanden noch wirtschaftlich verursacht sind, darf hingegen eine Rückstellung nicht gebildet werden (BFH v. 25.3.1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, 1010). Eine am Bilanzstichtag rechtl. entstandene Verbindlichkeit ist unabhängig vom Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu passivieren

(vgl. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BFHE 196, 216; BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122; BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 124, „zwingend“; SCHUMANN, EStB 2014, 441 [442]; einschränkend SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417 [420]; vgl. auch BFH v. 6.2.2013 – I R 8/12, BStBl. II 2013, 686, zu welchem Zeitpunkt die in einer konkreten Regelung – „innere Wirksamkeit“ – enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden).

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (zur Abgrenzung zu weiteren Rückstellungspflichten vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuer-

recht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 383; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl. 2016, 429 ff.) bilden Verpflichtungen gegenüber Dritten ab, die nach Grund oder Höhe (noch) nicht feststehen (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845). Solche handelsbilanziell zu passivierenden Posten müssen grds. auch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung gebildet werden (vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291). Abs. 2a stellt mit seinem zeitweiligen Verbot der Passivierung somit eine weitere Ausnahme vom Maßgeblichkeitsgrundsatz dar.

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

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

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

► *Passivierungsverbot für nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen durften somit – bereits vor Geltung des Abs. 2a – mangels wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens Passivposten im Rahmen der stl. Gewinnermittlung nicht angesetzt werden (vgl. schon KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 113). Die Gesetzesregelung des Abs. 2a ist mithin rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 18) insoweit im Erg. vergleichbar mit § 6a Abs. 1 Nr. 2 (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 134), nach der Pensionsrückstellungen nicht zulässig sind, soweit die Pensionsverpflichtung von künftigen gewinnabhängigen Bezügen des Pensionsberechtigten abhängig ist.

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

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

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

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

► *Passivierungsgebot für nicht nur gewinnabhängige Verpflichtungen:* Für nicht ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen zu tilgende Verpflichtungen mussten wegen wirtschaftlicher Belastung des gegenwärtigen Schuldner-Vermögens in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung Passivposten angesetzt werden. Rückzahlungsverpflichtungen waren grds. zu passivieren – entweder als Verbindlichkeit oder Rückstellung und ggf. mit einem vom wahrscheinlichen Umfang der Rückzahlung abhängigen geringeren als dem vereinbarten Rückzahlungsbetrag zu bewerten (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 233 Rz. 70 ff. [11/2016]; BAIERL in Beck-HdR, B 234 Rz. 63 ff. [3/2016]).

Indirekt hat der Gesetzgeber die Rspr. zur stl. Passivierung einnahmenabhängiger Verpflichtungen durch die übergangsweise anzuwendende Regelung des § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 (aF) bestätigt: Wenn solche handelsrechtl. zulässig gebildeten Passivposten erst zum Schluss des ersten nach dem 31.12.1998 beginnenden Wj. aufzulösen sind (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 762g [8/2015]), setzt dies uE implizit die vorherige stl. Zulässigkeit voraus. Für unzulässig gebildete Passivposten eröffnet die Übergangsregelung uU einen Bestandsschutz (vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

1901–1904 Einstweilen frei.

1905 b) Einheitlichkeit des Passivierungsaufschubs seit Geltung des Abs. 2a

Gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsauffassung: Die Passivierung bedingt rückzahlbarer Vermögenszuwendungen sollte der Gesetzesbegründung zufolge (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 18) im Sinne der von der FinVerw. vertretenen Auffassung mit Abs. 2a

„Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.“

gesetzlich verankert werden (StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13, Art. 1 Nr. 4) und „der Verhinderung künftiger Steuerausfälle bei allgemeiner Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung“ dienen (nach U. PRINZ, DB 2015, 9 [13], eine „fiskalinduzierte steuerbilanzielle“ Passivierungsbeschränkung). Die FinVerw. hielt – zB im Zusammenhang mit Film- und Explorationsprojekten (BMF v. 8.5.1978 – IV B 2 - S 2241 - 97/78, BStBl. I 1978, 203) – über das Ansatzverbot für gewinnabhängige Verbindlichkeiten hinaus die Bildung eines Passivpostens auch für Vermögenszuwendungen, die nur in Abhängigkeit von künftigen Einnahmen zurückzuzahlen waren, im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zuwendung für unzulässig.

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

Konstitutiver Passivierungsaufschub bei einnahmenabhängigen Verpflichtungen: Abs. 2a ist rechtsbezeugend, was das Verbot der Passivierung gewinnabhängiger Verbindlichkeiten betrifft, rechtsbegründend, was das Verbot der Passivierung einnahmenabhängiger Verbindlichkeiten anbelangt, und eine Korrektornorm gegen die „ungeliebte“ BFH-Rspr. (WENDT, EStB 2000, 309 [310]). Da es für das einstweilige Passivierungsverbot nach dem Gesetzeswort-

laut nicht darauf ankommt, ob zuvor eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (s. Anm. 1915), reicht die Regelung insoweit über die in den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 14/2035, 14/2070) aufgeführten Sachverhalte hinaus: Alle ausschließlich aus – uE zuordenbaren (s. Anm. 1916; aA wohl FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.) – künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllenden Verpflichtungen werden erfasst, und zwar unabhängig vom Grund ihrer Entstehung. Erfolg iSv. Abs. 2a kann Gewinn, Umsatz oder Einnahmen sein (vgl. FROTSCHER/WATRIN in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 486 [3/2017]). Insoweit werden das Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip für die stl. Gewinnermittlung vernachlässigt (glA WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [255]). Als *lex specialis* geht Abs. 2a nämlich der in Abs. 1 Satz 1 verankerten materiellen Maßgeblichkeit vor (vgl. Anm. 36; zur Wechselwirkung von Handels- und StRecht WACKER, FS Gosch, 2016, 413 [414]).

Entwicklung der Rechtsprechung seit Schaffung des Abs. 2a: Für die Fälle der konkret formulierten reinen Gewinn- und Einnahmenabhängigkeit ist die Passivierung von Verpflichtungen verneint worden (s. näher Anm. 1916 und 1911, vgl. auch LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 78 [5/1993] und D 400, „Haftungslose Verbindlichkeiten“ [10/1993]). Eine extensive Gesetzesauslegung der FinVerw. (vgl. BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850; aufgehoben durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; abl. schon SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [456 f.]) vor allem in Krisenfällen (s. näher Anm. 1911) hat die Rspr. größtenteils abgelehnt:

Zur Passivierungspflicht bei Rangrücktritt, jedoch Passivierungsverbot bei haftungslosen Darlehen BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581; zur Passivierungspflicht bei fehlendem Schulderrlass FG Brandenb. v. 10.3.2004 – 4 K 2660/00, EFG 2004, 1440, rkr.; idR kein Passivierungsaufschub nach Abs. 2a bei Rangrücktritt BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; zur Passivierungspflicht für Zinsverbindlichkeiten aus Altkrediten einer früheren LPG beim Rangrücktritt BFH v. 21.6.2006 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483; BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252; zur Beteiligungsfinanzierung mit Inhaberschuldverschreibungen BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483; zum Rückstellungsverbot bei erfolgsabhängigen Vergütungen FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.; zum Sprachgebrauch und Begriff „Gewinnbeteiligung“ BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09, BFH/NV 2011, 135; zur partiarischen Darlehensvergütung BFH v. 22.6.2010 – I R 78/09, BFH/NV 2011, 12; zum Passivierungsverbot bei (sog. qualifiziertem) Rangrücktritt BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; kein Gewinn durch Passivierungsverbot bei GmbH-Liquidation FG Köln v. 6.3.2012 – 13 K 3006/11, EFG 2011, 1421, nrkr., offen BFH v. 5.2.2014 – I R 34/12, BFH/NV 2014, 1014; keine Passivierung bei nach Abschluss der Rangrücktrittsvereinbarungen noch aufgelaufenen Zinsen aus Altschulden FG Meckl.-Vorp. v. 14.6.2012 – 2 K 101/10, juris, rkr.; kein Passivierungsverbot bei Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbands BFH v. 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954; hingegen Passivierungsverbot einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung, wonach „nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist“, BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, mit entsprechend gegenläufiger Einlage des werthaltigen Teils der Forderung; best. durch BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670, entgegen Vorinstanz FG Köln v. 26.3.2015 – 10 K 3777/09, EFG 2015, 1212, welche den Begriff „Bilanzgewinn“ gegenüber den Tatbestandsmerkmalen „künftige Gewinne“ und „künftige Einnahmen“ noch weiter gefasst hatte; BFH v. 5.4.2017 – X R 30/15, BStBl. II 2017, 900, keine Rückstellung für Handwerkskammerbeiträge eines künftigen Beitragsjahres.

Auch wenn in der jüngeren Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; zust. OSER, BB 2015, 1906; krit. dazu ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR

2015, 1121 [1123]; BRIESE, GmbHR 2015, 881 [884]; HOFFMANN, DStR 2015, 1551 [1554]; RÄTKE, StuB 2015, 771; SCHÄNZLE/BIRKER, StB 2015, 431; PAUS, FR 2015, 980; W. MÜLLER, BB 2016, 491 [494f.]; HOFFMANN, StuB 2017, 1 [2]; WEBER-GRELLET, FR 2017, 1088 [1089]) mit der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung eine Abkehr von der bisherigen Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) grds. einhergeht, sind die stl. Auswirkungen wohl gering, zumal Werthaltigkeit in der Krise nicht der Regelfall sein dürfte (vgl. BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [359]; BERGMANN/CLEMENS, DB 2015, 1867 [1869]; exemplarisch zum Teilwert aA ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2017, 185 [188]; vgl. auch HOFFMANN, StuB 2016, 285 [286]; krit. W. MÜLLER, BB 2016, 491 [494]). Die Werthaltigkeit wird in Krisenfällen der KapGes. mit drohender Insolvenz idR nur ausnahmsweise, und dann allenfalls zT gegeben sein (vgl. RÄTKE, BBK 2015, 998 [1001], Wert tendiere gegen Null; HOFFMANN, StuB 2015, 769 [770]; bei Konzernfällen aA SCHNITGER, DB 2015, 1989 [1991]; KRAFT/C. SCHREIBER, NWB 2015, 2640 [2644]; K. SCHMIDT, BB 2016, 2 [4], zufolge dürfte Feststellung der Werthaltigkeit „bei einem Schönwetter-Rangrücktritt“ leichter als bei drohender Überschuldung sein).

Mit der uE idR vorliegenden stl. Gewinnrealisierung kommt uU ein Sanierungsgewinn in Betracht (zur ertragstl. Behandlung von Sanierungsgewinnen BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240; BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010,18; den Billigkeitserlass der FinVerw. abl. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393; zu Sanierungserträgen nach § 3a EStG nF s. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen v. 27.6.2017, BStBl. I 2017, 1202, Art. 2).

1906 c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen

Abs. 2a erfasst auch entsprechende Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die in Wj. passiviert worden sind, die vor dem 1.1.1999 begonnen haben, sowie auch solche, die bereits nach der bis dahin geltenden Rechtslage nicht hätten passiviert werden dürfen (zum Bestandsschutz nach Übergangsregelung von § 52 Abs. 12a idF des StBereinG 1999 vgl. BFH v. 16.5.2007 – I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252). Eine zeitweise Neutralisation des Auflösungsgewinns durch Einstellung in eine stfreie Rücklage, um die Besteuerungsfolgen abzumildern, ist nicht vorgesehen, weil wohl deren Notwendigkeit (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 18) nicht erkannt wurde.

1907 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Zu bereits nach § 4 Abs. 5 nicht abziehbaren BA, die von künftigen Einnahmen oder Gewinnen veranlasst sind, etwa umsatzabhängige *Incentives*, tritt das – nur zeitweilige – Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht in Konkurrenz. Das umfassendere Verbot der Gewinnminderung durch solche BA nach § 4 Abs. 5 erlaubt hier weder einen Ansatz von entsprechenden Verbindlichkeiten noch von entsprechenden Rückstellungen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 4a: Das Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen im Rahmen der stl. Gewinnermittlung wird durch Abs. 2a grds. nicht berührt. Lediglich soweit Drohverlustrückstellungen zulässigerweise noch fortgeführt – dh. gem. § 52 Abs. 13 erst schrittweise in den fünf folgenden Wj. ab dem ersten nach dem 31.12.1996 endenden Wj. aufgelöst – wurden, kann im Einzelfall aus Abs. 2a das Gebot der Sofortauflösung (s. Anm. 1906) folgen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 7 und § 4f: Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind nach Abs. 7 beim Übernehmer so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären (krit. CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 162). Nach FinVerw. (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, zu §§ 4f, 5 Abs. 7, Rz. 2, BStBl. I 2017, 1619 gilt Abs. 7 ausschließlich für am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen, die aufgrund der Vorschriften des EStG (ua. zB § 5 Abs. 2a bis 4b) und des KStG nicht oder niedriger anzusetzen und zu bewerten sind als die für die Übernahme der Verpflichtung erhaltene Gegenleistung im Sinne der BFH-Rspr. zu angeschafften Rückstellungen (vgl. BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635; BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840).

Verhältnis zu § 15a Abs. 5 Nr. 4: Für Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbes. „soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind“ (sog. haftungslose Verbindlichkeiten), gilt gem. § 15a Abs. 5 Nr. 4 iVm. § 15a Abs. 1 die eingeschränkte Verlustkompensation. Wegen der insoweit inhaltlichen Übereinstimmung wird für diese Regelung neben Abs. 2a kein verbleibender Anwendungsbereich mehr gesehen (s. § 15a Anm. 49; HEUERMANN in BLÜMICH, § 15a Rz. 140 [4/2012]; VON BECKERATH in KSM, § 15a Rz. G 218 [7/2009]; WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15a Rz. 208).

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Sätze 3ff. KStG: Auch Genussrechtskapital und Vergütungen für obligationenartige Genussrechte können, wenn es sich um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden brauchen, ggf. nicht passivierungs- bzw. abzugsfähig sein (s. § 8 KStG Anm. 70). Infolge Ausbuchens eines von der Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens nach Abs. 2a sowie der verdeckten Einlage des werthaltigen Teils (s. Anm. 1905) und des Korrespondenzprinzips kann sich eine Einkommenserhöhung der Tochtergesellschaft ergeben (vgl. TAUSER, FR 2015, 976 [979]).

Einstweilen frei.

1908–1909

2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen

a) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG

aa) Eigenkapitalersetzende Darlehen

1910

Hatte ein Gesellschafter seiner KapGes. ein Darlehen im Krisenfall gewährt, also nach § 32a GmbHG aF „in einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft)“, so wurde er im Insolvenzverfahren als nachrangiger Insolvenzgläubiger behandelt (vgl. zu Gesellschafterkonten bei der PersGes. WENDT, Stbg 2010, 145).

Eigenkapitalersetzende Darlehen sind in der HBil. – anders als im Überschuldungsstatus – grds. als Fremdkapital zu passivieren (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502; zu Einlagen der Gesellschafter grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BFH v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP

2000, 1251; zu Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit BFH v. 6.11.2007 – I B 50/07, BFH/NV 2008, 616; zu vGA bei Schwester-KapGes. BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60).

Eigenkapitalersetzende Darlehen – auch Gesellschafterdarlehen bei einem Missverhältnis zwischen Eigenkapital und Fremdkapital der KapGes. (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 1121 [8/2015]) – bleiben von einem Passivierungsaufschub bzw. -verbot insoweit unberührt, als Abs. 2a seinem Wortlaut nach uE ausschließlich künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (glA HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 85; HOFFMANN/NACKE in LBP, § 5 Rz. 917b [2/2016]; aA BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, wonach das Passivierungsverbot nicht nur für zukünftig entstehende, sondern gleichermaßen auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten gelte, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen [Jahresüberschüssen] zu erfüllen sind). Nur wenn die Darlehensrückzahlung unter denselben Bedingungen wie die Rückzahlung einer Einlage verlangt werden kann, entfällt eine Passivierung (vgl. BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; BGH v. 29.5.2000 – II ZR 75/98, II ZR 118/98, II ZR 347/97, ZIP 2000, 1251; RÖNDING/SCHOLZ, DStR 2013, 993 [995]); s. auch Anm. 675, „Eigenkapitalersetzende Darlehen“.

1911 bb) Vereinbarung eines Rangrücktritts

Ein Rangrücktritt beruht als ein Schuldänderungsvertrag iSd. § 311 Abs. 1 BGB auf einer privatautonomen Regelung

(vgl. zum sog. Rangrücktrittsilemma K. SCHMIDT, DB 2006, 2503 [2504]; ALTMIPPEN in ROTH/ALTMIPPEN, 8. Aufl. 2015, § 42 GmbHG Rz. 52; K. SCHMIDT, DB 2015, 600, mit Hinweis auf Haftungsrisiken sowie vermögensrechtl. Optimierungspflicht nach § 43 GmbHG; Hoos/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [734], mit weitreichendem insolvenzrechtl. Formulierungsvorschlag; KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227 [230], mit Varianten von Formulierungen; UHLÄNDER, DB 2015, 1620 [1627 f.]; WESTPFAHL/KRESSER, DB 2016, 33 [34]).

Mit dem Ziel der Abwendung eines Insolvenzantrags in einer Art Stillhalteabkommen (aA zur bloßen Stundung BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672; vgl. dazu SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417 [418]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153; WOLF, StuB 2017, 333 [337], unter Hinweis auf Unterschiedlichkeit von Abs. 2a und insolvenzrechtl. Rangrücktritt), das Gesellschafterdarlehen nicht zurückzufordern – pactum de non petendo – und im Insolvenzfall nur als nachrangige Forderung anzumelden (vgl. K. SCHMIDT, FS Raupach, 2006, 405 [410]; weitergehend ALTMIPPEN in ROTH/ALTMIPPEN, 8. Aufl. 2015, § 42 GmbHG Rz. 51), beinhaltet ein Rangrücktritt weder einen Verbindlichkeits-erlass, noch ist daraus der Schluss zulässig, dass die betreffende Verbindlichkeit höchstwahrscheinlich nicht mehr erfüllt werden muss (vgl. FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 176; SEPPelt, BB 2010, 1395 [1400]; SCHMID, FR 2012, 838 [841]; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 1541). Die wirtschaftliche Belastung des Schuldners ändert sich erst recht nicht, soweit der Gläubiger künftig mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seinen Anspruch aus der Forderung geltend macht (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201). Verbindlichkeiten mit vereinbartem Rangrücktritt sind vor Geltung des MoMiG uE auch unter Abs. 2a im Rahmen der stl. Gewinnermittlung zu passivieren, es sei denn, es werde ausdrücklich vereinbart (vgl. SEPPelt, BB 2015, 1457, wonach die ausdrückliche Präklausur einer Verbindlichkeitstilgung aus sonstigem freien Vermögen „praktisch nie“ vorkomme), dass die Verpflichtung nur aus künftigen Gewinnen oder Liquidationsüberschüssen, aber nicht aus freiem Vermögen (vgl.

dazu CARLÉ/URBACH, KÖSDI 2010, 16896 [16897]; RÄTKE, BBK 2013, 27 [33]; BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [360]) ausgeglichen werden könne (s. Anm. 1913, „Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“; zu möglicherweise anzustrebenden Gestaltungen Anm. 1914). Rangrücktrittsvereinbarungen sind „trotz des ähnlichen Wortlauts“ (KAISER, GmbHR 2001, 103) kein Fall von Abs. 2a.

Einfacher Rangrücktritt: Auch unter Geltung des Abs. 2a führt ein einfacher Rangrücktritt nicht ohne Weiteres zur gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit. Der einfache Rangrücktritt beeinflusst nach stRspr. (BFH v. 18.10.1989 – IV B 149/88, BStBl. II 1990, 71; BFH v. 13.11.1989 – IV B 26/89, BFH/NV 1990, 761; BFH v. 30.3.1993 – IV R 57/91, BStBl. II 1993, 502) die Passivierungspflicht in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung nicht (vgl. STRAHL in KORN, § 5 Rz. 550 [6/2005]; materiell glA KNOBBE-KEUK, StuW 1991, 306 [309], Ausweis als Sonderposten). Der Gläubiger besteht weiterhin auf seiner Forderung und für den Fall der Besserung verzichtet er nicht auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners.

Nach Ansicht der FinVerw. führt, wenn die Erfüllung einer Verpflichtung gegenüber anderen Gläubigern lediglich zurückgestellt wird, dies dann nicht zur gewinnerhöhenden Auflösung, wenn die Darlehensverbindlichkeit zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen bedient wird. Voraussetzung für die Verbotswirkung des Abs. 2a sei, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen und Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr bestehe (vgl. BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. schon BMF v. 18.8.2004 – IV A 6 - S 2133 - 2/04, BStBl. I 2004, 850).

Qualifizierter Rangrücktritt: Bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der zur Vermeidung der Passivierung im Überschuldungsstatus erforderlich war (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190; krit. FICHELTMANN, GmbHR 2007, 519, bei Ein-Personen-KapGes. „kafkaische Züge“), erklärt der Gläubiger sinngemäß, er wolle wegen der Forderung erst nach Befriedigung sämtlicher anderer Gläubiger der Gesellschaft und – bis zur Abwendung der Krise – auch nicht vor, sondern nur zugleich mit den Einlagenrückgewähransprüchen der Mitgesellschafter berücksichtigt, also so behandelt werden, als handle es sich bei seiner Forderung um statutarisches Kapital (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497; vgl. ROGGE, DB 2015, 2837). Ein qualifizierter Rangrücktritt stellt keinen Verzicht auf die Forderung dar, denn die Forderung tritt nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; bejaht durch BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497, die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts ohne Besserungsabrede erfülle nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a). Verbindlichkeiten müssen somit in der stl. Gewinnermittlung der KapGes. nicht ertragswirksam aufgelöst werden (vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414 [2418]).

Spezifizierter Rangrücktritt: In Sonderfällen mit Rangrücktrittsvereinbarungen darf eine Verbindlichkeit, die explizit nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung des aktuellen Schuldnervermögens nicht passiviert werden (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332, zum sog. qualifizierten Rangrücktritt; begrifflich klarstellend BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, wonach es sich hierbei um einen spezifizierten Rangrücktritt handelte; vgl. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN,

2015, § 8 KStG Rz. 1453, „unzutreffend gewählt“; A. SCHMIDT, DK 2017, 86 [88], „unglücklich“; krit. BRAUN, DSStR 2012, 1360 [1362], Hinweis des BFH auf *going-concern*-Annahme gehe fehl; HOFFMANN, StuB 2012, 209 [210], widersprüchlich sei, wenn Zahlungsverpflichtungen das gegenwärtige Vermögen „betreffen“, aber „nicht belasten“). Bei Rangrücktrittsvereinbarungen, nach denen eine Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss zu bedienen ist, werden Schuldner nicht stärker belastet, als wäre die Verbindlichkeit gegen entsprechende Besserungsabrede erlassen worden. Anders als bei Verpflichtungen mit Rangrücktrittsvereinbarungen, die auch aus sonstigem Vermögen zu bedienen sind, sei es dann gerechtfertigt, diese Verbindlichkeit wie einen Forderungsverzicht mit Besserungsabrede zu behandeln und sie nicht auszuweisen. Unter welchen Voraussetzungen eine Verpflichtung, die nur im Liquidationsfall zu erfüllen ist, in der StBil. auszuweisen ist, ließ der BFH (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) offen: Es sei denkbar, dass die Verbindlichkeit erst dann passiviert werden muss, wenn nach Beginn der Liquidation ohne Berücksichtigung dieser Verpflichtung verteilbares Eigenkapital ausgewiesen werden müsste oder wenn zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags eine Liquidation drohe und im Fall der Liquidation mit einem Überschuss zu rechnen sei. Solange eine Liquidation nach den am Bilanzstichtag objektiv erkennbaren Umständen nicht unmittelbar drohe und überdies für diesen Fall mit einem Liquidationsüberschuss zu rechnen sei, komme eine Passivierung nicht in Betracht.

Das Erg. widerspricht zwar uE nicht der Ansicht des BMF zum einfachen Rangrücktritt, sondern stützt vielmehr seine Ansicht, könnte aber bei qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen aufgrund der offiziellen Entscheidungsüberschrift „Keine Passivierung bei sog. qualifiziertem Rangrücktritt“ die FinVerw. uU veranlassen, ihre bislang vertretene ablehnende Haltung zur Einschlägigkeit des Abs. 2a (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) zu überdenken, wenn in solchen Vereinbarungen der Hinweis der möglichen Befriedigung aus sonstigem freiem Vermögen fehlt.

Nach bestätigender Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) unterfällt eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des Abs. 2a. Ob Abs. 2a zur Anwendung komme, sei nicht am wirtschaftlichen Unvermögen, für die Schulden aufkommen zu können, sondern am rechtl. Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre zu beurteilen (vgl. auch WACKER, DB 2017, 26 [28], unter Hinweis auf die „Verschränkung von Maßgeblichkeitsgrundsatz“ und Abs. 2a). Abs. 2a werde nicht nur genügt, wenn der Rangrücktritt eine Tilgung nur aus zukünftigen Jahresüberschüssen oder Steuerbilanzgewinnen vorsieht, sondern auch dann, wenn Forderungen aus zukünftigen handelsrechtl. Bilanzgewinnen zu begleichen sind. Dass in den Bilanzgewinn auch Kapitalrücklagen eingehen können, wird als unmaßgeblich erachtet, weil solche Rücklagen vorrangig mit den Verlustvorträgen zu verrechnen sind. Eine abweichende Sicht der Vorinstanz (vgl. FG Nds. v. 12.6.2014 – 6 K 324/12, EFG 2014, 1601, nrkr.; krit. HOFFMANN, StuB 2015, 561 [562]), dass der weitere handelsrechtl. Begriff des Bilanzgewinns das Jahresergebnis (Jahresüberschuss oder -fehlbetrag), den Gewinn- oder Verlustvortrag sowie die Veränderungen der Rücklagen (einschließlich der Kapitalrücklagen) umfasse, wohingegen Abs. 2a nur auf den engeren Begriff des Steuerbilanzgewinns abstelle, wird verneint (vgl. STRAHL, Stbg 2015, 441 [451]). Vielmehr werde entsprechend Wortlaut und Sinn der Regelung (Passivierungsverbot bei fehlender wirtschaftlicher

Belastung) auch jener Sachverhalt erfasst, dass die betroffenen Verpflichtungen nur aus künftigen (handelsrechtl.) Jahresüberschüssen zu erfüllen seien.

Zu beachten ist der vorliegend ausdrückliche Ausschluss einer Bedienung der Verbindlichkeit aus sonstigem freien Vermögen (vgl. KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2147]; STRAHL, KÖSDI 2012, 17955; A. SCHMIDT, DK 2017, 86 [89], unter Hinweis auf neues Rspr-Verständnis des freien Vermögens als das „nach Begleichung der vorrangigen Ansprüche verbleibende“ Vermögen). In der Gestaltungspraxis wird einerseits empfohlen, Rangrücktrittsvereinbarungen ggf. in der Weise vorsorglich so zu formulieren, dass eine Tilgung auch aus sonstigem Vermögen ausdrücklich vereinbart wird (vgl. HOFFMANN, BC 2012, 488 [490]; RÄTKE, StuB 2012, 338 [342]; RÄTKE, BBK 2014, 27 [33]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1003], befürchtet fehlende Rückwirkung einer anpassenden Änderung; KORN/STRAHL, KÖSDI 2015, 19555 [19565]; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 [2483]; SCHÄNZLE/BIRKER, StB 2015, 431 [435], sichergestellte Passivierung der Verbindlichkeit; einschränkend KAHLERT, DStR 2016, 209 [210], unter Hinweis auf nummehr Abhängigkeit der Verbindlichkeitstilgung „von der (drohenden) Insolvenzreife“; KAHLERT, NWB 2015, 3018 [3023]; WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2671]; FRYSTATZKI, DStR 2016, 2479 [2486]). Andererseits wird mit umgekehrter Intention, nämlich der Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Rangrücktritt, ein bewusster Verzicht auf die Tilgungsklausel „aus freiem Vermögen“ angeregt (vgl. RONNEBERGER, Stbg 2013, 201 [203]; HOFFMANN in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2013]; RÄTKE, StuB 2015, 771 [774]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1003], mit Hinweis auf vermutlichen Widerstand der FinVerw. bei *loss-refresher*-Fällen). Wenn auf eine ausdrückliche Vertragsklausel bestanden wird, dass die Schuld nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sei, könnte der Rangrücktritt eventuell nur auf einen Teil der Forderungen zB in Höhe des Verlustvortrags erklärt werden (vgl. DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]).

Von diesen Sonderfällen (vgl. 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) in Streitjahren vor Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) abgesehen, war die Geltung von Abs. 2a bei Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsvereinbarungen somit zu verneinen.

cc) Forderungsverzicht

Forderungsverzichte, ob mit oder ohne Besserungsvereinbarungen, ob gesellschaftsrechtl. veranlasst oder mit fremden Dritten vereinbart, unterliegen nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a. Ein Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft führt nämlich anders als ein Rangrücktritt zur erfolgswirksamen Auflösung der entsprechenden Verbindlichkeit in der HBil. und in stl. Gewinnermittlung der KapGes.

(vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StJb. 2012/13, 350; s. auch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901). Es entsteht beim Darlehensnehmer durch den Verzicht des Darlehensgebers ein Ertrag (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

Verbindlichkeiten sind bei Forderungsverzicht mit oder ohne Besserungsvereinbarungen als untergegangen zu betrachten (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, zum Besserungsvorbehalt bezüglich Dauerschulden), so dass Rechtsfolge ein nicht nur zeitweiliges Passivierungsverbot ist. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten sind im Erlasszeitpunkt auszubuchen, sie leben bei Eintritt einer Besserung auch nicht wieder auf, sondern entstehen neu mit Wirkung ex nunc (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da der Erlass einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft zum Erlöschen der Verbindlichkeit führt, ist kein Raum für Abs. 2a. Vereinbarungen, dass die Forderung bei Eintritt der im Besserungsschein genannten Bedingungen wieder auflebt, stehen dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588) und führen dann ggf. zu einer verdeckten Einlage (vgl. dazu SCHEFF-

1912

LER, Besteuerung von Unternehmen II: Steuerbilanz, 8. Aufl. 2014, 349 ff.; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 339 [354 ff.]; den konkludenten Forderungsverzicht einer Mutter-KapGes. infolge ihrer Zustimmung zur Liquidation der Tochter-KapGes. abl. OFD NRW v. 21.11.2014, DStR 2015, 699; OFD Frankfurt am Main v. 30.6.2017, GmbHR 2017, 1176).

Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer PersGes. ist uE erfolgsneutral ohne stl. Gewinnauswirkung (str.; s. § 15 Anm. 730; vgl. WENDT, Stbg 2010, 145 [146]; REISS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 15 Rz. 330 ff.; zT bei betrieblichem bzw. gesellschaftsrechtl. Anlass des Verzichts aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 15 Rz. 550 ff.; s. näher § 6 Anm. 1659).

1913 b) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG

Nach Inkrafttreten des MoMiG (v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026) sind Gesellschafterdarlehen im Insolvenzfall generell (vgl. KAHLERT, FR 2014, 731, zur ggf. Krisenverschärfung durch Ertragsteuern; WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl. 2015, 665; HOFFMANN, PIR 2009, 182 [184], im Hinblick auf IAS 32.16A) nachrangig, auch wenn keine Rangrücktrittsvereinbarungen bestehen. Das bisherige Eigenkapitalersatzrecht ist im Insolvenz- und Anfechtungsrecht neu geregelt worden (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; WENG, StuB 2012, 233). Kapitalgesellschaften müssen eine Verbindlichkeit gegenüber ihrem Gesellschafter in der Überschuldungsbilanz vor der Insolvenz ausweisen, es sei denn, es wurde ein Rangrücktritt vereinbart (vgl. RÄTKE, BBK 2013, 27 [28]; DEMUTH/HELMS, KÖSDI 2012, 18066 [18072]; KAHLERT, NWB 2012, 2141 [2145]). Um Gesellschafterdarlehen in der Überschuldungsbilanz nicht mehr passivieren zu müssen, regelt § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO, dass Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen, für die gem. § 39 Abs. 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen sind.

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

Ein Rangrücktritt ist trotz der insolvenzrechtl. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen (vgl. auch BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832, zu § 17 Abs. 2; zu den Rechtsfolgen beim Ausfall OTT, StuB 2011, 243; OTT, StuB 2015, 43) nach wie vor zur Insolvenzabwehr erforderlich (vgl. BÄUML, StuB 2009, 637 [639]). Durch die Rangrücktrittserklärung rücken Gesellschafter-Kreditgeber vom Rang her hinter jene, die keine solche Erklärung abgegeben haben (vgl. BÄUML, GmbHR 2009, 632 [634]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153, weist darauf hin, dass trotz des Wortlauts von §§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 39 Abs. 2 InsO auch Rangrücktrittsvereinbarungen von Nicht-Gesellschaftern zu berücksichtigen sind). Rangrücktrittsvereinbarungen „jeder Qualität“ genügen nicht, um das Passivierungsverbot nach Abs. 2a auszulösen (WENG, StuB 2012, 233 [235]; zur grundsätzlichen Passivierungspflicht SCHUBERT in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 232; LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. III/3 Rz. 15 [11/2017]; vgl. schon ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 140). Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn sie mit einer Rangrücktrittsvereinbarung

nicht nur aus künftigen Gewinnen, sondern auch aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zu bedienen sind (vgl. FG Ba.-Württ. v. 21.6.2016 – 11 K 1536/14, nrkr., Az. BFH X R 23/16, EFG 2016, 1571, ein solcher Rangrücktritt führe nur zu einer veränderten Rangordnung, aber nicht zur Minderung der Verbindlichkeiten des Schuldners insgesamt). Der Rangrücktritt muss nach MoMiG nicht näher bestimmt bzw. qualifiziert sein und entspricht demzufolge uE dem einfachen Rangrücktritt vor der BGH-Rspr. zum Qualifizierungserfordernis (BGH v. 8.1.2001 – II ZR 88/99, GmbHR 2001, 190). Allerdings behalten vor Geltung der MoMiG getroffene Vereinbarungen über einen – einfachen wie auch qualifizierten oder spezifizierten – Rangrücktritt ihre Gültigkeit.

Nach Geltung des MoMiG sind drei Fälle insolvenzrechtl. nachrangiger Gesellschafterdarlehen hinsichtlich Abs. 2a zu unterscheiden:

Fehlender Rangrücktritt: Gesellschafterdarlehen sind im Insolvenzfall generell nachrangig, verbleiben aber ohne die Vereinbarung eines Rangrücktritts im Überschuldungsstatus. Als bilanzielle Passiva bleiben sie – wie eigenkapitalersetzende Darlehen im Krisenfall vor MoMiG (zur weiteren Geltung des Eigenkapitalersatzrechts auf Altfälle RÖCK/HUCKE, GmbHR 2013, 791 [794]) – von einem Passivierungsaufschub insoweit unberührt, als Abs. 2a mit der Folge der Belastung künftigen Vermögens (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 762a [8/2015]) sowohl von seinem Wortlaut her („anzusetzen“) als auch nach dem Telos der Regelung (vgl. BTDrucks. 14/2035, 14/2070) uE nur künftig entstehende Verpflichtungen betrifft (aA BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, das Passivierungsverbot gelte ggf. auch für bereits entstandene Verbindlichkeiten, wenn diese nur aus zukünftig anfallenden Gewinnen [Jahresüberschüssen] zu erfüllen sind).

Einfacher Rangrücktritt: Zum Verhältnis von Rangrücktritt und Abs. 2a unter Geltung des MoMiG gilt uE weiterhin, dass ein einfacher Rangrücktritt ergebniswirksam ist, wenn ausdrücklich in der Besserungsvereinbarung vereinbart ist, dass eine Verbindlichkeit ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist (Sachverhalte in 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; vgl. KAHLERT, DStR 2015, 734 [737]). Beschränkt auf den Insolvenzfall ändert sich der schuldrechtl. Inhalt des Darlehens nicht (vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StJb. 2012/13, 380; U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 2166 ff., 5161; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 131 „Rangrücktritt“); s. auch Anm. 1911 „Einfacher Rangrücktritt“.

Qualifizierter oder spezifizierter Rangrücktritt: Die qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarung stellt nach der BGH-Rspr. (BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, NJW 2015, 1672, zu Genussrechtsvereinbarung; vgl. dazu auch WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2668]; HOOS/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [730]; SCHMIDT-HERN, DB 2015, 1153; WESTPFAHL/KRESSER, DB 2016, 33) einen Schuld- oder – weil es sich um bestehende Vereinbarungen handelt – Schuldänderungsvertrag dar, nach dessen Inhalt die Forderung des Gläubigers nicht mehr passiviert wird und nur im Falle eines die Verbindlichkeiten übersteigenden Aktivvermögens befriedigt werden darf. Nach Geltung des MoMiG sind qualifizierte Rangrücktritte nicht mehr insolvenzrechtl. erforderlich (vgl. BLUMENBERG/NEUMANN, Ubg 2016, 181 [183 f.]; krit. zu Begrifflichkeiten der FinVerw. A. SCHMIDT, DB 2017, 1998 [1999]). Sie dürften aber ihre insolvenzrechtl. Wirkungen behalten, zumal sie bezüglich der Tiefe des Rangrücktritts über § 19

Abs. 2 InsO hinausgehen (vgl. KAHLERT/GEHRKE, DStR 2010, 227; FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 378; BAUER in WACHTER, Praxis des Handels- und Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2018, § 28 Rz. 173 ff.). Der qualifizierte Rangrücktritt erfüllt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) die Tatbestandsmerkmale von Abs. 2a nicht. Nach Rspr. des BFH vor Geltung des MoMiG tritt eine Gesellschafterforderung nur bis zur Überwindung der Krise im Rang zurück (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618), woran sich auch bei Fortbestand der Vereinbarung unter Geltung des MoMiG uE nichts ändert. Unter Berücksichtigung der üblichen Zielsetzung (s. Anm. 1914 „Zielsetzung des Steuerpflichtigen“), die Überschuldung zu vermeiden, ohne die Verbindlichkeit steuerwirksam aufzulösen (vgl. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2015, 1233 [1243]; TAUSER, FR 2015, 976 [978]), wird die Bezugnahme auf das sonstige freie Vermögen (zum freien Vermögen str. W. MÜLLER, BB 2016, 491 und 880; KAHLERT, BB 2016, 878; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 [429]; krit. zur Entstehung auch HOFFMANN, StuB 2016, 405 [406], und HOFFMANN, StuB 2016, 881 [882], „Nicht-Schulden“) in die Vertragsklausel aufzunehmen sein (glA STRAHL, KÖSDI 2017, 20449 [20461]).

► *Expliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:* In den seltenen Fällen (vgl. SEPPELT, BB 2015, 1457), in denen in einem Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart wird, man wolle ausschließlich aus künftigen Gewinnen oder einem eventuellen Liquidationsüberschuss die Verpflichtung bedienen (vgl. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 KStG Rz. 1455), mithin die Bedienung der Schuld aus dem sonstigen freien Vermögen präkludiert wird, könnte es wegen des in der offiziellen Urteilsüberschrift (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) angesprochenen qualifizierten Rangrücktritts uU erforderlich sein (vgl. BRAUN, DStR 2012, 1360 [1362]), ihre Vereinbarungen zu überprüfen und ggf. anzupassen; s. auch Anm. 1911 „Qualifizierter Rangrücktritt“.

► *Kein impliziter Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen:* Ein nicht näher präzisierter oder spezifizierter Rangrücktritt ist nach BFH (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618) nicht dahingehend auszulegen, dass der Gläubiger für den Fall der Besserung auf die Rückzahlung des Darlehens aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen des Schuldners verzichtet (vgl. K. SCHMIDT, DB 2005, 600 [603], wonach ein nicht spezifizierter Rangrücktritt keinen „steuerschädlichen Buchgewinn“ auslösen sollte; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478 [2479], zum Insolvenzverfahren; SCHULZE-OSTERLOH, BB 2017, 427 [428], wonach am Abschlussstichtag vorhandenes Vermögen durch die Verbindlichkeit belastet sei, wenn der Gläubiger auch auf die sich in dem Liquidationsgewinn niederschlagende Auflösung offener Rücklagen zugreifen darf).

► *Fehlende Rücklagen oder Zahlungsfähigkeit:* Auch wenn die Rspr. zuletzt auf die zur Bedienung der Verbindlichkeit fehlenden Rücklagen abstellt (krit. BRIESE, GmbHR 2015, 881 [885], Vermögenslosigkeit werde so zum „Nicht-Passivierungskriterium“; WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667 [2671]), ist grds. die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, für die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; STRAHL, Stbg 2015, 441 [451]), denn allein Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, eine rechtl. bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder strechtl. Ab-

schluss auszubuchen (vgl. BFH v. 28.9.2016 – II R 64/14, BStBl. II 2017, 104; glA BLUMENBERG/NEUMANN, Ubg 2016, 181 [185]; MAYER/WAGNER, DStR 2017, 2025 [2027]; A. SCHMIDT, DK 2017, 86 [87]). Der zutreffende Ausweis des schuldnerischen Vermögens erfordert die Passivierung der Schulden, so dass Verbindlichkeiten handels- wie strechtl. nur aufgrund von bei Fälligkeit mangelnder Fähigkeit zur Erfüllung nicht ergebniswirksam ausgebucht werden (vgl. BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747), es sei denn, eine Beschränkung des Rückzahlungsanspruchs auf künftige Einnahmen oder Gewinne, mithin allein künftige Vermögenswerte, liege vor. Ebenfalls werden noch nicht erfüllte Verbindlichkeiten – auch die Passiva „rangrücktrittbehaftete Verbindlichkeiten“ – vor der Auflösung und Abwicklung einer KapGes. durch Abs. 2a wegen uU fehlender wirtschaftlicher Mittel des Schuldners, die Leistungsverpflichtung zu erfüllen, nicht von der Passivierung ausgenommen; die Verbindlichkeit belastet das bei Auflösung und Abwicklung der KapGes. vorhandene Vermögen weiter (vgl. FARLE, BB 2012, 1507 [1510]).

► *Einlage des werthaltigen Teils:* Mit der Möglichkeit der Einlage des werthaltigen Teils der Forderung und Wegfall oder Verminderung des Passivpostens (vgl. BFH v. 7.5.2014 – X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BAUMGARTNER/GEILING, DB 2015, 2476 [2478], weisen auf den nur temporären Wegfall des Passivpostens im Hinblick auf die Einlagefähigkeit des WG hin; krit. auch HOFFMANN, StuB 2017, 1) der Forderung wird eine Abkehr von der bisherigen Rspr. (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) vollzogen (vgl. OSER, BB 2015, 1906), deren strechtl. Auswirkungen typischerweise aber wegen der – zumindest zT – fehlenden Werthaltigkeit im Krisenfall gering einzuschätzen sind (vgl. BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 357 [359]; RÄTKE, BBK 2015, 998 [1001]). Hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils würde die Ausbuchung ohnehin weiter zu einem stl. Ertrag führen, womit Auseinandersetzungen mit der FinVerw. über die im Zeitpunkt des Rangrücktritts vorhandene Werthaltigkeit (vgl. BAUMGARTNER/GEILING, DB 2015, 2476 [2479], die auf die Rechtsfigur des „Rückhalts im Konzern“ verweisen; BROEMEL/ENDERT, BBK 2015, 981 [983], zur Relevanz des Teilwerts) vorprogrammiert sein dürften (vgl. PAUS, FR 2015, 980 [983], wonach ein früher Rangrücktritt die Chancen zur Noch-Werthaltigkeit der Forderung erhöhe).

Zum Forderungsverzicht s. unverändert – wie vor Geltung des MoMiG – Anm. 1912.

c) Gestaltungsüberlegungen

Zielsetzung des Steuerpflichtigen: Aus Gestaltungssicht (vgl. HOFFMANN/NACKE in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2016]) ist zunächst die Intention des Stplf. von Bedeutung. Üblicherweise wird ein Interesse bei der Sanierung notleidender Unternehmen an einer Vermeidung der unerwünschten Steuerrechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots nach Abs. 2a unterstellt werden können (vgl. HOOS/KÖHLER, GmbHR 2015, 729 [733]; KORN/STRAHL, KÖSDI 19555 [19565]; WEISS, EStB 2015, 267 [268]; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR, 2015, 1233 [1243]), wenn man von Steueroptimierungsstrategien mit dem Ziel einer Nivellierung oder eines Anstiegs des stl. Gewinns absieht.

Ein aufgrund Abs. 2a höheres stl. Erg. könnte allerdings bspw. bei Verlusten wegen der Geltung der Mindestbesteuerung nach § 10d (vgl. MIHM, BB 2012, 766) oder möglichen Verlustuntergängen nach § 8c KStG sinnvoll sein (vgl. HEINZ, FR 2010, 1134 [1138]; DEMUTH/EISGRUBER, DStR 2012, Beilage zu Heft 49, 135 [142]). Letztere sog. *loss-refresher*-Fälle (vgl. bei konzerninternen Umstrukturierungen

1914

gen SISTERMANN/BRINKMANN, DStR 2008, 897 [902 f.]) zur teilweisen Verhinderung von Verlusten könnten ins Leere gehen (vgl. SCHNITGER, DB 2015, 1989 [1991]) insofern, als die Rspr. – bei Vereinbarung zur Subordination der Verbindlichkeit und Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – den werthaltigen Teil als Einlage qualifiziert, da mithin der Wegfallgewinn (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) der Verbindlichkeit nach Abs. 2a auf der Ebene der Gesellschaft dadurch neutralisiert wird (vgl. SCHIFFERS/KÖSTER, DStZ 2015, 911 [917]; H. RICHTER, DStZ 2016, 621 [623]).

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

Abänderung von Rangrücktrittsvereinbarungen: Das gilt entsprechend bei einfachen, spezifizierten oder qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarungen, die ausdrücklich nur zu Lasten künftiger Gewinne, Bilanzgewinne oder Jahresüberschüsse vereinbart sind oder bei denen eine explizite Bezugnahme darauf gänzlich fehlt. Hier empfiehlt es sich, sicherheitshalber einen Rangrücktritt so zu formulieren, dass die entsprechenden Darlehensverbindlichkeiten zu Lasten von Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem „sonstigen freien“ und nicht nur zukünftigen Vermögen bedient werden (vgl. HAMMINGER, NWB 2012, 1498 [1501]; SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417 [426]; WACKER, FS Gosch, 2016, 413 [419]; HAMMINGER, NWB 2016, 2359 [2363]; RÄTKE, BBK 2017, 75 [85]; SCHEIFELE, FR 2017, 392 [393]; STRAHL, KÖSDI 2017, 20449 [20461]; krit. K. SCHMIDT, DB 2015, 600 [602], der auf eine „Perplexität der Gestaltungsaufgabe“ zwischen Insolvenz- und StRecht hinweist). Mit diesen Vertragsgestaltungen, die auch nach der Insolvenzrechtsreform durch das MoMiG unterschiedliche Tiefen des Rangrücktritts ermöglichen (vgl. FÖRSTER/NEUMANN, StbJb. 2012/13, 378), liefe Abs. 2a schon vom Wortlaut her in die Leere (vgl. BERGMANN/CLEMENS, DB 2105, 1867 [1868]; WEISS, EStB 2015, 267 [268]; GOSCH, BFH/PR 2015, 287 [289]; zum gegenteiligen bewussten Verzicht auf eine solche Tilgungsklausel HOFFMANN/NACKE in LBP, § 5 Rz. 1074 [2/2016]).

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

Frühzeitige Vereinnahmung bzw. Gewinnrealisation: Ein möglichst frühzeitiges Entstehen von den Verpflichtungen zuzuordnenden Einnahmen oder Gewinnen, die für die Erfüllungspflicht ursächlich sind, wäre ggf. partiell (hier ablehnend s. Anm. 1926) anzustreben.

Vertragsgestaltung bei partiarischen Darlehen: Verlorene Zuschüsse (zur Umqualifizierung als zu aktivierendes partiarisches Darlehen eines Vermarktungskostenzuschusses – zweckgebundenes Darlehen mit gewinnabhängigem Entgelt – bei einem Medienfonds mit der Folge der Verringerung anfänglicher Verluste des Fonds BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 743) führen beim Schuldner, wenn die Rückzahlung über fest vereinbarte Lizenzgebühren und andere Entgelte abgedeckt ist, zum Ansatz einer Verbindlichkeit (vgl. HOFFMANN, DStR 2015, 1792) und nicht zur Anwendung von Abs. 2a (vgl. auch zu Folgeproblemen von Abzinsungszeitraum und Tilgungsanteilen KLEINMANN, BB 2015, 2032 [2034]).

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

1. Begriff der Verpflichtungen

1915

Verpflichtung: Nach dem Wortlaut der Vorschrift werden vom Passivierungsaufschub (nach WENDT, StbJb. 2003/04, 247 [261], eine „euphemistische Umschreibung“) Verpflichtungen im Allgemeinen erfasst, und zwar unabhängig davon, ob vorher eine Vermögenszuwendung erfolgt ist (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. Ca 17 [12/2000], „Wortlaut ... zu weit geraten“). Eine teleologische Reduktion der Norm ist uE angesichts des eindeutigen Wortlauts fraglich. Die Verpflichtung zu einer Leistung liegt – nicht nur bei bürgerlich-rechtl. Verpflichtungen zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen gem. § 241 BGB, sondern auch bei faktischen Leistungsverpflichtungen oder Verpflichtungen gegenüber der öffentlichen Hand – vor, wenn der bilanzierende Kaufmann sich ihr aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann (vgl. ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 104). Die sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bilanzierenden ergebende tatsächliche Fähigkeit, bestehende oder wahrscheinlich entstehende Verpflichtungen erfüllen zu können, ist für die Passivierung grds. unbeachtlich (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769).

Geltung für Außenverpflichtung: Die Regelung des Abs. 2a greift lediglich bei einer Außenverpflichtung, also einem Leistungszwang gegenüber einem anderen (s. SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 202). Somit betrifft Abs. 2a nur solche rechtl. oder faktischen Verpflichtungen (hierzu ADS, 6. Aufl. 1998, § 246 HGB Rz. 119; BALLWIESER in Beck-HdR, B 131 Rz. 74 f. [10/2009]) des Bilanzierenden, deren Erfüllung eine fremde Person verlangen und durchsetzen kann. Die Verpflichtungen werden zwar wohl überwiegend auf Zahlung eines Geldbetrags abstellen, sie können aber auch auf die Erbringung einer Sach- oder Dienstleistung sowie – etwa im Bereich des Umweltschutzes – auf die Herstellung eines Umweltzustands gerichtet sein.

Keine Geltung für Innenverpflichtung: Für Innenverpflichtungen, dh. Rückstellungen „für eine betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegen sich selbst“ (BFH v. 19.1.1972 – I 114/65, BStBl. II 1972, 392) – passivierungspflichtige, wie im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, oder unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) – stellt sich das Problem des Zwangs zur Erfüllung der Verpflichtungen und damit der Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit dieser Erfüllungspflicht nicht. Für weitere Innenverpflichtungen, die früher aufgrund handelsbilanzieller Passivierungswahlrechte nach § 249 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 HGB aF zulässig waren, galt jeweils ein strechtl. Passivierungsverbot (stRSpr., grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291).

2. Erfüllungspflicht

a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen

1916

Erfüllungspflicht nur abhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen: Nach seinem Wortlaut ist Tatbestandsvoraussetzung für Abs. 2a, dass die

Verpflichtungen ausschließlich im Falle künftiger Einnahmen oder Gewinne zu erfüllen sein müssen. Die Erfüllung muss durch den Anfall der Einnahmen oder Gewinne veranlasst sein, sie muss den entsprechenden Einnahmen oder Gewinnen konkret folgen, da diese hierzu zu dienen bestimmt sind (aA, uE die zukünftige Gewinnsituation zu weit fassend, FG Münster v. 17.8.2010 – 1 K 3969/07 F, EFG 2011, 468, rkr.). Der Veranlassungszusammenhang ist mithin wesentlich (glA MEYERING/GRÖNE in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, Bilanzrecht 2018, § 249 HGB Rn. 111). Die Rechtsfolge des zeitweiligen Passivierungsverbots tritt uE ausschließlich für solche Verpflichtungen ein, deren Erfüllung „nur“, mithin ausschließlich vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängt (vgl. H. RICHTER, DStZ 2016, 621 [622]). Das zeitweilige Passivierungsverbot betrifft – ungeachtet der Tatsache, dass für den Fall der bloßen Einnahmenabhängigkeit auch bereits das gegenwärtige Schuldner-Vermögen als belastet angesehen werden kann – dann alle Verpflichtungen dieser Art.

Beispiel 1: Ein Filmproduzent erhält von einer Fernsehanstalt einen Kredit für eine Filmproduktion (vgl. ähnlich BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320). Der Kredit ist ausschließlich aus den Verwertungserlösen der ersten fünf Jahre nach der Uraufführung des Films zu tilgen, soweit diese Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen. Da die Verpflichtung ausschließlich im Falle künftiger Verwertungserlöse aus Erlösen erfüllt werden muss, gilt bis zu deren Anfall (s. Anm. 1926 und 1927) ein Passivierungsaufschub.

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

Beispiel 2: Wie oben erhält der Filmproduzent einen Kredit zur Filmproduktion, der hingegen jetzt in den ersten drei Jahre nach der Uraufführung des Films, soweit die Verwertungserlöse einen bestimmten Betrag übersteigen, spätestens aber nach fünf Jahren zu tilgen ist. Da die Verpflichtung auch im Fall fehlender Verwertungserlöse erfüllt werden muss, gilt in diesem Beispiel kein Passivierungsverbot (uU dann Abzinsung, s. § 6 Anm. 765 ff.).

Auch wenn Tilgungsraten zu entrichten sind, deren Höhe oder Zeitpunkt gewinn- oder einnahmenabhängig sind, handelt es sich uE bei der zugrundeliegenden Verpflichtung um eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit, da die Gewinn- oder Einnahmenabhängigkeit der Raten die Fälligkeit und nicht die Verbindlichkeit selbst betrifft. Für eine Anwendung des Abs. 2a ist insoweit kein Raum.

1917 b) Umfang der Erfüllungspflicht

Höhe der Verpflichtungen: In voller Höhe der vom Anfall künftiger Einnahmen oder Gewinne abhängigen Verpflichtungen greift „für“ diese Verpflichtungen nach dem Wortlaut und der Intention des Abs. 2a das zeitweilige Passivierungsverbot. Zwar gilt dieses Verbot für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, „soweit“ künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen; damit wird allerdings lediglich die vertragsmäßige Ausgestaltung der sukzessiven Erfüllungspflicht angesprochen (vgl. auch Anm. 1916).

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

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

3. Betroffene Passivposten

1918

Keine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen: Infolge einer Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit dürfen zunächst weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen passiviert werden. Das zeitweilige Passivierungsverbot in Abs. 2a betrifft die Verbindlichkeiten und Rückstellungen grds. gleichermaßen. Verbindlichkeiten und Rückstellungen stellen Unterfälle (§§ 246, 266 HGB) der Schulden dar (SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 201), für die das handelsrechtl. Vollständigkeitsgebot (vgl. KAHLE/BALTROMEJUS/BASCHNAGEL in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, Bilanzrecht 2018, § 246 HGB Rn. 102 ff.) gilt und für die als wesentliche Merkmale die wirtschaftliche Belastung, das Vorliegen einer Leistungspflicht sowie eine Quantifizierbarkeit der Leistung gelten (stRspr., zB BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705).

Gewissheit bei Verbindlichkeiten, Ungewissheit bei Rückstellungen: Verbindlichkeiten sind gewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten, die nach Grund und Höhe feststehen. Verbindlichkeiten, die mit Sicherheit oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, dürfen weder in der HBil. noch im Rahmen der stl. Gewinnermittlung passiviert werden (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479; BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten kommt es handelsbilanziell dann, wenn die Verpflichtung dem Grunde nach rechtl. wirksam entstanden ist oder wahrscheinlich entstehen wird (verneinend bei harten Patronatserklärungen im Konzern BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384) und die wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag gegeben ist (str.; vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 118 ff., sowie mwN WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 384). Wenn Verpflichtungen am Bilanzstichtag dem Grund und/oder der Höhe nach nicht feststehen, kommt nur die Passivierung einer Rückstellung für eine ungewisse Verbindlich-

keit in Betracht (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741). Künftige Ausgaben müssen dabei sofort als BA abziehbar sein und dürfen ihrer Art nach nicht als AK oder HK zu aktivieren sein (BFH v. 19.8.1998 – XI R 8/96, BStBl. II 1999, 18; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; s. zu Abs. 4b Satz 1 Anm. 2105 ff.).

Beispiel 1: Eine KG erhält für ein Entwicklungsprojekt vom damaligen Bundesminister für Forschung und Technik (BMFT) eine rückzahlbare Zuwendung von insgesamt 50 % der tatsächlichen Selbstkosten in einem Förderzeitraum von fünf Jahren (vgl. ähnlich BFH v. 17.12.1998 – IV R 21/97, BStBl. II 2000, 116). Die Rückzahlungsverpflichtung wird normalerweise drei Jahre nach dem Abschluss des Vorhabens wirksam und ist in fünf gleichen Jahresraten zu leisten, jedoch wird sie nicht wirksam, wenn dem BMFT glaubhaft dargelegt wird, dass das wissenschaftlich-technische Ziel in wichtigen Punkten nicht erreicht wurde, eine kommerzielle Verwertung nicht möglich ist oder die Verwertung der Erg. des geförderten Vorhabens zu keinem nachhaltigen Umsatz geführt hat. Wegen des Schwebezustands ist bis zum Ablauf des Förderzeitraums keine Verbindlichkeit zu bilanzieren (für die sonst ebenfalls Abs. 2a anzuwenden wäre), hingegen sind die Voraussetzungen, die von der Rspr. für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten entwickelt worden sind, grds. erfüllt. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist allerdings nach Abs. 2a zunächst untersagt.

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

Rechnungsabgrenzungsposten: Weitere Passivposten werden in der Vorschrift des Abs. 2a nicht angesprochen. Kommt – bei bejahter Zeitbestimmtheit ieS – der Ansatz eines passiven transitorischen RAP in Betracht (am Beispiel „Forschungskredit“ zustimmend HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018, § 246 HGB Rz. 85 „*make or buy*“), greift das zeitweilige Passivierungsverbot des Abs. 2a nicht, da RAP nicht zu den Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehören (§ 266 Abs. 3 HGB „D. Rechnungsabgrenzungsposten“). Allerdings wird es uE in den hier in Betracht kommenden Fällen wohl idR am Kriterium der Zeitbestimmtheit mangeln und damit ein passives Transitorium ieS nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 (vgl. § 250 Abs. 2 HGB) nicht vorliegen.

Beispiel 2: Ein Unternehmen erhält zu den HK für Werkzeuge von einem Kunden Zuschüsse, die es bei der Preisgestaltung für die damit herzustellenden Produkte gemäß Liefervertrag über fünf Jahre an ihn preismindernd berücksichtigen muss. Die Zuschüsse sind im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung gewinnerhöhend zu erfassen. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, wie sie der BFH (v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655) noch erlaubte, scheidet wegen der Einnahmenabhängigkeit nach Abs. 2a aus. Mit dem Erg., den Zuschuss wegen der Zeitbestimmtheit hier als transitorischen passiven RAP zu erfassen und ihn über die Dauer der Lieferverpflichtung aufzulösen (vgl. HOFFMANN, StuB 2011, 561 [562]), entfiel das zeitweilige Passivierungsverbot.

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

1919–1924 Einstweilen frei.

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

1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne

1925

Da Abs. 2a im Rahmen einer strechtl. Gewinnermittlungsvorschrift gleichermaßen auf Einnahmen oder Gewinne abstellt, sind entsprechende Vereinbarungen nach der strechtl. Terminologie auszulegen. Für die Auslegung des maßgeblichen Einnahmenbegriffs gilt § 8 Abs. 1 unmittelbar oder – soweit Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 betroffen sind – sinnentsprechend (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH v. 30.5.1990 – I R 57/89, BFHE 161, 97; BFH v. 30.5.1990 – I R 6/88, BStBl. II 1991, 235). Unter Einnahmen iSd. Abs. 2a werden also alle Zugänge von WG in Geld oder Geldeswert – zB bei Sachbezügen – zu verstehen sein. Eine Beschränkung auf Einnahmen, die durch den Betrieb veranlasst sind, erfolgt zwar nicht ausdrücklich, andere Einnahmen, aus denen die Erfüllung erfolgen soll, sind aber uE auch nicht denkbar. Gewinn als Saldogröße ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem BV am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (§ 4 Abs. 1).

2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

1926

Erst wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind, müssen Verbindlichkeiten oder Rückstellungen passiviert werden.

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

- Passivierungsverbot unter der Voraussetzung des ausschließlichen Erfüllungszwangs, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (s. Anm. 1917), und
- Passivierungspflicht, wenn „die“ Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Der bestimmte Artikel „die“ stellt ab auf die vorher in der Norm angesprochenen Einnahmen und Gewinne. Die betreffenden Einnahmen und Gewinne werden durch Verwendung der Konjunktion „soweit“ insoweit eingeschränkt, als Erfüllungszwang und Anfall von Einnahmen oder Gewinnen korrespondieren (s. Anm. 1917). Sie konkretisieren damit ihrerseits die Einnahmen und Gewinne, auf die innerhalb des zweiten Nebensatzes abgestellt wird. Damit sind empfangene Beträge BE des Jahres der Zuwendung, während zurückgezahlte Beträge BA der Jahre sind, in denen die Rückzahlungsverpflichtung durch Einnahmen oder Gewinne ggf. sukzessive entsteht. Vereinzelt wird die Auffassung vertreten, dass die Passivierung in voller Höhe vorzunehmen sei, sobald, in welchem Umfang auch immer, Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. So betonen STRUNK/KAMINSKI (Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, 2001, 66; vgl. auch STRAHL in KORN, § 5 Rz. 548 [6/2007]), dass die Verpflichtung – trotz der umgekehrten Intention des Gesetzgebers – in voller Höhe zu bilanzieren sei, sobald ein Gewinn entsteht.

Stellungnahme: Dem wird nicht zu folgen sein, denn anderenfalls würde gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut eben dann eine Verbindlichkeit oder eine

Rückstellung ausgewiesen, die weiterhin nur von künftigen Einnahmen oder Gewinnen abhängig ist. Das gesetzgeberische Ziel, die Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen auch nur insoweit zuzulassen, wie Einnahmen bzw. Gewinne entstanden sind, wird uE mit Abs. 2a erreicht.

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

1927 3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls

Geltung des Realisationsprinzips: Eine Passivierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen wird „erst“ ab dem Zeitpunkt des Anfalls von Einnahmen bzw. Gewinnen erlaubt; das Darlehen ist zu passivieren bzw. zu tilgen, weil die Einnahmen zugeflossen sind (vgl. FROTSCHER/WATRIN in FROTSCHER/GEURTS, § 5 Rz. 486 [2/2015]). Zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals ist auf das Realisationsprinzip zurückzugreifen (zum Realisationsprinzip MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 45 ff.; zur Bedeutung des Realisationsprinzips für die Passivseite der Bilanz GOSCH, DStR 2002, 977 [981]), das im Bereich des BV-Vergleichs die zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen regelt. Danach sind Erträge dann auszuweisen, wenn der Leistungsverpflichtete seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Gegenleistung (Zahlung etc.) nicht mehr mit ungewöhnlichen, über das jeder Geldforderung eigene Ausfallrisiko hinausgehenden Risiken belastet erscheint. Es genügt also für die Verbindlichkeits- bzw. Rückstellungsbildung im Erg. entweder die Einzahlung oder die Ertragsrealisierung, soweit davon der Erfüllungszwang der Verpflichtung abhängig ist. Das Zuflussprinzip kann nach § 11 Abs. 1 Satz 5 auch bei partieller Bezugnahme auf Einnahmen in Abs. 2a zur Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals nicht herangezogen werden, weil es für den BV-Vergleich keine Gültigkeit hat (s. § 11 Anm. 93; vgl. KRÜGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 11 Rz. 4).

Ende des Wirtschaftsjahres als maßgeblicher Zeitpunkt: Vom „Gewinn“ als Saldogröße kann die Verpflichtungserfüllung abhängig sein. Hier reicht es für die Passivierung der von Abs. 2a erfassten Verpflichtungen zum Ende eines Wj. aus, wenn in diesem Wj. der entsprechende (s. Anm. 1926) Gewinn erzielt wurde. Wird hinsichtlich der Verpflichtungserfüllung auf Teilergebnisse (zB Unternehmenssegmentgewinne) abgestellt, ist uE für die Passivierung ebenfalls der Ablauf der entsprechenden Rechnungslegungsperiode ausreichend.

1928–1930 Einstweilen frei.

1931 4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall

In dem Wj., in dem die Einnahmen oder Gewinne anfallen, wirkt die Rückzahlung entsprechend der Erfüllungspflicht erstmals ergebnismindernd, denn ab diesem Zeitpunkt (s. Anm. 1927) sind diese Verpflichtungen nicht mehr von

künftigen, sondern von entstandenen Gewinnen, Erlösen, Erträgen oder Einnahmen abhängig. Da ab dann sowohl die Einnahmen- als auch die Gewinnabhängigkeit – zukunftsbezogen – zu verneinen ist, normiert Abs. 2a seinem Wortlaut nach („sind ... anzusetzen“) ab diesem Wj. eine entsprechende (s. Anm. 1926) Passivierungspflicht. Die Rechtsfolge ergibt sich außerdem mangels einer strechtl. entgegenstehenden Norm (s. Anm. 1907) aus dem Maßgeblichkeitsprinzip (BFH v. 10.11.1999 – X R 60/95, BStBl. II 2000, 131). Für den Fall einer teilweisen Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung entsprechend dem Erfüllungszwang (s. Anm. 1916) korrespondiert das Passivierungsgebot uE mit dem weiterhin entsprechenden teilweise bestehenden aufschiebenden Passivierungsverbot. Dies hat dann die entsprechende Passivierung im Zuge der Einnahmen- bzw. Gewinnentstehung zur Folge, und zwar als Verbindlichkeit, wenn die Rückzahlungshöhe bekannt ist (vgl. SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 247 HGB Rz. 224); zur Bewertung s. § 6 Anm. 690 ff. und 720 ff.

Einstweilen frei.

1932–1934

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

1935

Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen: Bei einem Rangrücktritt muss diese Klausel uE explizit vereinbart sein, um – was ausnahmsweise der Fall sein kann – eine das stl. Erg. erhöhende Wirkung durch Abs. 2a zu erreichen; sie ist uE nicht implizit zu unterstellen (s. Anm. 1913, 1914).

Besserungsvereinbarung: Siehe „Forderungsverzicht“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

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

Durchsetzungssperre: Für die Beurteilung, ob Abs. 2a zur Anwendung kommt, ist nicht das wirtschaftliche Unvermögen, für die Schulden aufkommen zu können, sondern der rechtl. Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre tragend (vgl. BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670).

Eigenkapitalersetzende Darlehen: In der Krise einer KapGes. vor Geltung des MoMiG gewährte eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen unterliegen grds. nicht dem Passivierungsaufschub nach Abs. 2a (s. Anm. 1911).

Einfacher Rangrücktritt: Wird bei einem einfachen Rangrücktritt ausdrücklich vereinbart, dass ein Gesellschafterdarlehen nur aus künftigen Gewinnen oder einem eventuell anfallenden Liquidationsüberschuss und nicht aus sonstigem freiem Vermögen zu bedienen ist, darf die Verbindlichkeit nicht ausgewiesen werden (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; s. Anm. 1911 „Rangrücktrittsvereinbarungen“).

Einlage des werthaltigen Teils: Nach BFH-Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) ist bei einem spezifizierten Rangrücktritt, wonach die Forderung ausdrücklich nicht aus sonstigem freiem Vermögen zu bedienen ist, eine die Wirkung des Abs. 2a neutralisierende Einlage des werthaltigen Teils der Forderung vorzunehmen, was in Krisensituationen eher zu vernachlässigen sein dürfte (s. Anm. 1911, 1913).

Erfolgsabhängigkeit: (s. auch „Tantiemen“) Wird ein öffentlicher Zuschuss erfolgsabhängig gewährt, unterliegt er nach Abs. 2a im Wj. der Vereinnahmung beim Zuwendungsempfänger der Besteuerung, so dass lediglich ein Nachsteuerbetrag zur Verwendung entsprechend dem Zuwendungszweck verbleibt (BFH v. 11.4.1990 – I R 63/86, HFR 1990, 547). Nur bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit ist Abs. 2a anwendbar (s. Anm. 1916).

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

Filmförderung: Nach Abs. 2a ist für Filmkredite, die nur aus den Verwertungserlösen eines geförderten Films zu tilgen sind, die Passivierung bis zum entsprechenden Anfall der Verwertungserlöse untersagt (s. BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320; Anm. 1916).

Forderungsverzicht: Da nach hM keine Passivierung möglich ist (s. Anm. 1912), sind Forderungsverzichte mit und ohne Besserungsscheine kein Anwendungsfall des in Abs. 2a verankerten nur zeitweiligen Passivierungsaufschubs.

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

Freies Vermögen: Siehe „Ausschluss der Bedienung aus dem sonstigen freien Vermögen“.

Gesellschafterdarlehen: Nach MoMiG sind Gesellschafterdarlehen allgemein anfechtungsberechtigt und unterliegen wie vor MoMiG eigenkapitalersetzende Darlehen nicht Abs. 2a. (s. Anm. 1913).

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung: Voraussetzung für die Einlage des werthaltigen Teils ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, wenn ein Gesellschafterdarlehen beim Rangrücktritt nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss, aber ausdrücklich nicht aus sonstigem freien Vermögen zu bedienen ist; s. Anm. 1914 „Einlage des werthaltigen Teils“.

Öffentliche Zuschüsse: Eine Rückstellung wegen der möglichen Rückzahlung eines zweckgebundenen öffentlichen Zuschusses darf bei ausschließlicher Einnahmen- oder Gewinnabhängigkeit iSd. Abs. 2a auch dann nicht gebildet werden, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (anders noch BFH v. 4.11.1999 – IV B 152/98, BFH/NV 2000, 693; aA auch MEYERING/GRÖNE in HACHMEISTER/KAHLE/MOCK/SCHÜPPEN, Bilanzrecht 2018, § 249 HGB Rn. 112).

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

Präklusion: Siehe Anm. 1911, 1914 „Ausschluss der Bedienung aus sonstigem freien Vermögen“.

Qualifizierter Rangrücktritt: Der Schuld-/Schuldänderungsvertrag ist nach MoMiG insolvenzrechtl. nicht mehr erforderlich, behält aber insolvenzrechtl. seine Wirkung. Nach Meinung der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006 – IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl. I 2006, 497) schließen sich Abs. 2a und qualifizierter Rangrück-

tritt grds. aus; s. Anm. 1911, s. auch „Einfacher Rangrücktritt“, „Spezifizierter Rangrücktritt“, „Rangrücktrittsvereinbarungen“.

Rangrücktrittsvereinbarungen: Seit Geltung des MoMiG ist insolvenzrechtl. ein Rangrücktritt zur Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen entbehrlich, zur Insolvenzabwehr aber weiterhin erforderlich. Nach BFH-Rspr. (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) kommt es zur Einlage, weil auch in Fällen des Forderungsverzichts gegen Besserungsschein der Eintritt des Besserungsfalls zu einer erneuten Umqualifikation des Darlehens in Fremdkapital 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 Jubiläumszuwendungen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 1683; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DSjG 23 (2000), 67; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen – Auswirkungen der Vorschrift am Beispiel der Patent-, Urheber- oder ähnlicher Rückstellungen, DStR 2003, 1686; OHLY, Geistiges Eigentum?, JZ 2003, 545; DREIER/NOLTE, Einführung in das Urheberrecht, in HOFMANN (Hrsg.), Wissen und Eigentum, Geschichte, Recht und Ökonomie stoffloser Güter, Bonn 2006, 41; GRÜTZNER, Rückstellungen für Patentrechtsverletzung auch bei Unkenntnis des Inhabers des Patents, StuB 2006, 469; OFFERHAUS, Die besondere Interessenla-

ge 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; BENKARD, Patentgesetz: PatG. Gebrauchsmustergesetz. Patentkostengesetz, 11. Aufl. 2015; DREIER/SCHULZE, Urheberrechtsgesetz: UrhG. Urheberrechtswahrnehmungsgesetz, Kunsturhebergesetz. Kommentar, 5. Aufl. 2015; HOFFMANN, Einseitige Verpflichtungen und Rückstellungsansatz, StuB 2016, 565; OHLY/SOSNITZA, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Preisangabenverordnung, Kommentar, 7. Aufl. 2016.

I. Einordnung des Abs. 3

1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3

1950 a) 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 Einstweilen frei

1952 b) Bedeutung des Abs. 3

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

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 den 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).

[Anschluss S. E 963]

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 Rz. 826 (8/2015); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 89 (5/1993); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 551 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 391.

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

KIRSCH in HOFBAUER/KUPSCH, § 249 HGB Rz. 46 (1/2012); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 101 (5/1993); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 551 (3/2016); SCHUBERT in Beck-Bil-Komm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 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. 8.12.2008 – 2 BvL 1/07, FR 2009, 74 (76); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I.; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712, unter C.II.2; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, FR 2017, 577 (582).

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.

§ 5 Anm. 1952–1956 G. Abs. 3: Rückstell. Verletzung Patentrechte

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 c) 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 Rz. 825 [8/2015]; 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 ertragsrechtl. 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).

d) Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften

1954 aa) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

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.

1955 bb) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2

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 Rz. D 89 (5/1993).

1956 cc) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1

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).

dd) 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).

ee) 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 StRecht aus der in § 40 AO angeordneten Wertneutralität, die eine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften verbietet.

P. FISCHER in HHSp., § 40 AO Rz. 47 (11/2012); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 40 AO Rz. 1, 17 (7/2016); SCHMIESZEK in GOSCH/BEERMANN, § 40 AO Rz. 7 (6/2013).

2. Historische Einordnung des Abs. 3

1959

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 Entsch. des BFH (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 Entsch. 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 (FM Baden-Württemberg v. 30.4.1971 – S 2137 A-4/70; FM Nordrhein-Westfalen v. 31.1.1972 – S 2137-16-VB 1; BMF v. 25.3.1971 – IV B/2 - S 2137-4/71, 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).

Einstweilen frei.

1960–1964

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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, 11. Aufl. 2015, § 9 PatG Rz. 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, 11. Aufl. 2015, § 6 PatG Rz. 9) sind kein Patentrecht (vgl. LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 90 [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 Rz. 829 (8/2015); aA, Patentrechte, LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. 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, 11. Aufl. 2015, § 33 PatG Rz. 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, 5. Aufl. 2015, Einleitung Rz. 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, 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 Rz. 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 Rz. D 90 (5/1993); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 831 (8/2015); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 560 (3/2016), spricht der Zweck des Abs. 3, die aus den GoB abzuleitenden Voraussetzungen für die Passivierung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen zu er-

gänzen. 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 Rz. D 91 [5/1993]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 schützen (NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1993 [4/2017]).

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

► *Wettbewerbsrechtliche Schutznormen:* Grundsätzlich kein ähnliches Schutzrecht ist der in § 4 Nr. 3 UWG geregelte wettbewerbsrechtl. Nachahmungsschutz (NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1993 [4/2017]). Das UWG begründet keine absoluten subjektiven Rechte der Wettbewerber, sondern dient allein dem Schutz des Wettbewerbs (OHLY/SOSNITZA, UWG, 7. Aufl. 2016, Einführung Rz. 1, 3). Ein ähnliches Schutzrecht kann sich aus dem Wettbewerbsrecht aber dort ergeben, wo ein Leistungsschutz gewährt wird, der kein unlauteres Verhalten voraussetzt (dazu OHLY/SOSNITZA, 7. Aufl. 2016, § 4 UWG Rz. 3/15).

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 Rz. D 94 (5/1993); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1994 (4/2017); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 562 (3/2016).

Maßgeblich ist die Wahrscheinlichkeit der Schutzrechtsverletzung, nicht ihr objektives Bestehen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 562 [3/2016]; 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 Verletzers 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, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 58). Der Verletzte kann nach seiner Wahl seinen entgangenen Gewinn, den Gewinn des Verletzers oder eine angemessene Lizenzgebühr sowie den sog. Marktverwirrungs- und Diskreditierungsschaden verlangen (vgl. BENKARD, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 61, 76).

Bereicherungsrechtliche Ansprüche: Unabhängig vom Verschulden des Verletzers 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 Verletzergewinn können dagegen nicht als bereicherungsrechtl. Anspruch geltend gemacht werden (vgl. BENKARD, 11. Aufl. 2015, § 139 PatG Rz. 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, 11. Aufl. 2015, § 141 PatG Rz. 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 Rz. 930 (4/2015); DANKMEYER/KLÖCKNER, DSrR 1983, 301 (304); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 833 (8/2015); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 96 (5/1993); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1996 (4/2017); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 567 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 394.

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 Rz. 834 (8/2015); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 568 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 395.

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, DSrR 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); BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153 (154), mwN; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 91, 108 (4/1999); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 28; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 835 (8/2015); LAMBRECHT in KSM, § 5 Rz. D 98 (5/1993); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (341 f.); OSTERLOH-KONRAD, DSrR 2003, 1631 (1632); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1998 (4/2017); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 33, 43; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK,

18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rz. 977; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 431 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 (weitergehend für einen generellen Ausschluss von Rückstellungen für unbewusste Schutzrechtsverletzungen: NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2000 [4/2017]). 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 Rz. 167 (4/1999); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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.); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1999 (4/2017); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 570 (3/2016); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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); BFH v. 11.11.1981 – I R 157/79, BStBl. II 1982, 748; HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 431 (4/1999); HOFFMANN, StuB 2016, 565 (566); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (344); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 570 (3/2016); wohl auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2016, § 5 Rz. 395.

Unkenntnis des Rechtsinhabers: Nach einer Entsch. des FG Thür. ist nur dann ernsthaft mit der Inanspruchnahme zu rechnen, wenn der Anspruchsinhaber am Bilanzstichtag bereits Kenntnis von der Rechtsverletzung erlangt hat. Bei Gesellschaften muss dies eine Person sein, die die Rechtsdurchsetzung anstoßen könnte.

FG Thür. v. 26.6.2014 – 1 K 240/12, EFG 2014, 1661, rkr., m. Anm. RÄTKE, StuB 2015, 31.

Eine Rückstellung wegen Schutzrechtsverletzungen setzt uE nicht voraus, dass der Rechtsinhaber die Verletzung seiner Rechte bereits kennt. Muss der Stpfl. annehmen, dass der Rechtsinhaber keine 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 Rz. D 99 (5/1993); OFFERHAUS, FS Wacker, 2006, 333 (343); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2000 (4/2017); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 569 (3/2016); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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; BFH 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 Rz. 931 (4/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 835 (8/2015); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 1999 (4/2017).

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. NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2000 [4/2017]).

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 Inanspruchnah-

me 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 932 (4/2015); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 572 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 838 (8/2015); 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 Rz. 838 (10/2013); CHRISTIANSEN, StBp. 1989, 12 (16); GRÜTZNER, StuB 2006, 469 (471); SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 572 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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 Feststel-

§ 5 Anm. 1987–1999 G. Abs. 3: Rückstell. Verletzung Patentrechte

lung, 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 Rz. 838 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2003 [4/2017]; wohl auch SCHIFFERS in KORN, § 5 Rz. 573.1 [3/2016]), 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 Rz. D 103 (5/1993); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2003 (4/2017).

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 Rz. D 101 (5/1993); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte“.

1991–1999 Einstweilen frei.

**H. Erläuterungen zu Abs. 4:
Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen**

Schrifttum: ANDERS, Problemfall Jubiläumsrückstellung, Inf. 1987, 463; GÜNKEL, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, FR 1987, 213; BODE/GRABNER, Jubiläumsrückstellungen nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2061; FELIX, Zur steuergerichtlichen Verwerfungskompetenz steuerwidriger Steuernormen, BB 1988, 1500; HÖFER/REINERS, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung der Jubiläumsrückstellungen nach neuem Recht, BB 1988, 2064; KNOBBE-KEUK, Zum Verfall der Steuergesetzgebung – am Beispiel der beabsichtigten Streichung der Jubiläumsrückstellungen, BB 1988, 1086; KÜTING/WEBER, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen in der Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 2280; PAUS, Entscheidungsprobleme bei Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, Inf. 1988, 315; SLOMMA, Zur Verfassungswidrigkeit der Neuregelung für Jubiläumsrückstellungen, DStZ 1989, 277; WERNER, Die gewandelte Auffassung in der Rückstellungsbildung durch höchstrichterliche Rechtsprechung und die Neuregelung der Jubiläumsrückstellungen – Konsequenzen im Ertragsteuer- und Bewertungsrecht, StbKongrRep. 1989, 307; DUNKER, Arbeitnehmer-Jubiläumsrückstellungen als Sozialaufwand in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Diss. Bochum 1991; GRABNER, Rückstellungen für Jubiläumsleistungen ab 1993, DB 1992, 2561; 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 Jubiläumszuwendungen, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Steuer – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 833; HEY, Verbot und Auflösung von Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: Gerechtigkeit in der Zeit?, BB 2000, 1453; HÖFER, Verfassungsmäßigkeit von Jubiläumsrückstellungen – Gedanken zum Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG vom 10.11.1999, DStR 2000, 372; LOOSE, Auflösungsgebot für Jubiläumsrückstellungen 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 Jubiläumsrückstellungen, 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 Jubiläumsleistung nach § 5 Abs. 4 EStG, StuB 2007, 351; SCHLOTTER, Jubiläumsrückstellung 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, Jubiläumsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, Stbg 2009, 210; PITZKE, Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen, NWB 2009, 360; RHIEL, Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums, StuB 2009, 102; RHIEL/VEIT, Keine Zulässigkeit der Bildung von Jubiläumsrückstellungen 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 Jubiläumsrückstellungen 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

§ 5 Anm. 2000–2002 H. Abs. 4: Rückstell. Dienstjubiläumszusagen

Urteil des BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; SIEGEL, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388; SCHEFFLER, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013; OFD Nds. v. 6.2.2017 – S 2137 - 48 - St 221/St 222, juris.

I. Einordnung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Systematische und historische Einordnung

2000 a) Regelungsinhalt des Abs. 4

Abs. 4 schränkt die Passivierung von handelsrechtl. gebotenen Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen 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 Dienstjubiläumszusagen sind nach den GoB zu bilden.

2001 Einstweilen frei

b) Bedeutung des Abs. 4

2002 aa) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots

Abs. 4 schränkt die Passivierung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen 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 Dienstjubiläumszusage.

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.

bb) Rechtfertigung der Vorschrift

2003

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 Jubiläumsumwendungen 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 Jubiläumsumzuge als 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).

cc) Verfassungsmäßigkeit

2004

Rechtsprechung: Nach BVerfG (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873, mit zust. Anm. BUCIEX) ist ein vollständiges Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumsumzusagen verfassungsgemäß. Das BVerfG hatte sich auf den Vorlagebeschluss des BFH (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 Dienstjubiläumsumzusagen 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 Dienstjubiläumsumzusagen, wie es § 52 Abs. 6 Sätze 1–6 idF des StReformG 1990 für die Wj. bis 1992 enthalten hatte, verstoße 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 entwicklungs offene 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 – BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = FR 2009, 873 Rz. 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 enthaltene vollständige Rückstellungsverbot für Dienstjubiläumsumzusagen 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 Grundentschei-

derung 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.

BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 16 (8/2017); 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); KNOBBE-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 DStJG 23 (2000), 67 (79); SCHULZE-OSTERLOH, FS Friauf, 1996, 833 (847); SIEGEL, BB 1989, 182; SLOMMA, DStZ 1989, 277; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 602 (3/2016).

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. Die Vorschrift enthalte weder eine ungerechtfertigte Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips noch sei sie willkürlich.

LOOSE, FR 2000, 553 (555 f.); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2017 (4/2017); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 409.

Die Entsch. des BVerfG (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 Dienstjubiläumszusagen vor dem 15. Beschäftigungsjahr:* Das in Abs. 4 enthaltene Verbot, Rückstellung für Jubiläumszusagen vor dem 15. Dienstjubiläum zu bilden, verstößt uE gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Sowohl die Entsch. 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. Prüfungsmaß-

stab 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 Entsch. 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

§ 5 Anm. 2004–2006 H. Abs. 4: Rückstell. Dienstjubiläumszusagen

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, nicht überzeugen. Mit dieser Begründung ist aber immerhin ein Grund ersichtlich, der angesichts der befürchteten Steuerausfälle (s. Anm. 2007) 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.

2005 c) Geltungsbereich des Abs. 4

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.

BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 30 (7/2017); KANZLER, FR 1998, 421 (423); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 841 (8/2015); 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 schenkungstpf. Erwerbs in Form von BV (s. Anm. 79).

2006 d) 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 Dienst-

verpflichteten im Laufe der Jahre an, bis sie sich im Dienstjubiläum zu einem Anspruch verdichtet. Bei der Dienstjubiläumswendungen 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; BFH v. 29.11.2000 – I R 31/00, BStBl. II 2004, 41 (42f.); BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 5 (7/2017); HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rz. 423 (4/1999); KNOBBE-KEUK, BB 1988, 1087 Fn. 11; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 841 (8/2015); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2016 (4/2017); SCHEFFLER in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR, B 233 Rz. 503 (5/2010); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumswendungen“; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 584 (3/2016).

Verhältnis zu Art. 28 EGHGB: Bei Verpflichtungen aus der Zusage einer Jubiläumswendungen 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 Rz. 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 Jubiläumswendungen. Daher besteht handelsrechtl. kein Ansatzwahlrecht für Jubiläumswendungen.

BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845 (847f.); BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 26 (7/2017); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 61; 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 Dienstjubiläumswendungen und dessen Rechtsnachfolger.

Zu Abs. 7 s. Anm. 2400; RIEDEL, FR 2014, 6 (9ff.); 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, DStR 2012, 829; SIEGEL, FR 2012, 388; WEBER-GRELLET, DB 2011, 2875.

Verhältnis zu § 6a: § 6a gilt nicht für Rückstellungen für Jubiläumswendungen. Jubiläumswendungen 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 Jubiläumswendungen 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 Jubiläumswendungen 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).

e) 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 ende-

2007

ten (§ 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 Entsch. des BFH (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; FR 1987, 225, mit Anm. MÜLLER-GATERMANN), in der dieser erstmals über besondere Einzelfälle hinaus aus den handelsrechtl. GoB ein Rückstellungsgebot für Dienstjubiläumszusagen abgeleitet hatte.

BFH v. 19.7.1960 – I 160/59 U, BStBl. III 1960, 347, hatte zunächst die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen unter Verweis auf das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte abgelehnt, weil Jubiläumszuwendungen Teil der künftigen Lohnzahlungen seien. Von dieser bilanziellen Nichtberücksichtigung von Dienstjubiläumszusagen ist aber bereits BFH v. 18.3.19650 – 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 Betriebsstreu anknüpfende Gratifikation anerkannt, die im Entscheidungssachverhalt im Zeitpunkt der Zusage aber an bereits verwirklichte Kriterien anknüpfte. In der Verwaltungspraxis sind Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen bis zur Entsch. 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 Rz. 13; BMF v. 28.12.1987 – IV B 2 - S 2137 - 50/87, BStBl. I 1987, 770).

Durch Einfügung des Abs. 4 wollte der Gesetzgeber die aufgrund dieser Rspr. erwartete umfassende Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen 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 Dienstjubiläumszusagen 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 Jubiläumszusagen gebildet werden können (BTDrucks. 11/2157, 5, 140). Die geltende Fassung geht dagegen auf einen Vorschlag des BTag-Rechtsausschuss (Protokoll der 25. Sitzung des Rechtsausschusses v. 8.6.1988, 15 ff.) zurück. Die stl. Anerkennung von Jubiläumsrückstellungen 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 Dienstjubiläumszusagen 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).

Einstweilen frei.

2008–2009

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 Rz. 16; RIEBLE in STAUDINGER, BGB, Neubearbeitung 2016, § 611 BGB Rz. 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 (BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 32 [7/2017]; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 579 [3/2016]).

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 BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 32 (7/2017); HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 579 (3/2016); aA, Dienstverhältnis nur Arbeitsverhältnis: WERNER, StbKongrRep. 1989, 307 (326).

b) Dienstjubiläum

2011

Dienstjubiläum ist der Zeitpunkt (Vorauslage „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 Dienstverpflichteten (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 Rz. 843 (8/2015); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendungen“; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 579 (3/2016). 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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 34, 48 (7/2017); HÖFER, DB 1993, 2241 (2242); LOOSE, FR 2000, 553 (554); PRITZKE, NWB 2009, 360 (361); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 415. Die ältere Verwaltungspraxis (BMF v. 29.10.1993 – IV B 2 - S 2175 - 47/93, BStBl. I 1993, 898 Rz. 2) setzt mit einem Teil des Schrifttums (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 842 [8/2015]) 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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 1; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 38 (7/2017); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 581 (3/2016).

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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 1; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 39 (7/2017); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 581 (3/2016); aA HÖFER, DB 1993, 2241 (2242). 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 Rz. 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); BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 39 (7/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 841 (8/2015); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 582 (3/2016).

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 Betriebstreueprämien, Entschädigungen oder Abfindungen sind Rückstellungen nach den GoB zu bilden.

BODE/GRABNER, DB 1988, 2061 (2063 f.); BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 39 (7/2017); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 583 (3/2016).

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 Rz. 85 (4/1999); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 32 f.; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 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. 2007).

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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 4; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 47 (7/2017); HÖFER, DB 1993, 2241 (2241 f.); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendungen“; TOR-

§ 5 Anm. 2015–2021 H. Abs. 4: Rückstell. Dienstjubiläumszusagen

MÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 581.2 (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 420.

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.

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, 3. Aufl. 2014, § 87a AO Rz. 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 Individualvertrag, 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 Rz. 13 (1/2017); WÜNSCH in PAHLKE, 3. Aufl. 2014, § 87a AO Rz. 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 BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 45 [7/2017]).

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 Zusagehenden, 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 Zusagehenden übergegangen oder die Gegenstand eines Betriebsübergangs iSd. § 613a BGB geworden sind.

Vgl. BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 49 (7/2017); 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 Dienstherrwechsel 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 Zusagehenden voraussetzt. Deshalb kann die Zusage auch Dienstzeiten mit Unterbrechungen und kurze Zeiträume nach dem Eintritt in den Ruhestand berücksichtigen, ohne das Rückstellungsverbot des Abs. 4 auszulösen. Dem Charakter einer „Jubiläumszusage“ widerspricht dies nicht, wie ua. die Praxis im öffentlichen Dienst und in multinationalen verbundenen Unternehmen zeigt, die Dienstherrwechsel und „Auszeiten“ großzügig einbezieht (aA BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 49 [7/2017]).

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

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.

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 Dienstjubiläumszusagen 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). Das gilt nach der Verwaltungspraxis auch bei Anwendung des Pauschalwertverfahrens (OFD Nds. v. 6.2.2017 – S 2137 - 48 - St 221/St 222, juris, Anlage).

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 Rz. 843 [8/2015]; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 586 [3/2016]). 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 Jubiläumsszusagen, 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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 2 und 13 ff.; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 56 (7/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 846 (8/2015); NEUMANN-TOMM in LADEMANN, § 5 Rz. 2027 (4/2017); TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 593 f. (3/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 2 und 13 ff.).

Einstweilen frei.

2027–2029

III. Rückstellungsbildung

1. Passivierungspflicht

2030

Nach den GoB zu bildende Rückstellungen für Jubiläumsszusagen 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 Dienstjubiläumsszusagen richtet sich nach den allgemeinen Regeln (s. § 6 Anm. 720 ff.). Danach ist vom Wert der zugesagten Zuwendungen am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f.) auszugehen (Höchstbetrag, s. § 6 Anm. 720), dieser ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Satz 1 um einen Fluktuationsabschlag zu vermindern (s. § 6 Anm. 730) und der Saldo gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 rätierlich anzusammeln (s. § 6 Anm. 755) sowie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 (s. § 6 Anm. 765) abzuzinsen. Grundsätzlich sind die Rückstellungen für jede Jubiläumsszusage 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 550 „Urlaub“). Bei variablen Zuwendungen ist auf den Wert der Zuwendung am Bilanzstichtag abzustellen. Änderungen der Maßgrößen für die Zuwendung, zB

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

Vgl. BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 61 (7/2017); HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390).

Zukünftig absehbare, 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, 36. Aufl. 2017, § 6 Rz. 484.

Fluktuationsabschlag: Abs. 4 trägt der Fluktuation durch ArbG-Wechsel typisierend durch Aufschub der konkreten Rückstellungsfähigkeit von Dienstjubiläumszusagen auf das elfte Beschäftigungsjahr Rechnung. Bei der Bewertung ist darüber hinaus nur noch die Fluktuation durch Tod und Invaliderität, 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 Pensionrückstellungen 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); BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 64 (7/2017); GRABNER, DB 1992, 2561 (2562); HARTUNG, BB 1989, 736 (738); HARTUNG, BB 1989, 1723 (1724); HÖFER, DB 1993, 2241 (2243); LANGOHR-PLATO, FR 1994, 389 (390). Die Verwaltungspraxis (BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 9) greift für die Ermittlung des Teilwerts von Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen auf die „Richttafeln 2005 G“ von HEUBECK (BMF v. 16.12.2005 – IV B 2 - S 2176 - 106/05, BStBl. I 2005, 1054) zurück; aA, kein Fluktuationsabschlag, WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 415.

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. BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 62 (7/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 848 (8/2015); SCHUBERT in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2018, § 249 HGB Rz. 100 „Jubiläumszuwendung“; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 597 (3/2016). Die Verwaltungspraxis gewährt ein Wahlrecht zwischen Teilwert- und Pauschalwertverfahren: BMF v. 8.12.2008 – IV C 6 - S 2137/07/10002, BStBl. I 2008, 1013 Rz. 9, 10 ff. Das gewählte Verfahren bindet den Stpfl. 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. BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 66 (7/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 846 (8/2015); SIEGEL, BB 1989, 182; TORMÖHLEN in KORN, § 5 Rz. 602 (3/2016); 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 Erdienenszeitraum 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; BUGGE in KSM, § 5 Rz. E 67 (7/2017); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 846 (8/2015); 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. 765).

Zusagen vor dem 31.12.1992: Siehe Anm. 2026.

Einstweilen frei.

2032–2034

IV. Dienstjubiläumszusagen 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 Jubiläumszusagen enthält kein finales BA-Abzugsverbot, sondern nur einen Aufschub der stl. Berücksichtigung bis zur Realisierung. Der Erwerber des Betriebs wird die mit den Jubiläumszusagen verbundenen und übernommenen Verbindlichkeiten kaufpreismindernd berücksichtigen. Damit realisieren sich mit der Übertragung des Betriebs die mit den betreffenden Verbindlichkeiten verbundenen Verluste endgültig und müssten deshalb beim Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung gewinnmindernd nach den allgemeinen Regeln berücksichtigt werden.

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

Von diesem allgemeinen Grundsatz regelt § 4f für alle Wj., die nach dem 28.11.2013 endeten (s. § 4f Anm. 4), eine Ausnahme (s. § 4f Anm. 1). Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift erfasst mit dem Gebot der über 15 Wj. zu streckenden Realisation grds. auch „stille Lasten“ aus Dienstjubiläumszusagen, die dem Rückstellungsverbot des Abs. 4 unterliegen (s. § 4f Anm. 10). Für die im Zusammenhang mit Dienstjubiläumszusagen praktisch bedeutsamen Fälle der Veräußerung des ganzen Betriebs und des ArbG-Wechsels regelt § 4f Abs. 1 Satz 3 eine Ausnahme von der Aufwandsverteilung (s. § 4f Anm. 16).

Der Erwerber muss Abs. 4 in seinem BV-Vergleich auch für die übernommenen Verpflichtungen aus den Zusagen für Jubiläumrückstellungen des Veräußerers berücksichtigen. Wo das nicht aus den allgemeinen Regeln folgt, ergibt sich dies aus Abs. 7 (s. Anm. 2400 ff.).

Einstweilen frei.

2036–2049

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

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, BANKENFACHAUSSCHUB, Stellungnahme BFA 2/1993, Bilanzierung und Prüfung von Financial Futures and Forward Agreements, WPg 1993, 517; GROH, Rechtsprechung und Bilanzsteuerrecht, StuW 1994, 90; HERZIG, Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte, DB 1994, 1429; IDW, BANKENFACHAUSSCHUB, 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 10.6.2011), 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; EULER/HOMMEL, Passivierungszeitpunkt von Rückstellungen – neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung, BB 2014, 2475; MEINERT/HELIOS, Kompensatorische Bewertung und Bewertungseinheiten beim Einsatz

von Credit Linked Notes, DB 2014, 1697; 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; U. PRINZ, Leitlinien steuerbilanzieller Rückstellungsbildung: Eine besteuierungspraktische Bestandsaufnahme, DB 2015, 147; WEBER-GRELLET, BB-Rechtsprechungsreport zu 2014 veröffentlichten Urteilen, BB 2015, 43; FÖRSTER/STAAEDEN, Veräußerung und Erwerb von Mitunternehmeranteilen mit passivierungsbeschränkten Verpflichtungen, BB 2016, 1323; KORN, Steuerbrennpunkt Teilwert, KÖSDI 2016, 19759; KRÖGER, Anmerkung zu der Entscheidung des BFH vom 02.12.2015 (I R 83/13) – Zur Möglichkeit der Teilwertabschreibung auf Darlehensforderungen, die durch Credit Linked Notes mit gegenläufiger Zinsunterbeteiligung gesichert sind, BB 2016, 1522; WEBER-GRELLET, URTEIL MIT ANMERKUNG: Bilanzierung mittels Credit Linked Notes (CLN) gesicherter Darlehensforderungen, FR 2016, 812; GLANEMANN, Rückstellung für gesetzliche Entsorgungspflichten erst nach Anordnung, EStB 2017, 300; WEBER-GRELLET, BB-Rechtsprechungsreport zu 2016 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2017, 43.

Siehe auch die Literatur zu § 4f.

I. Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Systematische und historische Einordnung der Drohverlustrückstellung

a) Steuerliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 1)

2050

Passivierungsverbot: Abs. 4a Satz 1 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]; BFH v. 10.4.1991 – II R 118/86, BStBl. II 1991, 620 [621]; BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 [737], mwN; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 249 HGB Rz. 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, Rz. 18). Bei schwebenden Absatzgeschäften droht ein Verlust, wenn der Wert der noch nicht (vollständig) erbrachten Sach- oder Dienstleistungsverpflichtungen (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]; BFH 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 (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).

2050a **b) Aufhebung des Passivierungsverbots zur Berücksichtigung des negativen Saldos aus handelsrechtlichen Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)**

Um Kongruenz zur handelsrechtl. Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente gem. § 254 HGB iVm. § 5 Abs. 1a Satz 2 zu ermöglichen, wurde im Jahr 2006 mit Abs. 4a Satz 2 ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen wieder eingeführt. In Verbindung mit der formellen Maßgeblichkeit ermöglicht Satz 2 die Bildung einer Drohverlustrückstellung zur Übernahme des negativen Erg. einer handelsrechtl. Bewertungseinheit in die StBil. (vgl. BTDrucks. 16/634, 20; zur Maßgeblichkeit der in der handelsrechtl. Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten s. Anm. 1720 f.).

c) Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften

2051 **aa) Verhältnis des Abs. 4a Satz 1 zu anderen Vorschriften**

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 (s. Anm. 250 f.).

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., 10. Aufl. 2016, § 249 HGB Rz. 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 (s. Anm. 258).

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 2b: Obwohl die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten für Stpfl., die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, nicht zu den Ansatzvorschriften gehört, gilt sie gegenüber § 5 Abs. 4a Satz 1 als sachlich und personell speziellere Vorschrift. Somit verdrängt § 6 Abs. 1 Nr. 2b bei negativen Zeitwerten von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten, die nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden, das grundsätzliche Passivierungsverbot von Drohverlustrückstellungen in Satz 1 (s. § 6 Anm. 661).

bb) Verhältnis des Abs. 4a Satz 2 zu anderen Vorschriften

2051a

Verhältnis zu § 5 Abs. 1a Satz 2: Abs. 4a Satz 2 setzt das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen, die aus Verpflichtungsüberschüssen handelsrechtl. Bewertungseinheiten resultieren, außer Kraft und verweist dabei auf die konkrete Maßgeblichkeit des Abs. 1a Satz 2 (s. Anm. 1711 ff.). Erfolgt die Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB in der HBil. und resultiert daraus ein Verpflichtungsüberschuss, fordert Abs. 1a Satz 2 die Übernahme der gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu passivierenden Drohverlustrückstellung in die StBil. Wird in der HBil. hingegen auf die Bildung einer Bewertungseinheit verzichtet, fällt der Verpflichtungsüberschuss unter Abs. 4a Satz 1 und darf nicht passiviert werden.

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 3a: Greift die Ausnahmenvorschrift des Abs. 4a Satz 2, unterliegt die zu bildende Drohverlustrückstellung den in § 6 Abs. 1 Nr. 3a verankerten Grundsätzen zur Bewertung von Rückstellungen (s. § 6 Anm. 721 ff.).

d) Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

2052

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 og. 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): Die Aufhebung des Passivierungsverbots für diese „lediglich technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnete Bilanzposition“ (Begründung RegE zum og. 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 Erg. 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 (bei einer Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch bereits für Wj. nach dem 31.12.2008).

2053 Einstweilen frei.

2. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 4a

2054 a) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 5 Abs. 4a Satz 1 bestehen im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (s. Anm. 50 und Anm. 55), aus dem das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt (so zB CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 (krit. im Hinblick auf die Erfolgsaussichten einer verfassungsgerichtlichen Klage BORDEWIN, FR 1998, 226 [233]).

Bestätigt wurde die Verfassungsmäßigkeit durch FG Bremen (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 Rhld.-Pf. (FG Rhld.-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 (BFH v. 11.4.2003 – IV B 176/02, BFH/NV 2003, 919 [921]) die Frage der Verfassungsmäßigkeit in offen gelassen. Auch in seinem Urteil v. 11.10.2007 (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705) zur bilanzstl. Behandlung der Rückkaufverpflichtung von Gebrauchtwagen eines Kfz-Händlers blieb die erwartete Klärung der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4a aus.

Bestätigung steuerrechtlicher Vorbehaltsvorschriften durch BVerfG: Betreffend die Übergangsregelungen zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen (§ 5 Abs. 4; § 52 Abs. 6) hat das BVerfG (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]).

b) Vereinbarkeit von Abs. 4a mit Europarecht

2054a

Vorschläge für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB): Am 26.10.2016 legte die Kommission einen Vorschlag zur Neuauflage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vor, nachdem der erste Entwurf in 2011 zunächst gescheitert war. Ziel ist es, einheitliche Regeln für die Berechnung stpfl. Gewinne von Unternehmen innerhalb der EU zu schaffen (vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage [GKKB], COM [2016] 683 final, 2016/0336 [CNS]; Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM [2016] 685 final, 2016/0337 [CNS]). Die Umsetzung soll in zwei Schritten erfolgen: Im ersten Schritt sollen Regeln für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage implementiert werden und im zweiten Schritt die Konsolidierung folgen. Gemäß Art. 23 Satz 1a des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage sind Rückstellungen für Drohverluste in keinem Fall stl. abzugsfähig. Dies entspricht dem grundsätzlichen Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1. Die Ausnahmeregelung des Abs. 4a Satz 2 für Drohverlustrückstellungen, die im Rahmen handelsrechtl. Bewertungseinheiten gebildet werden, wäre im Falle der Umsetzung des derzeitigen Richtlinienvorschlags hingegen nicht mit dem Europarecht vereinbar.

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

1. Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen

2055

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-Bil-Komm., 10. Aufl. 2016, § 249 HGB Rz. 67; MOXTER, DStR 1998, 509 [514]). Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbes. bei Dauerschuldverhältnissen, zB Miet- oder Pacht- sowie Arbeitsverhältnissen.

Beispiel 1 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; BFH 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; krit. 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 90er-Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts (BFH v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 [482], mwN; BFH 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 und wird gerade im Hinblick auf neuere, restriktive Urteile des BFH (BFH v. 17.10.2013 – IV R 7/11, BStBl. II 2014, 302; BFH v. 25.01.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780) zum Passivierungszeitpunkt öffentlich-rechtl. Verpflichtungen wieder diskutiert (vgl. EULER/HOMMEL, BB 2014, 2475; GLANEMANN, EStB 2017, 300). Die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung zur Entsorgung von Energiesparlampen (ab dem Jahr 2005) sieht der BFH erst mit dem Erlass einer konkreten Abholanordnung als gegeben an, obwohl in § 16 Abs. 5 ElektroG Abhol- und Entsorgungspflichten definiert sind. Letztere sind für den BFH abstrakte Rechtspflichten, die erst durch den Erlass einer zusätzlichen Abholverfügung hinreichend konkretisiert werden: „Für die Verpflichtung zur Entsorgung von vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebrachten Energiesparlampen können mangels hinreichenden Vergangenheitsbezugs keine Rückstellungen gebildet werden“ (BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 789; s. auch Anm. 702 „Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung“ sowie 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 Flurentscheidungsaufwendungen). Diese Entwicklung ist uE gerade im Hinblick auf die materiell an Bedeutung gewinnenden Sachverhalte zur umweltverträglichen Entsorgung (hier am Beispiel der Energiesparlampen), für die trotz eindeutigen Verpflichtungsübergangs aus einem schwebenden Geschäft derzeit weder Drohverlust- noch Verbindlichkeitsrückstellungen gebildet werden dürfen, krit. zu sehen.

Beispiel 2: Beispiele für Erfüllungsrückstand als Verbindlichkeitsrückstellung:

► *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“.

► *Nachbetreuungsleistungen 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). Dies gilt auch im Falle einer mehrstufigen Vertriebsstruktur für einen Handelsvertreter, sofern eine konkrete rechtl. Verpflichtung (hier zur Nachbetreuung der Verträge) vorliegt (vgl. BFH v. 27.2.2014 – III R 14/11, BFH/NV 2013, 693 = FR 2014, 938); s. auch Anm. 704 „Kundenbetreuung“.

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

Die Abgrenzung auf Grundlage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 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., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 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, beispielsweise im Fall einer Bürgschaftsübernahme (vgl. NAUMANN, BB 1998, 527 [528 f.]).

Abgrenzungsprobleme nach der BFH-Rechtsprechung (s. auch Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“, Anm. 704, 925):

► *Arbeitsverhältnisse* stellen nach stRspr. schwebende Dauerschuldverhältnisse dar (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465 [466], mwN; BFH 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 BFH 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]; BFH 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]; BFH 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 Ertraglosigkeit 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 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 genomener Urlaub, Gratifikationen, die in späteren Jahren für Erfolge des abgelaufenen Geschäftsjahres gezahlt werden, sowie Jubiläumszuwendungen, soweit sie sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit des jeweiligen ArbN richten (s. Anm. 704 „Jubiläum“).

► *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 (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 (raterliche) 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 – IV C 2 - S 2176 - 102/99, 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 inzwischen angeschlossen (BMF v. 28.3.2007 – IV B 2 - S 2175/07/0002, 2007/0136390, BStBl. I 2007, 297).

► *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 Schwebezustands“ zu Beginn der Freistellungsphase des ArbN begründet (BFH v. 30.1.2002 – I R 71/

00, BStBl. II 2003, 279 [280], mwN; BFH 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 Abschlusstichtag 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; BFH 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) gehörender 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; BFH 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/SIEVERT, 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 Effektesgeschäft 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 (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) nur bis zur Zahlung der Optionsprämie (krit. 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 als eigenständige Verbindlichkeit hat sich auf Basis der BFH-Urteile (BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; BFH v. 17.11.2010 – IR 83/09 – BStBl. II 2011, 812) verfestigt (vgl. ua. FG München v. 27.4.2015 – 7 K 1760/13, EFG 2015, 1561, rkr.; noch aA BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249). Das BMF (BMF v. 12.9.2009 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2009, 890) hat den Nichtanwendungserlass aufgehoben und sich der Ansicht der Rspr. angeschlossen (BMF v. 12.10.2011 – IV C 6 - S 2137/09/10003, BStBl. I 2011, 967). Damit 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). 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; BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705); das Passivierungsverbot des Abs. 4a Satz 1 greift demnach nicht.

► *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 Rz. 614 „Optionsgeschäfte“ [6/2005]; ebenso abl. BMF v. 12.1.2004 – IV A 6 - S 2133 - 17/03, 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 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 Rz. 11, 13).

Rechtsänderung: Da der BFH im Jahr 2011 den Nichtanwendungserlass aufgehoben hat (vgl. betr. anderer Rückstellungsverbote BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFHE 236, 101 = BFH/NV 2012, 635; aA BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0-03, BStBl. I 2011, 627 Rz. 11, 13) hat der Gesetzgeber wegen drohender Gestaltungen (so ausdrücklich BTDrucks. 18/68, 73) die Rechtslage durch die Einf. des § 4f und der damit zusammenhängenden Regelung des § 5 Abs. 7 erneut geändert (s. § 5 Anm. 2400; RIEDEL, FR 2012, 6; SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107; zur praktischen Umsetzung s. BMF-Schreiben v. 30.11.2017 – IV C6 - S 21333/14/10001, FMNR69b000017, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2017-11-30-steuerliche-gewinnermittlung.html; Abruf am 31.12.2017).

► *Stellungnahme:* Die erfolgsneutrale Behandlung von Anschaffungsvorgängen entspricht den handelsrechtl. GoB, weshalb die neue Rspr. uE zutr. war. Die Rechtsänderung wurde uE lediglich aus fiskalischen Gründen vorgenommen. Die ökonomischen Verzerrungen, die mit der Einf. 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 Regelung des § 4f ist nach KRUMM in BLÜMICH, § 4f Rz. 11 [3/2015] verfassungsrechtl. bedenklich).

5. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung 2059

Konkurrenzverhältnis: Bei langfristigen schwebenden Beschaffungs- und Absatzgeschäften kann es zu einem Konkurrenzverhältnis zwischen Drohverlust-

rückstellungen 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 der 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]; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090 [1093] Rz. 61; s. auch § 6 Anm. 559; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rz. 193 [5/2014]). Der BFH folgte damit nicht dem Urteil des FG Rhld.-Pf., dass das strechtl. Verbot des Abs. 4a Satz 1 einer Teilwertabschreibung für unfertige Bauten entgegenstehe (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 18.11.2002 – 5 K 1468/01, EFG 2003, 289, nrkr.). 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 – IV A 6 - S 2174 - 5/00, 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]; BFH 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)

2065 1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots

Mit Abs. 4a Satz 2 wurde ein Teilanwendungsbereich von Drohverlustrückstellungen für zukünftige Verluste aus handelsrechtl. nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten wieder eingeführt. Die Passivierung ist 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]; ausführl. hierzu s. Anm. 1720 ff.).

2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB

2066

Bewertungseinheiten nach § 254 HGB (s. dazu IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement 3) bestimmen den Umfang des Anwendungsbereichs des Abs. 4a Satz 2. Grundlegende GoB (Einzelbewertungs-, Realisations- und Imparitätsprinzip) gelten im Rahmen der Verknüpfung von Grund- und Sicherungsgeschäft zu einer handelsrechtl. Bewertungseinheit nicht mehr für die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden, sondern für die gesamte Bewertungseinheit (vgl. IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement 3, Rz. 4) und zwar solange sich die aus der Bewertungseinheit ergebenden gegenläufigen Wertänderungen ausgleichen. Anwendungsvoraussetzungen zur handelsrechtl. Bildung von Bewertungseinheiten sind eine hohe Risikohomogenität, Fristen- und Betragskongruenz, die Dokumentation des gewünschten Sicherungszusammenhangs sowie die Durchhalteabsicht (vgl. SCHMIDT/USINGER in Beck BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 254 HGB Rz. 20–29; vertiefend s. Anm. 1722). Wenn sich der beim Grundgeschäft eingetretene Verlust jedoch nur teilweise durch das Sicherungsgeschäft ausgleichen lässt, muss der Wertminderungsüberhang (zB aus unbedingten Termingeschäften oder Optionsgeschäften, die im Rahmen von Sicherungsgeschäften getätigt werden) als Drohverlustrückstellung erfasst werden, sofern die aus den Vorteilen resultierenden Ertragschancen nicht selbst bilanzierungsfähig sind (zur Berücksichtigung kompensatorischer Effekte außerhalb einer Bewertungseinheit vgl. MEINERT/HELIOS, DB 2014, 1697 [1700]; s. auch Anm. 2068).

Die Übernahme einer im Rahmen des § 254 HGB gebildeten Drohverlustrückstellung resultiert aus der formellen Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1a Satz 2 (s. Anm. 1720 f.). Sofern aus einer handelsrechtl. gebildeten Bewertungseinheit ein Wertminderungsüberhang resultiert, ist damit auch die Übernahme einer in der HBil. gebildeten Drohverlustrückstellung gem. Abs. 4a Satz 2 iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB verbunden (s. ausführl. Anm. 1711 ff.). Dies ist der Fall, wenn der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt. Resultiert der negative Saldo hingegen aus einem Verlust des Grundgeschäfts, der nicht durch den Gewinn des Sicherungsgeschäfts ausgeglichen werden kann, ist hierfür keine Drohverlustrückstellung zu bilden, sondern der Verlust durch die Vornahme einer Teilwertabschreibung in Höhe des negativen Saldos zu antizipieren (ausführl. zur Fallunterscheidung s. Anm. 1736; zum Anwendungsbeispiel der Credit Linked Notes s. Anm. 2068).

3. Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2

2067

Alle Wertminderungsüberhänge, die aus den nach § 254 HGB gebildeten Bewertungseinheiten resultieren, sind Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2. Grundgeschäfte können beispielsweise Vermögensgegenstände (Forderungen, Aktien, Vorräte), Schulden oder auch schwebende Geschäfte (zB Lieferverpflichtungen) sein (vgl. IDW, WP Handbuch, Bd. I, 2012, E 449). Sicherungsgeschäfte im Rahmen einer Bewertungseinheit umfassen sowohl originäre (Aktien, Obligationen) als auch derivative Finanzinstrumente (*Futures, Forwards*) sowie Termingeschäfte über den Erwerb oder die Veräußerung von Waren. Daraus resultierende Wertminderungsüberhänge sind unabhängig von der Art der Bewertungseinheit passivierungspflichtig, dh., sie sind 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* zu passivieren (vgl. BTDrucks. 16/10067, 59).

Mit dieser weiten Abgrenzung ist ein faktisches handelsrechtl. Wahlrecht zur Bildung von Bewertungseinheiten verbunden (vgl. IDW RS HFA 35, Rz. 12; SCHMIDT/USINGER in Beck BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 254 HGB Rz. 5 mwN), das uE mit einem allgemeinen Passivierungswahlrecht für drohende Verluste aus Termin-, Options- und ggf. auch Kreditsicherungsgeschäften in der StBil. korrespondiert, 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 (zu den handelsrechtl. Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten s. Anm. 1724).

2068 4. Anwendungsprobleme des Abs. 4a Satz 2 am Beispiel von Credit Linked Notes

Credit Linked Note (CLN) ist eine Kombination aus einer Anleihe und einem *Credit Default Swap*, die nur dann zu ihrem Nennwert zurückbezahlt wird, wenn die in den Emissionsbedingungen vereinbarten Kreditereignisse in Bezug auf ein bestimmtes Kreditportfolio nicht eintreten. Das nachfolgend dargestellte Urteil des BFH zur stl. Behandlung von Darlehensforderungen einer Bank, die diese durch CLN mit gegenäufiger Zinsunterbeteiligung abgesichert hatte, umfasst sowohl die dargestellten Abgrenzungsprobleme zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung als auch die bestehende Rechtsunsicherheit bei der Bildung handelsrechtlicher Bewertungseinheiten in der Praxis. Es bezieht sich allerdings auf die Zeit vor dem Inkrafttreten des § 254 HGB nF. Der BFH (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831) weist ausdrücklich darauf hin, dass die Bestimmungen des § 5 Abs. 1a EStG und des § 254 HGB nF nicht rückwirkend auf die Zeiträume vor ihrem Inkrafttreten anzuwenden sind.

Sachverhalt (BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831, vorgehend Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr., Streitjahr 2000): Zur Refinanzierung und Kreditsicherung emittierte eine AG Schuldverschreibungen, die mit der Entwicklung von Teilen der (durch Hypotheken gesicherten) Darlehensforderungen in gleicher Höhe verbunden waren. Die Klägerin gab die Schuldverschreibungen in 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 (= CLN). Im Falle des in den Emissionsbedingungen definierten Forderungsausfalls hatte die Klägerin den Gläubigern eine eingeschränkte Unterbeteiligung an bestimmten Zinseinnahmen aus den Pooldarlehen zugesagt. Im Streitjahr 2000 – dh. vor Inkrafttreten des 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.

Urteil des BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831; vorgehend: Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11; Das Nds. FG (Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 128/11, EFG 2014, 123, nrkr.) lehnte die Vornahme einer Teilwertabschreibung der Forderung mit dem Hinweis auf die bestehende Bewertungseinheit mit dem *Credit Default Swap* ab und untersagte auf Grundlage des Passivierungsverbots in Abs. 4a Satz 1 auch die Bildung einer Drohverlustrückstellung (aus-

föhlr. hierzu s. MEINERT/HELIOS, DB 2014, 1697 [1699f]). Der BFH hingegen stellte im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Ausfallrisiko der Darlehensforderung in den Vordergrund und ließ die gewinnwirksame Abschreibung der Forderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 trotz der Sicherung mit der CLN grds. zu. In seiner Begründung stützt sich der BFH auf die fehlende gesetzliche Verpflichtung des Stpfl. zur Bildung einer Bewertungseinheit gem. § 254 HGB nF und die Notwendigkeit zur Berücksichtigung aller für die Risikobewertung relevanten Komponenten bei der Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. BFH v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831). Da mit der Teilwertabschreibung der Darlehensforderung der drohende Verlust des Grundgeschäfts bereits gewinnmindernd antizipiert wird, ist keine darüber hinausgehende Drohverlustrückstellung (für die Zinsunterbeteiligung in Verbindung mit den verminderten Rückzahlungsverpflichtungen) mehr zu bilden (so bereits MEINERT/HELIOS, DB 2014, 1697 [1702]; WEBER-GRELLET, BB 2017, 43 [47]).

Würdigung des BFH-Urteils v. 2.12.2015 – I R 83/13, BStBl. II 2016, 831: Die Klarstellung des BFH, dass eine Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung auch bei einem formal bestehenden Zusammenhang mit einer CLN-Verpflichtung möglich ist, sofern nach den betreffenden Emissionsbedingungen das Ausfallrisiko weiterhin beim Bilanzierenden verbleibt, wird vom Schrifttum positiv bewertet (vgl. WEBER-GRELLET, FR 2016, 812 [816]; KRÖGER, BB 2016, 1519 [1522]). Inhaltlich hat der BFH mit seinem Urteil wieder eine stärkere Kongruenz zur gebotenen Vorsorge für unkompenzierte Lasten hergestellt, die auch im Hinblick auf die Normenkonkurrenz zwischen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellungen zielführend scheint: Kann die Wertminderung der Forderung nicht durch das Sicherungsgeschäft (Reduktion der Zins- und Tilgungszahlungen in Verbindung mit der Zinsunterbeteiligung) ausgeglichen werden, ist ein daraus entstehender Verlust mit einer Teilwertabschreibung zu antizipieren. Der BFH lässt damit explizit die Berücksichtigung kompensatorischer Effekte (Sicherheiten, Ausgleichsansprüche und sonstige Vorteile) außerhalb von Bewertungseinheiten zu. Nur wenn innerhalb der handelsrechtl. Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB nF der Verlust aus dem Sicherungsgeschäft den möglichen Gewinn des Grundgeschäfts übersteigt, resultiert daraus eine Drohverlustrückstellung, die gem. Abs. 4a Satz 2 auch stl. zu passivieren ist (wohl einschränkend im Hinblick auf die „formalen“ Bestandteile von Bewertungseinheiten vgl. MEINERT/HELIOS, DB 2014, 1697 [1702]). An der Kritik des nun höchstrichterlich bestätigten faktischen Wahlrechts zur Bildung einer handelsrechtl. Bewertungseinheit mit dem daran anknüpfenden Wahlrecht zur Bildung einer Drohverlustrückstellung für den ggf. entstehenden Wertminderungsüberhang vermag aber auch dieses Urteil nichts zu ändern, ebenso wenig wie an der Tatsache, dass immer neue Einzelfallregelungen die inneren Widersprüche der StRechts noch weiter verstärken werden.

Einstweilen frei.

2069–2099

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

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; HOFFMANN, 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; BEHRENS/RENNER, Rückstellungen für Stilllegungs- und Nachsorgemaßnahmen, BB 2015, 2411; FARWICK, Rückstellungen für zukünftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten – keine teleologische Reduktion des § 5 Abs. 4b Satz 1 EStG, StuB 2017, 495; HOMMEL/UMMENHÖFER, Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip – eine Analyse der jüngeren BFH-Rechtsprechung, BB 2017, 2219; KAHLE, Ausgewählte Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStZ 2017, 904.

2100

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4b

Satz 1 lautete bei Einfügung der Vorschrift mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) zunächst: „Rückstellungen für Aufwendungen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut sind, dürfen nicht gebildet werden“. Die Regelung hat lediglich klarstellende Funktion

BTDruks. 14/23, 170; BFH v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232 Rz. 12; BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 20; BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 23; SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289; BEHRENS/RENNER, BB 2015, 2411 (2413); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 887 (8/2015); KAHLE, DStZ 2017, 904 (908).

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).

Mit dem StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) 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).

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; differenzierend 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.

So im Erg. 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 betrifft die schadlose Verwertung radioaktiver Reststoffe (s. dazu im Einzelnen KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1942]) sowie aus- und abgebauter 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 (zB Brennelemente) darstellen, handelt es sich um einen besonderen Fall des Satzes 1. Das Verbot der Rückstellungsbildung steht insoweit mit den allg. Bilanzierungsregelungen im Einklang (ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 895 [8/2015]). Soweit die Aufwendungen jedoch nicht zu den AHK eines WG zählen, liegt darin ein besonderes Rückstellungsverbot, das im Widerspruch zu den handelsrechtl. GoB steht. 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 abziehbaren 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); GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 (651); HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 (381); KUSSMAUL/KLEIN, DStR 2001, 546 (547).

Sachlicher und persönlicher 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). Die Regelung gilt für gesetzlich zur Buchführung verpflichtete Vollkaufleute sowie für freiwillig buchführende Gewerbetreibende.

Zeitliche Anwendbarkeit: Die Regelung ist erstmals für den VZ 1999 anzuwenden (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.

2101–2104 Einstweilen frei.

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten

2105 aa) Grundsatz

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, vgl. auch Anm. 680 aE). 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.

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

Die Anschaffung bzw. Herstellung des WG stellt eine Vermögensumschichtung dar.

BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 23; NEUMANN, StbJb. 2003/2004, 263 (275); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 887 (8/2015); FARWICK, StuB 2017, 495.

Die Aufwendungen für das zu aktivierende WG sind in den folgenden Jahren über die AfA zu verrechnen (SCHAEFFLER, 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 Rz. 887 [8/2015]); ebenso wenig wie eine in späteren Jahren erforderlich werdende Teilwertabschreibung (vgl. Anm. 2107).

2106 bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Maßgeblich ist grds. der Begriff der AHK nach §§ 253, 255 HGB (zum Begriff der AK s. § 6 Anm. 180 ff., zu dem der HK s. § 6 Anm. 229 ff.). Anschaffungskosten 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 ANK und der nachträglichen AK (zu nachträglichen AK für bereits aktivierte WG s. aber Anm. 2110). Herstellungskosten 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 Rz. 888 [8/2015]).

Steuerliche 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. 480 ff.), auch wenn diese Aufwendungen, gemessen an § 255 HGB, keine HK, sondern Erhaltungsaufwand darstellen.

cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter 2107

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.

BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 22; glA HOFFMANN, GmbHR 1999, 360 (361); aA BEHRENS/RENNER, BB 2015, 2411 (2413); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 890 (8/2015); SIEGEL, DB 1999, 857; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289; krit. zur Entsch. des BFH v. 8.11.2016 auch FARWICK, StuB 2017, 495 (499 f.), und HOMMEL/UMMENHÖFER, BB 2017, 2219 (2221 ff.).

Unabhängig von der Frage, ob handelsrechtl. in diesen Fällen die Bildung einer Rückstellung zulässig bzw. geboten ist (s. Anm. 2100), lässt Abs. 4b Satz 1 nach seinem eindeutigen Wortlaut jedenfalls für die StBil. keinen Raum für eine solche Passivierung. Eine teleologische Reduktion der Vorschrift idS (dafür KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 890 [8/2015]; 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 (BFH v. 8.11.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 768 Rz. 24).

dd) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften 2108

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]).

Einstweilen frei.

2109

b) In künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter

aa) Künftige Wirtschaftsjahre

2110

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]). Die Rspr. hält dies jedoch nicht für zulässig.

BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 Rz. 42; BFH v. 17.10.2013 – I R 7/11, BStBl. II 2014, 302 Rz. 28; FG Köln v. 30.5.2012 – 10 K 2477/11, EFG 2012, 1867, rkr.; zust. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 889 (8/2015).

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.).

2111 **bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren**

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 Rz. 888 [8/2015]; CREZELIUS in KIRCHHOFF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 140).

2112 **2. Rechtsfolge**

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 (Anm. 2107). Soweit Rückstellungen gebildet worden sind, sind sie aufzulösen (vgl. Anm. 2100).

2113–2119 Einstweilen frei.

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

2120 **1. Tatbestandsvoraussetzungen**

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.

2121–2124 Einstweilen frei.

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. Anm. 2100).

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

Einstweilen frei.

2126–2149

K. Erläuterungen zu Abs. 5: Abgrenzungsposten

I. Einordnung des 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 (10/2013); MARX/LÖFFLER, Die „bestimmte Zeit“ als Voraussetzung für handels- und steuerrechtliche Rechnungsabgrenzungen, DB 2015, 2765.

1. Systematische Einordnung des Abs. 5

2150

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 Rz. 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 handelsrechtl. Regelung des § 250 HGB auszulegen (CREZELIUS, DB 1988, 633; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 146 aE [8/2013]). Ebenso gelten die GoB auch für die Rechnungsabgrenzung in der StBil. Insbesondere haben die Grundsätze zur Bilanzierung von schwebenden 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 (vgl. Anm. 2197).

► *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 Rz. 157, 170 [8/2013]; vgl. auch Anm. 2293, 2313); es sind auch keine besonderen aktiven Abgrenzungsposten (so aber BAUER in KSM, § 5 Rz. F 18 [11/2015]). 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.

Bedeutung:

► *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 Rechnungsabgrenzung“ verwendet werden. Rechnungsabgrenzungsposten iSd. Satzes 1 dienen bilanztechnisch der periodengerechten Bilanzierung.

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 (1797); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 2 (11/2015); MARX/LÖFFLER, DB 2015, 2765 (2766); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 2 (2/2016); zum Periodisierungsprinzip vgl. Anm. 2161.

Sie ermöglichen es nämlich, Ausgaben bzw. Einnahmen unabhängig von Zeitpunkt des Zahlungsvorgangs derjenigen Rechnungsperiode zuzuordnen, der der entsprechende Aufwand oder Ertrag wirtschaftlich zugehört (BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 18; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 654 [8/2015]). 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. 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; KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 3 [2/2016]); 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 Abrechnungs-

system (MARX/LÖFFLER, DB 2015, 2765 [2766]; ähnlich U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4932).

► *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 Rz. F 135 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 712 (8/2015); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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 Rz. F 168 [11/2015]).

2. Historische Einordnung 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.

2152–2159

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 Fors-

ter, Düsseldorf 1992, 653; 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 (8/2013).

1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen

a) Einordnung des 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, BB 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/DRUKARCZYK/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; BABEL, Nutzungsrechte, Rechnungsabgrenzungsposten, schwebende Geschäfte – ein „magisches Dreieck“ der Bilanzierung, in WEHRHEIM/HEURUNG (Hrsg.), Steuerbelastung – Steuerwirkung – Steuergestaltung, FS Winfried Mellwig, Wiesbaden 2007, 1; 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; WENGEROFSKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, Köln 2014; ROOS, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437.

2160 aa) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1

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 Rz. 12 [8/2013]). Die Bezeichnungen für diese Posten variierten allerdings; sie wurden „Antizipationen“, „transitorische Konten“, „Erfolgsregulierungskonten“, „Erfolgsberichtigungskonten“ oder „unechte Debitoren und Kreditoren“ genannt (vgl. Passow, 3. Aufl. 1921, 71; STRUTZ, 1927, § 13 Rz. 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 Rz. 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 (BABEL, FS Mellwig, 2007, 1, 20; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. 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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 7 [11/2015]; 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 Rz. 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 Rz. F 43 [11/2015]).

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 Rz. 28 mwN; BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 22; Begr. 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, Rz. 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 Rz. 29 [8/2013]; KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 24 [2/2016]). Die Voraussetzungen für die Aktivierung und Passivierung von RAP werden durch die Vorschrift klar bestimmt; RAP sind daher keinesfalls ein „Sammelbecken für heterogene, gehäuft auftretende Vorgänge mit beachtlicher materieller Bedeutung“ (so aber MARX/LÖFFLER, DB 2015, 2765; zust. KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 2 [2/2016]).

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

2161 (1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

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; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 116 (11/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); ähnlich ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2001, 991 (993) – Korrekturposten; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 241 – Stornoposten.

Man kann sie daher auch als bilanztechnische Posten bezeichnen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. 10 [8/2013]). Der Ertrag tritt bilanziell erst in Erscheinung, wenn der Stpfl. seine eigene Sachleistung erbracht hat.

(2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen

2162

Die Regelung ist abschließend („nur“) und geht als stl. Sondernorm einer abw. Interpretation handelsrechtl. Vorschriften vor. Sie kann daher nicht 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.

(3) Anwendungsbereich

2163

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 Rz. 13; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 19; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4950; ROOS, DStR 2015, 437 (440); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 3.

Es handelt sich regelmäßig um schwebende Geschäfte (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 vorausgezählte Miet- oder Pachtzinsen und vorausgezählte Versicherungsbeiträge. Es ist jedoch nicht zwingend, dass der Vertrag, auf den die Vorleistung erbracht wird, bereits geschlossen wurde. Auch Vorleistungen, die zeitlich vor einem erwarteten Vertragsschluss liegen, sind als RAP zu bilanzieren (SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 7; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 3). Die Notwendigkeit der Rechnungsabgrenzung beschränkt sich des Weiteren nicht auf schwebende schuldrechtl. Verträge; sie kommt auch bei dinglichen Rechtsverhältnissen (zB bei Zahlungen auf eine Grunddienstbarkeit, ein Nießbrauchsrecht oder ein Erbbaurecht) und bei öffentlich-rechtl. Rechtsverhältnissen (zB Vorauszahlung von KfzSt 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 Rz. 53 f. (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 11; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4952; KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016).

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 Rz. F 89 (11/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 679 (8/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 58 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 679 (8/2015).

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

Rz. F 92 (11/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 813 (5/2012); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 75 [11/2015]). 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 Rz. F 90 (11/2015); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 814 (5/2012); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 60 (8/2013).

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 Rz. F 90 (11/2015); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 60 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 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, Rz. 4988; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 90 (11/2015). Insbesondere für die Maklerprovision im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Mietvertrags BAUER in KSM, § 5 Rz. F 297 (11/2015); für Maklerprovisionen im Zusammenhang mit der Bestellung eines Erbbaurechts BAUER in KSM, § 5 Rz. F 327 (11/2015).

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; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 75, 90 [11/2015]).

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. 2173).

- ▷ *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 Rz. F 386 „Ablösesummen im Hochleistungssport“ [11/2015]), 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 KfzSt) 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 Rz. 9; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 8; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 55 [8/2013]). Nach allgemeiner Ansicht erfordert zB die Vorauszahlung der KfzSt die Aktivierung eines RAP, obwohl einer Steuer – auch der KfzSt – gem. § 3 AO eine Gegenleistung nicht zugerechnet werden kann. Hier soll ein „Leistungsaustausch im weitesten Sinn“ (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 85 [11/2015]) ausreichen. Die Grundsteuer hingegen soll danach jedoch nicht abgrenzbar sein, da ihr eine Gegenleistung überhaupt nicht mehr gegenüberstehe (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 86 [11/2015]; aA BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 3). 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.

2164 (4) Bilanztechnik

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. 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) 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.

Buchungssatz 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 5 000 €	an Geld 15 000 €
	aktive Rechnungsabgrenzung 10 000 €	

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 zutr. ist oder ob Ertrag für die Zeit nach dem Abschlussstichtag gegeben ist mit der Folge, dass ein Teil der Zahlung passiv abzugrenzen ist. 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).

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:	Geld an Erlös 15 000 €
Bei Aufstellung des Jahresabschlusses:	Erlös an passive Rechnungsabgrenzung 10 000 €
Eröffnungsbuchung im Folgejahr:	passive Rechnungsabgrenzung an Erlös 5 000 €

► *Verbuchung zum Zeitpunkt der Zahlung:* Auch bei der passiven Rechnungsabgrenzung ist es ebenso möglich, die Aufteilung sogleich im Zeitpunkt der Zahlung vorzunehmen.

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

Im Zeitpunkt der Zahlung:	Geld 15 000 €	an Erlös 5 000 €
		passive Rechnungsabgrenzung 10 000 €

cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1**(1) Sachlicher Geltungsbereich**

2165

Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1: Abs. 5 gilt seiner systematischen Stellung nach typischerweise für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 35 [11/2015]).

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); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4930, 6381; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 656 (8/2015); differenzierend BAUER in KSM, § 5 Rz. F 36 ff. (11/2015): 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; BFH v. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569 (571); BFH 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); BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 18.

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, 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; BFH v. 20.3.2003 – IV R 37/02, BFH/NV 2003, 1403 (1404); BFH 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 (1991), 123 (127); HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2013, § 8 Rz. 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 Rea-

lisationsprinzip 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 Rz. F 38 [11/2015]). 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 Rz. F 39 [11/2015]). 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 Rz. F 37 [11/2015]).

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); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 41 (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 Rz. F 41 [11/2015]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart:

► *Übergang von Einnahmenüberschussrechnung 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“, Rz. 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“, Rz. 47). Zum Übergang von der Bilanzierung nach § 5 Abs. 1 oder dem Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 zur Einnahmenüberschussrechnung 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]; BFH 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, § 12 ErbStG Rz. 763 [6/2017]); passive RAP sind gleichermaßen mindernd anzusetzen (GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, § 12 ErbStG Rz. 767 [6/2017]).

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 Rz. F 35 [11/2015]).

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.

2167 dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften

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. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 abw. 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 Rz. 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 Erg. 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 Rz. 694 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 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 Rz. F 29 (11/2015); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 13; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 87; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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. 1772.

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 Rz. 148 [8/2013]; 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 Rz. F 116 (11/2015); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 149 iVm. 105 (8/2013); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 59 aE (2/2016); ähnlich WENGEROFESKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 51 („bemessen“).

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 be-

stimmte 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 Rz. C 41 [5/1997]; H.-J. HEGER in BLÜMICH, § 4d Rz. 207 [10/2014]; 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 Versorungsverpflichtung 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.

2168 ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung

Keine speziellen internationalen Rechnungsabgrenzungsposten-Regelungen: Weder IAS/IFRS noch US-GAAP kennen eine spezielle Regelung von RAP iSd. HGB. Gleichmaßen 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 abw. 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 340). Unter diese Definition lassen sich auch Posten, die nach deutschem Bilanzverständnis passive RAP sind, subsumieren (HEUSER/THEILE, IFRS-Handbuch, 5. Aufl. 2012, Rz. 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 DRTZ, 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; RTZROW, 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.]).

Einstweilen frei.

2169–2170

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 verschmälzte Passivabgrenzung, StuB 2012, 329; TIEDCHEN, Nachbetreuungspflichten von Versicherungsvertretern, Optikern und Hörgeräteakustikern, FR 2012, 22; Roos, Bilanzierung von geleisteten Anzahlungen nach IFRS und HGB: Erfolgswirkungen aus nicht zahlungswirksamen Leistungen bei erstmaliger Erfassung, DStR 2017, 1282.

aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten

2171

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.

KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 7 (2/2016); zur Unterscheidung vgl. auch BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 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]; KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 7 [2/2016]). 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 zahlen 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 Rz. 14; RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 11; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 27 (8/2013); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 6 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4951, 6380; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 17 (11/2015); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 1.

Transitorische Posten im weiteren Sinne zeichnen sich dadurch aus, dass ein Zahlungsvorgang im abgelaufenen Wj. angefallen ist, der zugehörige wirtschaftliche 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]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 10 [11/2015]), die in zukünftigen Jahren einen Nutzen versprechen, wenn aber nicht absehbar ist, in welchem zeitlichen Rahmen sie sich ertragserhöhend 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, Rz. 4951; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 11 [11/2015]); uU kommt aber ein Ausweis unter den geleisteten oder erhaltenen Anzahlungen in Betracht (s. Anm. 2173; aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 13 [11/2015] – stets BA).

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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 7 [11/2015]). 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

2172

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 Rz. 12; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 10; RITZROW, StBp. 1998, 10 (13); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4930; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 28 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 654 (8/2015); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 1; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 87; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 241; aA BABEL, FS Mellwig, 2007, 1, 22. Zum handelsrechtl. Streitstand auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 36 mwN (8/2013).

Es handelt sich vielmehr um Verrechnungsposten (KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 59 [2/2016]), 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 Rz. F 28 [11/2015]). Eine Ausgabe kann deshalb nur entweder zur Aktivierung eines immateriellen WG oder zur Aktivierung eines aktiven RAP führen (aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 29 [11/2015]).

(2) Anzahlungen

2173

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, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 147.

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

KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 148; ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59 aE; aA BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487; DÖLLERER, BB 1965, 326 (329); Roos, DSr 2017, 1282.

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; BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426 (427); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 59; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 21 (11/2015); SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 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); BFH v. 8.10.1987 – IV R 18/86, BStBl. II 1988, 57 (62); ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rz. 134; SCHULZE-OSTERLOH, FS Forster, 1992, 653 (660); GSCHWENDTNER, DSrZ 1995, 417 (423); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 23 (11/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 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 Geschäftes, die der Erlangung eines jedenfalls abstrakt aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands dienen, sowohl aktive RAP als auch geleistete Anzahlungen sein können (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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, DSrZ 1995, 417 [423]; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 549) und andererseits RAP auch für teilweise geldliche Vorausleistungen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 22 [11/2015]) gebildet werden können; das zeigt das Wort „soweit“ (vgl. auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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, DSrZ 1995, 417 (422); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 155; DREIXLER/ERNST, StuB 2012, 220 (222); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 25 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 695a (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/

WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 61 (2/2016); SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 549; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 2; ebenso für die Abgrenzung passiver RAP von erhaltenen Anzahlungen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6394; Roos, DStR 2017, 1282.

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 Rz. 37; BALLWIESER in MÜKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 49 f. [8/2013]).

(3) Verbindlichkeiten

2174

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.

ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2140); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 1; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 241; aA CREZELIUS, DB 1998, 633; KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 138; zum Handelsbilanzrecht ebenso WENGEROFESKY, Die materielle Stetigkeit im Handels- und Steuerbilanzrecht, 2014, 51; zum handelsrechtl. Streitstand auch TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 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.

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 Rz. 16 [10/2013]; aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 20 [11/2015] – Rückstellung geht passiver Rechnungsabgrenzung vor). 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. 675, 704, 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; BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 (447); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 16 ff. (10/2013); BAUER, 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 zutr. 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 (vgl. Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“). 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 vereinnahmten 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).

Einstweilen frei.

2176–2179

c) Bilanzierungsge- und -verbote

aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2 2180

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); BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 (263); RITZROW, StBp. 2012, 101 (102 f.); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 110 (11/2015); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 148 (8/2013); MARK/LÖFFLER, DB 2015, 2765; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 242; vgl. auch Anm. 2195.

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

Dazu TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 97 (8/2013); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 7; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 28.

Hier wie dort folgt die Aktivierungspflicht auch aus dem Vollständigkeitsgebot.

Vgl. für das StRecht BAUER in KSM, § 5 Rz. F 110 (11/2015); für das Handelsrecht TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 97 (8/2013); BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 7; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 34.

Passivierungspflicht als RAP besteht (entsprechend der handelsrechtl. Regelung, vgl. TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 48 [8/2013]; BALLWIESER in MüKo

HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 22; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 28) bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der Nr. 2 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 110 [11/2015]; 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 Rz. 37; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 100, 148 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4930, 6381; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 115 (11/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 Einzelbewertung (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 (glA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 53 [11/2015]). 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 Rz. 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 Rz. 38; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4930, 6381.

2181 bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßige wiederkehrende Beträge

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

BFH v. 18.3.2010 – X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796 Rz. 41; ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 44; RITZROW, StBp. 2012, 101 (103); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 34; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4941; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 112f. (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 666 (8/2015); HOFFMANN in LBP, § 5 Rz. 804 (2/2016); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 24 (2/2016); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 28; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 8; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 242; aA TIEDCHEN, FR 2012, 22 (24); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 99, 148 (8/2013).

Teilweise wird sogar für geringfügige einmalige Zahlungen ein Bilanzierungswahlrecht angenommen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 112 [11/2015]).

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

SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 28; für das Heranziehen des § 6 Abs. 2 in der jeweils gültigen Fassung – aufgrund des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) also nunmehr 800 € – KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 666 (8/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 242.

Stellungnahme: Der hM ist uE nicht zu folgen. Sowohl handels- als auch strechl. 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 Rz. F 110 [11/2015]). 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 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., 10. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 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 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]).

2182 cc) **Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2**

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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, Rz. 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, Rz. 4930). Insbesondere dürfen transitorische Posten iwS 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]; BFH v. 15.5.2013 – I R 77/08, BStBl. II 2013, 730 Rz. 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 Stpfl. 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. 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.

2183–2184 Einstweilen frei.

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, DSz 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 Messengeschäften, JbFStR 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 Garantievericherungsbeiträgen im Jahresabschluss, DB 2006, 1800; WASSERMEYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-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; LÜDICKE, Bilanzielle Behandlung eines Vermarktungskostenzuschusses bei Medienfonds, DB 2015, 1070; Roos, Behandlung von Vertragsabschluss- und Werbeprämien im Handelsrecht, DStR 2015, 437; OSER/BELLERT/KÖNIG, Bilanzielle Behandlung von Mehrkomponentengeschäften am Beispiel der verbilligten Abgabe von Mobilfunktelefonen, IRZ 2017, 49.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1

aa) „Ausgaben“ vor dem Abschlussstichtag

2185

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 Rz. 20; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 247.

Dies wird mit der auf diese Weise eindeutigen Abgrenzbarkeit der zur Rechnungsabgrenzung führenden Vorleistungen begründet (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 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 Rz. 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); SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 63 f. mwN insbes. auch aus dem handelsrechtlichen Schrifttum (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 49 (11/2015); Roos, DStR 2015, 437 (440); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 808 (2/2016); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-Bil-Komm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 18; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 6; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 88; 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 Rz. F 49 [11/2015]), wobei Ausgaben nach der betriebswirtschaftlichen Terminologie in Auszahlungen, Forderungsabgängen und Verbindlichkeitszugängen bestehen können (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 49 [11/2015]). Zudem wird auf den Sinn und Zweck der Rechnungsabgrenzung verwie-

sen, der den periodengerechten Ausweis des Aufwands ohne Rücksicht auf zufällige Zahlungszeitpunkte erfordert (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 49 [11/2015]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. F 49 [11/2015]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. F 49 [11/2015]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. 9 (verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 172; RITZROW, StBp. 2012, 101 (102); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 48 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 670 (8/2015).

Zur Begründung wird darauf hingewiesen, dass „Ausgaben“ im StRecht auch in anderem Zusammenhang als Hingabe von Sachleistungen verstanden werde (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 670 [8/2015]).

► *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 (HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. F 53 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 675 (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 60 (2/2016).

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 BAUER in KSM, § 5 Rz. F 52 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 675 [8/2015]).

Abgrenzungsfragen zum Ausgabenbegriff: Umsatzsteuer gehört bei Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Ausgabe. Soweit Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist jedoch nur der Nettobetrag abzugrenzen, 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 Rz. 48; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 119 [11/2015]). 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; BFH v. 3.5.1983 – VII R 100/81, BStBl. II 1983, 572; BFH v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 11; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 688 (8/2015).

bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“

2186

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 Rz. 28; ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 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; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rz. 809 (5/2012); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 21; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 65 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4950; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 55 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 675 (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 64 (2/2016); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 19; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 7.

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

2187

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 Rz. F 59 [11/2015]).

Das Vorliegen von Aufwand führt zur Verminderung des Reinvermögens (ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 29; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 676 [8/2015]). Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es gem. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB nicht an.

GSCHWENDTNER, DSzZ 1995, 417 (419); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 59 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 676 (8/2015).

Eine Ausgabe muss, um Aufwand iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 darzustellen, eine BA iSd. § 4 Abs. 4 sein (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 Rz. F 54 aE [11/2015]). 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.

► *Anschaffungs- 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 Rz. 12; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 20, 60 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 677 (8/2015).

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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 60 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 677 [8/2015]).

► *Privatentnahmen von Zahlungsmitteln* bewirken zwar Ausgaben, sind aber nicht abzugrenzen (glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [11]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 54 [11/2015]), weil sie nie Aufwand werden (zB Mietvorauszahlung für die privat genutzte Wohnung oder Vorauszahlung der Prämie für die Berufsunfähigkeitsversicherung vom Geschäftskonto).

2188 dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag

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 Rz. 678a [8/2015]). 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); BFH v. 6.4.1993 – VIII R 86/91, BStBl. II 1993, 709 (710); BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 (810); BFH v. 11.2.1998 – I R 23/96, BStBl. II 1998, 381; BFH v. 19.5.2010 – I R 65/09, BStBl. II 2010, 967 Rz. 9; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 Rz. 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 Rz. F

65 ff. (11/2015); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 24 aE.; LÜD-CKE, DB 2015, 1070 (1072).

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 Rz. 37; BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 250 HGB Rz. 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 ein-zubeziehen. 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.) ge-währleistet (ebenso ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 41; aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 66 [11/2015]). Wenn auch die überwiegende Mehrheit der Fälle, in denen eine Rechnungsabgrenzung in Betracht kommt, eine zeitraumbezogene Ge-genleistung zum Inhalt hat (so zB bei vorausgezahlter Mieta, vorausgezahlten Versicherungsprämien, bei wirtschaftlichem Verständnis des Begriffs „Gegen-leistung“ auch bei vorausgezahlter KfzSt), so ist dies uE nicht zwingend.

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

(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit

2189

Historische Entwicklung:

► *Handelsrecht:* Das Tatbestandsmerkmal der „bestimmten Zeit“ findet sich erst-mals in § 152 Abs. 9 AktG 1965. Unter der Geltung der Vorgängerregelungen, § 261a HGB idF der Aktienrechtsnovelle 1931 und § 131 AktG idF des Aktien-gesetzes 1937, hatten sich zwar die Unterscheidung zwischen antizipativen und transitorischen RAP (s. Anm. 2171) und die Beschränkung der Rechnungs-abgrenzung auf die transitorischen RAP herausgebildet, aber es hatte sich die Praxis entwickelt, alle Ausgaben, die in den Folgejahren einen Vorteil verspra-chen, unter den RAP auszuweisen (s. Anm. 2160), also zB auch die Kosten einer Werbekampagne oder die für Forschung und Entwicklung aufgewendeten Kos-ten. 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 Ab-schlussstichtag führte (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 18 ff. mwN [8/2013]). Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde insoweit nichts geändert. Das Merk-mal 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 bot nur die deutsche Fassung der Richtlinie insoweit eine Stütze für die Einschränkung der RAP auf Ausgaben bzw. Einnahmen, die Aufwand bzw. Ertrag für eine be-stimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Art. 18 Satz 1 der Richtlinie lautete in der deutschen Fassung „Als Rechnungsabgren-zungsposten 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, enthielten diese Einschränkung hingegen nicht.

In der englischen Fassung hieß 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 so gleich 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 Rz. 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 92 f.; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6385; LÜDICKE, DB 2015, 1070 (1072); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 24; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 13, 15; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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); BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/94, BStBl. II 1995, 312 (314); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 211 (262); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 99 (11/2015); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 11 (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 30; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 685 (8/2015).

► *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 nachprüfbar 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.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 31; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 67 (8/2013); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 682 (8/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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.

► *Verteilung*: Der Zeitraum, der sich als „bestimmt“ erweist (s. Anm. 2190), muss nicht ununterbrochen sein. Es ist auch vorstellbar, dass eine Ausgabe Auf-

wand 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.; KLEINE, JbFStR 1996/97, 158 [160]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 283 [11/2015]). 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.

(2) Bestimmtheit der Zeit

2190

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 Rz. 182; KROPPF in GEBLER/HEFERMEHL/ECKARDT/KROPPF, Bd. III, 1973, § 152 AktG Rz. 102; MELLEROWICZ in Großkomm. AktG, 1970, § 152 AktG Rz. 88; DÖLLERER, BB 1965, 1405 (1408); HOFFMANN, DStZ/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, DStR 1999, 2135 (2140); HAHNE, DStR 2005, 2000 (2002); WASSERMEYER, 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 Rz. 683 (8/2015); 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 Erg., 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 Rz. 32a; FEDERMANN, BB 1984, 246 (251); KUPSCH, WPg 1984, 369 (374); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 682 (8/2015); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 101 (11/2015); nur für die aktive Rechnungsabgrenzung ebenso BEISSE, FS Bude, 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 Rz. F 101 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 682 f. (8/2015); ROOS, DStR 2015, 437 (440); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 79 (2/2016).

Die Berechenbarkeit ist zB bei einer Bearbeitungsgebühr für ein Darlehen gegeben, wenn sich anhand der Tilgungsvereinbarung die Laufzeit des Darlehens ge-

nau berechnen lässt (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262 [264]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 101 [11/2015]). 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 Rz. 687 [8/2015]). 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 Rz. F 104 [11/2015]). 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, DStR 1991, 754 (756); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 29; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 251; wohl auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 686 (8/2015).

Stellungnahme: Die Ansatzpunkte für die Auslegung des Merkmals der bestimmten Zeit sind, wie die hM zutr. 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 Rz. 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 Rz. F 60 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 677 [8/2015]). 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 KfzSt 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 Rz. 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).

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

2191

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 Rz. 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.

BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 16; HAGEBÖKE, Ubg 2012, 34 (38 f.); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 678 (8/2015).

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; BFH v. 22.6.2011 – I R 7/10, BStBl. II 2011, 870 Rz. 14; BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284 Rz. 13, 16; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 16; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 678 (8/2015). 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]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 63 [11/2015]).

Einzelfälle:

► *Step-Down-Gelder* oder Stufenzinsprodukte sind Darlehen mit fallenden Zinssätzen. Die hM geht davon aus, dass der Wert der Überlassung des Kapitals zur Nutzung im Laufe der Jahre gleich hoch anzusetzen sei, mit der Folge, dass 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 darstellt.

BFH v. 27.7.2011 – I R 77/10, BStBl. II 2012, 284; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 32; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 75 (8/2013).

Dagegen wird zutr. eingewendet, dass der Grund der Vereinbarung fallender Zinssätze durchaus auch im Absinken des allg. Marktzinssatzes liegen kann. In diesem Fall wird die Aktivierung eines RAP zu Recht nicht für zulässig gehalten (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4995; ähnlich BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 10). Ebenso muss es den Vertragsparteien möglich sein, auch unabhängig vom Marktzinssatz unterschiedliche Zinssätze für unterschiedliche Zeiträume zu vereinbaren, ohne dass dies durch Aktivierung eines RAP oder – im Falle steigender Zinssätze – Passivierung einer Rückstellung (dazu TIEDCHEN, NZG 2017, 1007 [1011]; vgl. auch Anm. 704 „Erfüllungsrückstand“) egalisiert wird. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die zu einem anderen Erg. führt, ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Darlehensnehmer im Falle der vorzeitigen Vertragsbeendigung die gezahlten Zinsen anteilig zurückverlangen kann.

► *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 Rz. F 308 (11/2015); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 33; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 70 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4986; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, Rz. 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 Rz. F 307 [11/2015]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. F 48 (11/2015); OSER/BEL-LERT/KÖNIG, IRZ 2017, 49 (51); krit. hingegen U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB

Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4989; BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 11.

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); HENNRICH in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 7; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 und nicht zur Aktivierung eines RAP. 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 Rz. F 277 f. [11/2015]).

► *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 Rz. 690 [8/2015]). 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 Rz. F 108 [11/2015]). 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 Rz. F 107 [11/2015]). Ein aktiver RAP wird daher auch nicht gem. §§ 6, 7 bewertet (vgl. Anm. 2197; ebenso BAUER in KSM, § 5 Rz. F 107 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2193–2194

b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite

aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens

2195

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).

bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung

2196

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.

Unterlassene Rechnungsabgrenzung ist in späteren Wj. erfolgswirksam nachzuholen, und zwar im ersten Wj., für das dies unter Beachtung der Verjäh-

zung und des Bilanzzusammenhangs noch zulässig ist (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 692 [8/2015]).

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 zutr. 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 Rz. 826 (5/2011); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 115 (11/2015); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4942; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 253; aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 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); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 689 (8/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 29.

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. 2200 f.

2198 (2) Folgerungen

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

BAUER in KSM, § 5 Rz. F 131 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 690 (8/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 29; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 253.

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 Rz. 50).

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.; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 148 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4942; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 124 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 690 (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 83 (2/2016); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 253 aE.

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 Rz. F 124 [11/2015]).

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 Rz. 36; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Erg., 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 Rz. F 124 [11/2015]; 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 Rz. F 125 [11/2015]).

(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung

2199

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

LANGEL, StbJb. 1979/80, 259 (311); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 121 (11/2015).

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 Rz. F 121 (11/2015).

Künftige Wechselkursänderungen bleiben dann außer Betracht (LANGEL, StbJb. 1979/80, 259 [311]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 121 [11/2015]). 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 Rz. F 121 [11/2015]).

dd) Methode der Berechnung

(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge

2200

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.

SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 52; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 35; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 117 (11/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 689 [8/2015]).

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 Rz. F 117 (11/2015); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 110 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 689 (8/2015).

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

Beispiel 1: Vorausgezahlt wurden am 1.1.2010 36 000 € für 36 Monate Miete.

Bilanzstichtag	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2012
Aktiver RAP =	$36\,000 \times 24/36$	$36\,000 \times 12/36$	$36\,000 \times 0/36$
	= 24000	= 12000	= 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 2: Für 1000 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.

$$\text{aktiver RAP} = 136\,000 \text{ €} \times \frac{4 \times 1000 \times 14}{8 \times 1000 \times 10 + 4 \times 1000 \times 14} = 56/136 \times 136\,000 \text{ €} = 56\,000 \text{ €}.$$

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

Ein Fall veränderlicher Werte der Gegenleistung ist insbes. auch bei vorausgezählten Zinsen für ein Tilgungsdarlehen und vorausgezählten Leasingraten gegeben (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 117 [11/2015]; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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.

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

Beispiel 3: 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 KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen) kommt nur eine zeitanteilige Verteilung in Betracht (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 118 [11/2015]). 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 Rz. 111 [8/2013]; KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 82 [2/2016]). Stets ist auf die individuellen Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 254; vgl. auch das Beispiel bei BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 5). 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 Rz. F 127 [11/2015]).

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.

HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 35; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 112 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 128 (11/2015).

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.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 112 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 128 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 691 (8/2015); 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 Rz. F 128 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 691 [8/2015]).

► *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 Rz. F 128 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 691 [8/2015]).

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.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 106 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 131 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 691 (8/2015); 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.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 106 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 131 (11/2015); 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 KfzSt oder Berufsgenossenschafts- und Kammerbeiträgen), so ist der aktive RAP zeitanteilig aufzulösen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 112 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 130 [11/2015]).

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 Rz. 691a [8/2015]). 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-St wegen Abmeldung des Fahrzeugs, aber auch vorausgezahlte Miete oder Pacht, weil die Vertragsparteien abw. Abreden getroffen haben), ist mangels Vorliegens einer Ausgabe kein Raum mehr für eine Abgrenzung. Der RAP ist aufzulösen (ebenso BAUER in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). 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 Rz. F 133 [11/2015]).

► *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 Gegenwerts 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 bestehenden bleibenden RAP.

Beispiel 1 (Erhöhung des Gegenwerts 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 Gegenwerts 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 Einnahmenüberschussrechnung über, so müssen allfällige aktive RAP aufgelöst werden (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]). Der Auflösungsbetrag vermindert dann den laufenden Gewinn des letzten Jahres der Bilanzierung bzw. des Bestandsvergleichs (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 133 [11/2015]).

► *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 Rz. F 133 [11/2015]). 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 Rz. F 133 [11/2015]).

ff) Heraufsetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

2204

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. 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 Vertragspartei-

en 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 1 500 € pro Jahr vermindert wurde, ist für das erste Jahr der Laufzeit der Aufwand um 1 500 € zu vermindern; der aktivierte RAP erhöht sich dann auf 13 500 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 neueren Bilanzrechtsprechung des I. BFH-Senats, DStR 1997, 433; KUDERT/MARQUARD, Anmerkungen zur Bilanzierung von Signing Fees, WPg 2010, 238; KÜTING/STRAUB, Der passive Rechnungsabgrenzungsposten: ein „Schlüsselspieler“ in der Fußball-Bundesliga, DB 2010, 1189; STADLER/BINDL, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 882; 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; WELTER, Steuerbilanzielle Abbildung von Entwicklungs- und Werkzeugkostenzuschüssen sowie Teilwertabschreibungen auf unfertige Werkzeuge im Umlaufvermögen, DB 2017, 2118.

a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 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 Rz. 20; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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. 2 angesehen.

So SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. F 48 (11/2015).

► *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.

BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 196; KÜTING/STRAUB, DB 2010, 1189, 1190; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 21; BALMES/GRAESSNER, FR 2011, 885 (886); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 31 (10/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 902 (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 63 (2/2016); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 6, 13.

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.]; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 22; 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; BFH 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); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 51 (11/2015).

► *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 Rz. 902 [8/2015]).

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. Lediglich fiktive Vermögensmehrungen wie der fiktive Zinsertrag, der sich aus der Abzinsung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ergibt stellen jedoch keine Einnahme iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 dar (BFH v. 13.7.2017 – VI R 62/15, DStR 2017, 2475 Rz. 20; STADLER/BINDL, DB 2010, 882 [863]).

(2) Rechtsgrund der Einnahme

2211

Grundsatz: Auf den Rechtsgrund der Einnahme kommt es nicht an (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 22). Häufig stellt die Einnahme eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts dar; sie kann aber auch ein dingliches Rechtsverhältnis oder eine öffentlich-rechtl. Rechtsbeziehung als Grundlage haben. Einnahmen können auf der Grundlage freiwilliger oder unfreiwilliger Leistungen 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); FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462 Rz. 33, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 359 (11/2015).

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 zeitraumbezogene Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann.

BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552 (554); FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 33, rkr.; SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 32 f.; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 359 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 905 (8/2015); 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, Rz. 6411; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 361 (11/2015); aA aber zum Ausbildungsplatzförderungsprogramm OST ARBEITSKREIS „STEUERN UND REVISION“ IM BUND DER WIRTSCHAFTSAKADEMIKER, DStR 1999, 2135 (2142).

Grundsätzlich soll die Gewährung eines Investitionszuschusses nicht zur Passivierung eines RAP berechtigen, weil die „Gegenleistung“ bereits mit der Anschaffung des Investitionsguts vollständig erbracht sei und sich somit nicht auf die Zeit nach dem Bilanzstichtag erstrecke (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 35 mwN, rkr.). Wird der Zuschuss aber nicht für die Anschaffung, sondern für das Leasing eines WG gewährt, wird die Passivierung eines RAP für zulässig gehalten. Die Gegenleistung soll in diesem Fall darin liegen, dass der Stpfl. einen Gebrauchsüberlassungs- bzw. Leasingvertrag mit einer Mindestdauer von zwei Jahren über das bezuschusste Fahrzeug abschloss, diesen auch tatsächlich über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren beibehielt und das Fahrzeug während dieses Zeitraums auf ihn zugelassen blieb (FG Münster v. 15.12.2015 – 10 K 516/14 K, G, EFG 2016, 462, Rz. 42, rkr.). Der Empfänger eines Investitionszuschusses zur Anschaffung einer Maschine, welcher an die Beschäftigung eines Schwerbehinderten gebunden war, durfte 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 Rz. F 362 [11/2015]). 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). Gleiches gilt für die Verpflichtung eines Landwirts, die Erweiterung der Schweinehaltung zu unterlassen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884). Demgegenüber wird die Bilanzierung eines passiven RAP bei Empfang von Fördermitteln nach § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG v. 10.4.1991, BGBl. I 1991, 886) 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) zu § 10 KHG v. 29.5.1972, BGBl. I 1972, 1009; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 367 (11/2015); aA BERNDT, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, 230; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 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 eines 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 Rz. F 386 „Zuwachssparen“ (11/2015); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 20.

Umsatzsteuer gehört bei erhaltenen Vorauszahlungen für ustpfl. Leistungen zwar zur Einnahme, muss jedoch an das FA abgeführt werden. Im Erg. sind 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. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 31; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 76 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 688 (8/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 11.

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 Rz. F 386 „Entsorgung von Altbatterien“ [11/2015]).

► *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 Rz. 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.

BFH v. 19.9.2012 – IV R 45/09, BStBl. II 2013, 123 Rz. 46; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 32 (10/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 386 „Bonusgutscheine“ (11/2015); aA KRÜGER, DStR 2011, 1095 (1097); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxis-handbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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 Rz. F 58 [11/2015]).

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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 54 [11/2015]).

► *Zinszuschüsse*: Die Rspr. hält die Bildung von passiven RAP für geboten, wenn der Stpl. 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, Rz. 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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 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 Rz. 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; BFH v. 29.11.2000 – I R 87/99, BStBl. II 2002, 655 (658); BFH v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481 (482); BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697 (698); BFH v. 24.6.2009 – IV R 26/06, BStBl. II 2009, 781 Rz. 21; BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, BStBl. II 2012, 197 Rz. 21; MARX/LÖFFLER, DB 2012, 1337 (1340); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 24 aE; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 73 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 904 (8/2015); WELTER, DB 2017, 2118 (2119).

Stellungnahme: Unseres Erachtens können RAP auch gebildet werden, wenn die Gegenleistung sich auf einen Zeitpunkt bezieht (vgl. Anm. 2188). Deshalb sind 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 Rz. F 386 „Dauerkarten“ [11/2015]). 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); BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 (31); MATHIAK, DStR 1992, 1601 (1604); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 102 (11/2015); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4953; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 251; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 686 (8/2015).

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 Rz. 686 [8/2015]). AfA-Tabellen geben nur Anhaltspunkte hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (MATHIAK, DStR 1992, 1601 [1604]; vgl. auch § 7 Anm. 187); letztlich ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell zu schätzen (s. § 7 Anm. 179).

► *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. 9.12.1993 – IV R 130/91, BStBl. II 1995, 202; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 37 f.; BMF v. 15.3.1995 – IV B 2 - S 2133 - 5/95, BStBl. I 1995, 183; MEYER-SCHARENBERG, DStR 2001, 754 (756 f.); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 251; aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 106 (11/2015). U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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 Rz. 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.

► *Prepaid-Verträge*: Bei Prepaid-Verträgen zahlt der Mobilfunkkunde einen bestimmten Betrag voraus, den er durch Inanspruchnahme der Mobilfunkleistungen verbraucht. Es lässt sich aber nicht bestimmen, in welcher Zeitspanne das Guthaben verbraucht wird, so dass es an dem Merkmal der bestimmten Zeit fehlt. Die Vorauszahlung ist bei dem Mobilfunkdienstleister daher als erhaltene Anzahlung zu passivieren (glA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 386 „Prepaid-Verträge“ [11/2015]).

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 Rz. 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 Rz. 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.; ebenso für die Abstandszahlung an einen Mieter für die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrags BAUER in KSM, § 5 Rz. F 292 (11/2015).

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; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 231 (11/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 258. Vgl. dazu auch Anm. 2246.

► *Entschädigung für Erwerbsverlust*: Erhält der Stpfl. eine Entschädigung für die Inkaufnahme von Erwerbsverlusten, so ist die Einnahme nicht passiv abzugrenzen.

zen, 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 Entscheidung für Erwerbsverluste aufgrund von Straßenbaumaßnahmen; glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Rz. 139; GREWE, WPg 1990, 161 (166); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 38 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6420; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 315 (11/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 257.

► *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 Abschlussgebühr 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 Rz. 46 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6401, 6412; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 238 (11/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 ihrer 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/STRAUB, DB 2010, 1189 (1194).

In der Praxis wird für *Signing Fees* im Bereich des Profifußballs stets ein passiver RAP gebildet.

KÜTING/STRAUB, DB 2010, 1189 (1194); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6412; für die Bilanzierung eines RAP in

diesen Fällen auch BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 14.

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).

▶ *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 Franchisegeber 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.

MARK/LÖFFLER, DB 2012, 1337 (341); TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 36 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 6421; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 323 (11/2015).

▶ *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 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite2225 **aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens**

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 vor, dann besteht Passivierungspflicht.

BFH v. 27.5.2015 – X B 72/14, BFH/NV 2015, 1252 Rz. 23; BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 40; TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 48 (10/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4930; s. auch Anm. 2180.

Das gilt auch für geringfügige Beträge (TIEDCHEN in HdJ, Abt. III/11 Rz. 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 Rz. F 111 [11/2015]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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**

Grundsatz: Ein passiver RAP ist planmäßig aufzulösen, soweit der Ertrag wirtschaftlich entstanden und eine Neutralisierung der geleisteten Zahlung somit nicht mehr gerechtfertigt ist (KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdB, § 250 HGB Rz. 82 [2/2016]). Das ist der Fall, wenn der Stpl. seine Leistung erbringt (WELTER, DB 2017, 2118 [2119]). Bleibt die Leistungsverpflichtung in den Folgejahren nach Art und Umfang gleich, ist der RAP linear aufzulösen (BFH v. 15.2.2017 – VI R 96/13, BStBl. II 2017, 884 Rz. 42).

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.

Betriebsaufgabe: Ein passiver RAP entfällt bei Betriebsaufgabe. Zur Frage, ob die Auflösung zu laufendem Gewinn führt oder Teil des Aufgabegewinns ist, vgl. Nds. FG v. 14.6.2016 – 13 K 33/15, EFG 2016, 1955.

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; SCHABER/AMANN, Der Erfüllungsbetrag und der Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabebetrag und Erfüllungsbetrag bei Verbindlichkeiten im HGB, WPg 2014, 938.

a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio

2235

Darlehen: Bei Darlehen unterscheiden sich häufig der Auszahlungs- und der Rückzahlungsbetrag, dh., der Schuldner hat – neben der Verpflichtung zur laufenden Zinszahlung – einen höheren Betrag zurückzahlen 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.

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 Rz. 122 [8/2013]). Zudem ist zB bei Provisionszahlungen die Leistung, die Vermittlung des Kredits, mit Abschluss des Kreditvertrags erbracht (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 194 [11/2015]). Derartige Zahlungen an Dritte – neben Provisionszahlungen kommen zB auch im Zusammenhang mit der Darlehensaufnahme stehende Notar- und Grundbuchkosten in Betracht – sind sofort abzugsfähige BA (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 226, 228 [11/2015]).

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,

BGBI. I 2009, 1102) wurde der Begriff „Rückzahlungsbetrag“ entsprechend dem neuen Sprachgebrauch des HGB durch den Begriff „Erfüllungsbetrag“ ersetzt (vgl. KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 52 [2/2016] – redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Regelung entspricht Art. 12 Abs. 10 der 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.

Eine entsprechende Regelung für die passive Rechnungsabgrenzung fehlt.

2237 bb) Steuerrecht

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.

2238–2239 Einstweilen frei.

c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten

aa) Handelsrecht

2240 (1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

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.

Allerdings hat der BGH die Vereinbarung eines „Bearbeitungsentgelt[s] einmalig 1 %“ in den AGB eines Kreditinstituts für unwirksam gem. § 307 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 BGB befunden (BGH v. 13.5.2014 – XI ZR 405/12, NJW 2014, 2420). Zur Übertragung auf den unternehmerischen Geschäftsverkehr vgl. BAUER in KSM, § 5 Rz. F 224 (11/2015) mwN.

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 vorzunehmen oder aber die laufenden Zinszahlungen zu verringern.

BACHEM, BB 1991, 1671; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 40; SCHABER/AMANN, WPg 2014, 938 (940).

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 Gläubiger 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.

(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 Rz. 89; HÖMBERG/KÖNIG in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 250 HGB Rz. 88 ff. (7/2009); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 85 f. (2/2016); HERZIG/JOISTEN, DB 2011, 1014 (1018 f.); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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; BGH v. 12.10.1993 – XI ZR 11/93, BB 1993, 2332 (2333); BGH 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 Rz. 88 (7/2009); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 29; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 194 (11/2015); vgl. auch SCHABER/AMANN, WPg 2014, 938 (939): „Voraussetzungen für die Pflicht zur Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in idealer Weise erfüllt“.

► *Unterschiedsbetrag als Bilanzierungshilfe:* Nach der Gegenansicht stellt das Disagio nicht unbedingt und ausschließlich vorausgezahlten Zins dar, sondern enthält uÜ – 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); SCHABER/AMANN, WPg 2014, 938 (942).

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 Rz. 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 HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 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 Ausgabe-kosten der Verbindlichkeit handelt, dürfte der entsprechende Betrag nicht aktiviert werden, weil es sich dabei weder um AK eines Vermögensgegenstands

(BAUER in KSM, § 5 Rz. F 194 [11/2015]) 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 Rz. 44). Die hier vertretene Ansicht hat den Vorteil, dass eine Differenzierung des Disagios danach, ob es sich um einen 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], und WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 [698] hin).

2242 (3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger

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 Rz. 50; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 36.

Für eine spiegelbildliche Übertragung des Wahlrechts des § 250 Abs. 3 HGB auf die Passivierung eines Disagios (so möglicherweise SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 50).

bb) Steuerrecht

2243 (1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags

Der BFH und das strechtl. 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).

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 Rz. 17; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 16).

(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags

Disagio als laufzeitabhängiges Entgelt: Die hM geht zutr. 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 Rz. F 195 (11/2015); SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 740 „Disagio“ (8/2015); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 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 Rz. F 197 [11/2015]). 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 Rz. F 197 [11/2015]).

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 Rz. F 197 [11/2015]); 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 Rz. 15; BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389 Rz. 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 Schätzung, 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., DSrR 2011, 2211 [2212]).

cc) Einzelfälle

2245 (1) **Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen**

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.

2246 (2) **Vorfälligkeitsentschädigungen**

Eine Vorfälligkeitsentschädigung ist eine Entschädigung für die vorzeitige Aufhebung eines Darlehensvertrags. Mit der Aufhebung des Darlehensvertrags hat der Darlehensgeber sie verdient. Dementsprechend kommt eine passive Abgrenzung beim Darlehensgeber nicht in Betracht (vgl. Anm. 2219). Auch der Darlehensnehmer darf die Vorfälligkeitsentschädigung nicht gem. Abs. 3 abgrenzen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 231 [11/2015]).

2247 (3) **Öffentlich geförderte Darlehen**

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; BGH 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).

2248 (4) **Zero-Bonds (Null-coupon-Anleihen)**

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 Abschlusstichtag mit dem jeweils zutreffenden (sich Jahr für Jahr erhöhenden) Rückzahlungsbetrag als Verbindlichkeit zu passivieren.

ADS, 6. Aufl. 1955, § 253 HGB Rz. 86; WINDMÖLLER, FS Forster, 1992, 689 (698); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 178 f.; BRÖSEL/OLBRICH in KÜTING/WEBER, HdR, § 253 HGB Rz. 270 (6/2010); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 Rz. 41; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 142 (8/2013); SCHABER/AMANN, WPg 2014, 938 (939); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 90 (2/2016); BERTRAM in BERTRAM/BRINKMANN/KESSLER/MÜLLER, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 8. Aufl. 2017, § 250 HGB Rz. 18.

(5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)

2249

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 vom Darlehensnehmer aktiv und vom Darlehensgeber passiv abzugrenzen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 248 [11/2015]; vgl. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 255; für laufzeitabhängigen Charakter der Zahlung auch BFH v. 24.11.1999 – X R 144/96, BStBl. II 2000, 263, zu § 10e Abs. 6).

Einstweilen frei.

2250–2254

d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens**aa) Handelsrecht****(1) Höhe**

2255

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., 10. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 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 Rz. 126 f. (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 46; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 32; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 38.

Der Gläubiger der Verbindlichkeit hat den gesamten Unterschiedsbetrag zu passivieren, soweit es sich um vorausgezählten Zins handelt.

(2) Abschreibung

2256

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); TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 133 (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 Rz. 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 Rz. F 199 [11/2015]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 abw. Zeitraum ein bestimmter Zins festgeschrieben (Zinsbindungsfrist), so beschränkt sich der Verteilungszeitraum auf den Zinsfestschreibungszeitraum.

BACHEM, BB 1991, 1671 (1676); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 200 (11/2015); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. F 201 [11/2015]). 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 Rz. 48). Wegen des Stetigkeitsgrundsatzes ist die gewählte Methode allerdings beizubehalten (HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 34 aE; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 203 (11/2015).

▷ *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 Rz. 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 Rz. 134 (8/2013); KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 49; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 211 (11/2015).

► *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 Rz. 135 (8/2013); weitergehend – Abschreibung des Disagios stets erforderlich – KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 49; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 214 (11/2015).

► *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 Rz. 98; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35.

Dem ist uE nicht zuzustimmen (ebenso TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 136 [8/2013]; HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 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 Rz. 139 (8/2013); HENNRICHS in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 250 HGB Rz. 49; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 250 HGB Rz. 35; aA ADS, 6. Aufl. 1998, § 250 HGB Rz. 99; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 250 HGB Rz. 51.

(3) Zuschreibung

2257

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 Rz. 138 [8/2013]; im Erg. glA BACHEM, BB 1991, 1671 [1675]).

bb) Steuerrecht

(1) Höhe

2258

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).

(2) Abschreibung

2259

Planmäßige Abschreibung:

► *Einheitliche planmäßige Abschreibung über die gesamte Laufzeit des Darlehens:* Steuerlich ist das aktivierte bzw. passivierte Disagio zwingend auf die Laufzeit der Ver-

bindlichkeit zu verteilen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 199 [11/2015]). 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 Rz. F 208 [11/2015]).

Der Verteilungszeitraum beginnt mit der Auszahlung des Darlehens. Im Regelfall wird das Disagio auch zu diesem Zeitpunkt durch Verrechnung geleistet, allerdings kann abw. 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 Rz. F 207 [11/2015]).

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 Rz. F 202 [11/2015]).

▷ *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 Rz. F

203 [11/2015]). 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 Rz. F 203 Fn. 3 [11/2015]), wird heute nicht mehr erwo-gen.

- ▷ *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 Rz. F 204 [11/2015]). Auch die sog. effektivzinskonstante Auflösungsmethode wird stl. nicht anerkannt (BMF v. 24.11.1977 – IV B 2 - S 2133 - 17/77, BB 1977, 1745; BMF 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 Rz. F 205 [11/2015]). 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. 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.

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 Rz. F 211 [11/2015]).
- ▷ *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 Rz. F 214 [11/2015]).
- ▷ *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 Rz. F 215 [11/2015]), 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 Rz. F 209 [11/2015]). Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass stl. anders als bei der handelsrechtl. Rechnungslegung (s. Anm. 2256) gem. Abs. 4a (s. Anm. 2050 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 Rz. F 216 [11/2015]), 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 Veräußerungsgewinns aufzulösen (FG Ba.-Württ. v. 4.2.1998 – 2 K 242/96, EFG 1998, 736, rkr.).

2260 (3) Zuschreibung

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 Rz. F 210 [11/2015]).

e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

2261 aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung

Beim Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung 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.).

2262 bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung

Beim Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung 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. Um eine doppelte Erfassung des aktivierten Betrags als Aufwand zu verhindern, ist er dem Gewinn hinzuzurechnen.

2263–2279 Einstweilen frei.

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

2280 a) Entstehungsgeschichte

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 2312). 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.

b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2

2281

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Der damalige Abs. 3 Satz 2 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**aa) Sachlicher Geltungsbereich**

2282

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 (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 136 [11/2015]; aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 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. Das zeigt sich daran, dass das entsprechende Aktivierungswahrecht im Handelsbilanzrecht durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) abgeschafft werden konnte (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 136 mit Fn. 3 [11/2015]). Abs. 5 Satz 2 ist vielmehr eine Reaktion des Gesetzgebers auf zwei Entscheidungen des BFH (BFH v. 26.2.1976 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625), mit denen dieser gerade im Wege der Gesetzesauslegung festgestellt 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 Rz. F 136 [11/2015]). 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 Rz. F 169 [11/2015]).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Zu den erforderlichen Berichtigungen beim Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung 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 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (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.

2284 **d) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

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.

2285–2291 Einstweilen frei.

2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

2292 **aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1**

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 (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 156 [8/2013]). Allerdings wurde die Frage, welche Qualität der entsprechenden 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 Rz. 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; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 712 [8/2015]). Dieses Erg. wurde ausdrücklich als wirtschaftlich sinnvoll angesehen (BTDrucks. 7/5458, 9).

bb) Rechtsnatur des Postens

2293

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; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 157 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 137 (11/2015).

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; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 157 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 140 (11/2015).

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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 86; wie hier TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 157 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 138 (11/2015).

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 Rz. F 141 [11/2015]).

Die auf den WG des Vorratsvermögens lastenden Zölle und Verbrauchsteuern sind uE Teil der AHK der betreffenden WG.

Ebenso KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 192; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 158 ff. (8/2013); differenzierend BAUER in KSM, § 5 Rz. F 152 ff. (11/2015).

2294–2295 Einstweilen frei.

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1

aa) Zölle und Verbrauchsteuern

2296 (1) Zölle

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 Rz. F 143 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 714 (8/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016).

Hierzu gehören auch sog. Sonderzölle, insbes. Antidumpingzölle (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 143 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 714 [8/2015]), nicht aber die von den EU-Staaten erhobenen Abschöpfungen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 143 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 714 [8/2015]).

2297 (2) Verbrauchsteuern

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 Rz. F 144 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 715 (8/2015); DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rz. 68 (4/2016); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 35 (2/2016).

Die Steuer wird zumeist beim Hersteller, teilweise auch beim Händler, nicht aber beim Endverbraucher erhoben (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827 Rz. 119; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 144 [11/2015]). Sie soll aber die durch die Einkommens- und Vermögensverwendung ersichtliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen und wird daher auf ihn abgewälzt (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827 Rz. 119).

- Zur Zeit 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 bis 31.12.2017 (Gesetz über das Branntweinmonopol v. 8.4.1922, RGBl. 1922, 335 [405], zuletzt geändert durch Gesetz v. 3.12.2015, BGBl. I 2015, 2176, aufgehoben mW vom 1.1.2018);
- Alkoholsteuer ab 1.1.2018 (Alkoholsteuergesetz v. 21.6.2013, BGBl. I 2013, 1651, zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Alkopopsteuer (Alkopopsteuergesetz v. 23.7.2004, BGBl. I 2004, 1857, zuletzt geändert durch Gesetz v. 10.3.2017, BGBl. I 2017, 420);

- Kaffeesteuer (Kaffeesteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1908], zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Energiesteuer (Energiesteuergesetz v. 15.7.2006, BGBl. I 2006, 1534; BGBl. I 2008, 660, 1007, zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Schaumweinsteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Zwischenerzeugnissteuer (Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Tabaksteuer (Tabaksteuergesetz v. 15.7.2009, BGBl. I 2009, 1870 [1896], zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299);
- Stromsteuer (Stromsteuergesetz v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 378, zuletzt geändert durch Gesetz v. 27.8.2017, BGBl. I 2017, 3299).

Die Kernbrennstoffsteuer (Kernbrennstoffsteuergesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1804, zuletzt geändert durch VO v. 31.8.2015, BGBl. I 2015, 1474) ist durch Beschluss des BVerfG (BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827) für verfassungswidrig erklärt worden, da es sich nicht um eine Verbrauchsteuer handle und dem Gesetzgeber kein freies Steuerfindungsrecht zustehe.

Nicht mehr erhoben werden mittlerweile die Salzsteuer, Zuckersteuer, Zündwarensteuer, Leuchtmittelsteuer, Teesteuer, Spielkartensteuer und Essigsäuresteuer.

(3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben

2298

Verkehrssteuern: Das sind Steuern, die an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, wie etwa Lieferungen und Leistungen, anknüpfen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 144 [11/2015]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]).

Umsatzsteuer: Die USt ist zwar nach ihrer wirtschaftlichen Wirkung eine Verbrauchsteuer, sie ist aber als Verkehrssteuer ausgestaltet (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 3 AO Rz. 67 [4/2016]). Entsprechend wird die Aktivierung nichtabziehbarer USt (Vorsteuer) nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 zu Recht nicht erwogen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 145 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 715a [8/2015]).

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 Rz. F 145 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 715a [8/2015]).

bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen

(1) Vorratsvermögen

2299

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. 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 (BAU-

ER in KSM, § 5 Rz. F 158 [11/2015]). 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 Rz. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 718 (8/2015).

Wirtschaftliche Zurechnung: Die Aktivierungspflicht beim Stpfl. setzt insbes. voraus, dass die WG ihm wirtschaftlich zuzurechnen sind.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 718 (8/2015). 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 nicht an (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 162 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]).

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 (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 162 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]).

► *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, untergegangen ist oder aus dem BV entnommen wurde (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 162 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 [11/2015]).

► *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; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 162 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 159 (11/2015).

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 Rz. F 159 [11/2015]).

► *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

2301 (1) Reinvermögensminderung

Entstehung des Zolls oder der Steuer:

► *Unbedingte Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zunächst unbedingt entstanden sein (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 16 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5

Rz. F 147 [11/2015]). Eine bedingte Entstehung von Verbrauchsteuern ist allerdings nach geltender Rechtslage nicht vorgesehen.

► *Endgültige Entstehung:* Der Zoll bzw. die Steuer muss zudem endgültig entstanden sein (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 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 Rz. F 147 [11/2015]).

► *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 Rz. F 147 [11/2015]). 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 Rz. 716 [8/2015]). Die Abgabe muss also gezahlt oder als Verbindlichkeit oder Rückstellung passiviert worden sein.

KÖHLE, Rechnungsabgrenzung in Bilanztheorie und Bilanzrecht, 2003, 187; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 163 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 148 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 716 (8/2015).

Fälligkeit: Auf die Fälligkeit der Steuer kommt es nicht an (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 147 [11/2015]).

(2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

2302

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 Rz. F 149 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 716 (8/2015).

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 Rz. F 151 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 717 [8/2015]). Die Vorschrift läuft damit uE praktisch leer (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 164 [10/2013]; aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 152 [11/2015] 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 Erg.

ebenso BAUER in KSM, § 5 Rz. F 160 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 716 [8/2015]).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 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).

2304 bb) Gliederungsmäßiger Ausweis

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). Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP.

2305 cc) Höhe des Abgrenzungspostens

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 Rz. 165 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 161 (11/2015); KÜTING/TRÜTZSCHLER in KÜTING/WEBER, HdR, § 250 HGB Rz. 59 (2/2016).

Seine Höhe entspricht dem Betrag der als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 161 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719 [8/2015]).

Keine Teilwertabschreibung des Aktivpostens: Da der Aktivposten nicht nach § 6 bewertet wird, ist er auch einer Teilwertabschreibung nicht zugänglich (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 162 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719a [8/2015]). Das gilt auch, wenn die auf das WG entfallenden Zölle oder Verbrauchsteuern abgesenkt wurden oder entfallen sind (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 162 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719a [8/2015]). 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.

2306 dd) Auflösung des Abgrenzungspostens

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 Rz. F 164 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719 [8/2015]). 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.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 166 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 163 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719 (8/2015).

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 Rz. F 163 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 719 [8/2015]), weil diese vor Lieferung der Sache nicht zum Wegfall Aktivierungspflicht des WG in der Bilanz des Stpfl. führt (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 166 [8/2013]).

Einstweilen frei.

2307–2311

3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)

a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2312

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 Rz. 168 (8/2013); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 4962; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 722 (8/2015); 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 abgelehnt. Bereits in der Entscheidung des BFH (BFH v. 24.3.1976 – I R 139/73 BStBl. II 1976, 450) hatte dieser 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 des BFH (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 die Entscheidung des BFH (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., BT-Drucks. 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. 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 Rz. F 168 [11/2015]) 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.

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.

2313 bb) Rechtsnatur des Postens

Die USt auf Anzahlungen gehört zu den Sondereinzelkosten des Vertriebs (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 166 [11/2015]), die nach allgemeinen Bilanzierungsregeln nicht aktivierungsfähig sind. Sie stellt demzufolge weder ein eigenständiges WG (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 173 [11/2015]) noch einen RAP nach Abs. 1 (SCHEEL, Rechnungsabgrenzungsposten und steuerliche Gewinnermittlung, 2010, 83; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 170 [11/2015]) dar. Auch ein „sonstiger antizipativer Posten“ ist nicht gegeben.

So aber BTDrucks. 10/317, 82; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 86; wie hier TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 171 (11/2015).

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 Rz. F 171 [11/2015]; 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.; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 170 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 174 (11/2015).

b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2

2314 aa) Umsatzsteuer

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 Rz. F 181 [11/2015]).

(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 Anzahlungen auf WG des Vorratsvermögens enthält das Gesetz nicht (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 171 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]). Es kann sich um eine Teilvorauszahlung oder die vollständige Vorauszahlung des Entgelts handeln (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]). Die Vorauszahlung kann in Geld oder – beim Tausch oder tauschähnlichen Umsatz – in einer Lieferung oder sonstigen Leistung bestehen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 177 [11/2015]). 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 Rz. F 178 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 721 [8/2015]). 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.

(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen

2317

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 Rz. F 179 [11/2015]). Es reicht aber nicht aus, dass die Anzahlung zu passivieren ist; sie muss auch tatsächlich passiviert worden sein (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 171 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 179 [11/2015]). 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 Anzahlungen2318 **(1) Bruttomethode**

Die Anwendung des Satz 2 Nr. 2 setzt voraus, dass der Zahlungsempfänger 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 Rz. 172 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 722 (8/2015); aA BFH v. 26.6.1979 – VIII R 145/78, BStBl. II 1979, 625; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 180 (11/2015). 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 Rz. F 183 [11/2015]).

Entrichtung der Umsatzsteuer: Die USt muss sich ertragsmindernd ausgewirkt haben. Das ist der Fall, wenn sie gezahlt, als Verbindlichkeit gebucht oder mit Vorsteueransprüchen verrechnet worden ist.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rz. 172 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 184 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 722 (8/2015).

c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 22320 **aa) Aktivierungspflicht**

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).

2321 **bb) Gliederungsmaßiger Ausweis**

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. Sachgerecht erscheint ein Ausweis nach den aktiven RAP und den als Aufwand berücksichtigten Zöllen und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens.

2322 **cc) Höhe des Abgrenzungspostens**

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 Rz. 174 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 186 [11/2015]). 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 Rz. 174 [8/2013]; BAUER in KSM, § 5 Rz. F 187 [11/2015]).

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 Rz. 175 (8/2013); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 723 (8/2015).

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 Rz. 175 (8/2013); BAUER in KSM, § 5 Rz. F 188 (11/2015); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 723 (8/2015).

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 UmSt zurückgezahlt werden muss (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]). In diesem Fall ist der Aktivposten durch einen entsprechenden Erstattungsanspruch gem. § 17 UStG gegen das FA zu ersetzen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 723 [8/2015]).

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 Rz. 176 [8/2013]; für die Zahlung an das FA ebenso BAUER in KSM, § 5 Rz. F 188 [11/2015]).

Einstweilen frei.

2324–2329

IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten

2330

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 hi-

naus 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: Anm. 2211, 2219.

Abwassergebühren: Anm. 2163.

Abzinsung: Anm. 2198.

Agio: Anm. 2235.

Alkoholsteuer: Anm. 2297.

Alkopopsteuer: Anm. 2297.

Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Anzahlungen: Anm. 2173.

Anzeigenverträge: Anm. 2219.

Arbeitnehmer:

▶ *Vorausgezahlter Lohn:* Vorausgezahlter Lohn bzw. vorausgezahltes Gehalt ist eine Zahlung, 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 Rz. F 263 [11/2015]; 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 Rz. F 273 [11/2015]).

▶ *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 zurückerstattet 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 Rz. F 270 [11/2015]).

▶ *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 abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Urlaubsjahr bezahlt wird, anteilig aktiv abzugrenzen ist. Urlaubsgeld, das bei abw. Wj. vor dem Bilanzstichtag für das gesamte Kj. gezahlt wird, ist aktiv abzugrenzen, wenn es vom ArbN bei vorzeitigem Ausscheiden zurückzuzahlen ist (glA RITZROW, StBp. 1998, 10 [14]; U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rz. 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, Rz. 4997).

► *Urlaubsentgelt (fortgezahlter 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 (aA BAUER in KSM, § 5 Rz. F 269 [11/2015]). 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 abw. Bilanzstichtag (zB 30. November) gezahlt wurde. Soweit bei abw. Wj. das Weihnachtsgeld bei zeitproportionaler Aufteilung auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt, ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung, nicht ein RAP zu passivieren.

Aufgeld: Anm. 2235.

Aufwand: Anm. 2187.

Ausbeutevorratsvertrag: Anm. 2190.

Ausbietungsgarantie: Siehe „Garantiegeschäfte“.

Ausbildungsplatzzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Ausgaben: Anm. 2185.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: Siehe „Handelsvertreter“.

Avalprovision: Siehe „Bürgschaft“.

Baukostenzuschuss: Siehe „Zuschüsse“.

Baulast: Anm. 2219.

Bausparkassen: Anm. 2219.

Bearbeitungsgebühren: Anm. 2240.

Beiträge: Siehe „Erbbaurecht“ und Anm. 2163, 2190, 2201 f.

Berechnung der Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2197 ff. (aktive RAP), Anm. 2226 (passive RAP), Anm. 2305 (als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf WG des Vorratsvermögens), Anm. 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 Rrtzrow, StBp. 1998, 10 [14]).

Caps: Anm. 2249.

Collars: Anm. 2249.

Damnum: Anm. 2235 ff.

Dauerkarten: Siehe „Eintrittskarten“.

Dienstbarkeit: Anm. 2163.

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. Der RAP ist in Höhe der Vollkosten der zu erbringenden Leistung zu aktivieren; er ist linear über die Laufzeit des Pachtvertrages aufzulösen (BAUER in KSM, § 5 Rz. F 302 [11/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rz. 920 „Einlöseverpflichtung“ [8/2015]; FG Düss. v. 29.2.2000 – 6 K 1596/95 K, F, DStRE 2000, 1087, rkr., für ein Schwimmbad).

▶ *Dauerkarten:* Anm. 2217.

Emissionsdisagio: Anm. 2245.

Energiesteuer: Anm. 2297.

Entschädigungen: Anm. 2211, 2219.

Entsorgungsverpflichtung: Anm. 2214.

Erbbaurecht:

▶ *Vorausgezählte Erbbauszinsen* sind abzugrenzen.

▶ *Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten:* Anm. 2163.

Erfüllungsrückstand: Anm. 2175.

Ertrag: Anm. 2216.

Floors: Anm. 2249.

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 Anm. 2219, 2163.

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 abgelaufenen 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, Rz. 6410; aA HAHNE, BB 2005, 819 [823] – Verbindlichkeitsrückstellung).

▶ *Garantieversicherung:* Gegen eine Abgrenzung vorausgezahlter Versicherungsprämien bei Garantieversicherungen KÜPSCH/MÜLLER, DB 2006, 1800.

Gebühren: Anm. 2163.

Geringfügigkeit: Anm. 2181.

Golf-Spielberechtigung: Anm. 2219.

Gratifikationen: Siehe „Arbeitnehmer“.

Grunddienstbarkeit: Anm. 2163.

Grundsteuer: Anm. 2163.

Handelsvertreter:

▶ *Ausgleichsanspruch:* Anm. 2191.

Handy-Subventionen: Anm. 2191, 2218.

Herstellungskosten: Anm. 2187.

Hörgeräteakustiker: Anm. 2175.

Honorarvorauszahlungen: Anm. 2163, 2173, 2175, 2217.

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.

Kernbrennstoffsteuer: Anm. 2297.

Kinostartkosten: Siehe „Vermarktungskostenzuschuss“.

Kraftfahrzeugsteuer: Anm. 2163, 2144, 2190, 2201, 2202, 2203.

Krankenhaus-Fördermittel: Siehe „Zuschüsse“.

Kreditvermittlungsprovision: Anm. 2163.

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: Anm. 2163.

Messestand: Anm. 2189.

Mietvertrag:

▶ *Vorausgezahlter Mietzins:* Anm. 2163.

▶ *Mieterzuschüsse:* Siehe „Zuschüsse“.

Mobiltelefon: Anm. 2191, 2218.

Mühlenstilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Müllabfuhrgebühren: Anm. 2163.

Nachbetreuungsleistungen: Anm. 2175.

Optiker: Anm. 2175.

Pachtvertrag:

- ▶ *Vorausgezahlter Pachtzins*: Anm. 2163.
- ▶ *Neuendeckung eines Daches durch den Pächter*: Anm. 2163.

Prepaid-Verträge: Anm. 2191, 2218.

Provisionszahlungen: Anm. 2163, s. auch „Abschlusshonorar“.

Rückstellungen: Anm. 2175.

Schadensersatz: Anm. 2219.

Schaumweinsteuer: Anm. 2297.

Signing Fees: Anm. 2219.

Spielberechtigung: Anm. 2219.

Spielerlaubnis: Anm. 2163.

Step-Down-Gelder: Anm. 2191.

Stilllegungsverpflichtung: Anm. 2211.

Straßenreinigungsgebühren: Anm. 2163.

Stromsteuer: Anm. 2297.

Stufenzinsprodukte: Anm. 2191.

Subventionen: Siehe „Zuschüsse“.

Tabaksteuer: Anm. 2297.

Tilgungsstreckungsdarlehen (Zusatzdarlehen): Anm. 2259.

Transferentschädigung im Profisport: Anm. 2163.

Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten: Anm. 2171.

Umsatzsteuer auf Anzahlungen: Anm. 2312.

Unterlassungspflicht: Anm. 2218.

Unterrichtshonorar: Anm. 2173, 2217.

Unterschiedsbetrag zwischen Verfügungs- und Rückzahlungsbetrag: Anm. 2235 ff.

Urlaubsentgelt: Siehe „Arbeitnehmer“.

Urlaubsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Verbindlichkeiten: Anm. 2174.

Verbrauchsteuern: Anm. 2297.

Verkaufsgarantie: Sagt eine Vertriebsgesellschaft einer Filmproduktionsgesellschaft eine Verkaufsgarantie in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Produktionskosten zu, die sich mit jedem durch die Filmproduktionsgesellschaft amortisiertem Dollar verringert, darf die Filmproduktionsgesellschaft den erhaltenen Betrag nicht passiv abgrenzen. Auch der Umstand, dass die Vertriebsgesellschaft sich für einen Mindestzeitraum zur Vermarktung des Films verpflichtet, führt nicht zu einer laufzeitbezogenen Gegenleistung (FG München v. 4.2.2014 – 12 K 1340/11, juris, nrkr., Az. BFH IV R 23/15).

Verkehrsteuern: Anm. 2298.

Vermarktungskostenzuschuss: Ein Vermarktungskostenzuschuss, den ein Medienfonds an einen Lizenznehmer zahlt, ist nach der Rspr. als partiarisches Darlehen anzusehen; die Aktivierung eines RAP kommt daher nicht in Betracht (BFH v. 21.5.2015 – IV R 25/12, BStBl. II 2015, 772; gegen aktive Rechnungsabgrenzung in diesem Fall auch WASSERMEYER, DB 2010, 354 [359]).

Versicherungen: Siehe auch Anm. 2163, 2175.

► *Vorausgezahlte Versicherungsprämien*: Anm. 2163.

Vertragsaufhebung: Anm. 2211, 2219.

Vorfälligkeitsentschädigung: Anm. 2219, 2246.

Weihnachtsgeld: Siehe „Arbeitnehmer“.

Werbekampagne, Werbemaßnahmen: Anm. 2171, 2189, s. auch „Franchising“.

Wesentlichkeit: Anm. 2181.

Wirtschaftsgut: Anm. 2172, 2192.

Zero-Bonds: Anm. 2248.

Zinsbegrenzungsprämien: Anm. 2249.

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 § 9 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes*: Anm. 2211.

► *Investitionszuschuss*: Anm. 2211.

► *Vermietung von Wohnraum an Studenten*: Anm. 2211.

Zuwachssparverträge: Anm. 2213.

Zwischenerzeugnissteuer: Anm. 2297.

Einstweilen frei.

2331–2349

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, StW 1925, 1733; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StJb. 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 Bi-

lanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsbewertung, BB 2012, 2807; M. PRINZ/FELLINGER, EStÄR 2012: Neuinterpretation des Maßgeblichkeitsprinzips für die Rückstellungsbewertung von Sachleistungsverpflichtungen „post BilMoG“, Übg 2013, 362; VELTE, Fiskalpolitische Maßgeblichkeit bei der Rückstellungsbewertung, StuW 2013, 197; KRENGEL, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Diss. Bonn, Hamburg 2014; VON WOLFERSDORFF, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung, Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht, Diss. Düsseldorf, Köln 2014; SCHEFFLER, Bestandsaufnahme zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, Der Konzern 2016, 482; MARX, Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes für Rückstellungen in der Steuerbilanz?, StuB 2017, 449.

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 Rz. 270 [5/2015]) folgenden Vorrang speziellerer strechtl. Vorschriften vor den handelsrechtl. GoB klar (ähnlich WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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 Koordinate 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 Rz. 268 f. [5/2015]). 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. 55), 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 Erg. 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. 150); 6 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 6 Anm. 790) und auf die Regelungen über Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 8 (s. § 4 Anm. 290); § 6 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 6 Anm. 850), auf die mit diesen zusammenhängende Vorschrift über die Bildung eines Ausgleichspostens in § 4g (§ 4g Anm. 7) sowie auf die Regelungen über die vGA und verdeckte Einlagen in § 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 6 KStG (s. § 8 KStG Anm. 100).

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.).

3. Vorschriften über Betriebsausgaben

2362

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).

4. Vorschriften über die Bewertung

2363

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. 51; § 1 Abs. 2 BewG).

Normenkollision: Nach den allgemeinen Regeln der Normenkollision (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 Rz. 270 [5/2015]) gehen die spezielleren strechtl. Bewertungsvorschriften beschränkt auf ihren Anwendungsbereich und ihren Regelungsgehalt (vgl. § 6 Anm. 55) der allgemeinen Vorschrift des Abs. 1 und damit widersprechenden GoB vor. Danach haben zunächst die Vorschriften der §§ 2 bis 16 BewG (§ 6 Anm. 51), 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. 55; vgl. R 6.2 EStR 2012), ohne deren grundsätzliche Geltung aufzuheben (s. § 6 Anm. 55). 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. 50).

Einzelfälle:

► *Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten:* Die handelsrechtl. AK und HK-Begriffe sind auch für die Anwendung des § 6 maßgeblich (s. § 6 Anm. 180, 225; 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. 681; 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. 720; 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).

2364 5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringering

Abs. 6 verweist auf die Regelungen über die AfA, die AfS, die Sonderabschreibungen und die erhöhten Absetzungen in §§ 7 bis 7i (s. § 7 Anm. 49, § 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.

2365–2399 Einstweilen frei.

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; HOFFMANN, die Übernahme von Pensionsverpflichtungen, StuB 2013, 237; KILLAT, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei Schuldübernahme oder Schuldbeitritt – die Praxis im Spannungsfeld zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStZ 2013, 334; OSER, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; M. PRINZ, Drohen des 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; DANNECKER/RUDOLF, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Unternehmenstransaktionen mit negativem Kaufpreis im Lichte der §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG, BB 2014, 2539; FÖRSTER/STAADEN, Übertragung von Verpflichtungen mit Ansatz- und Bewertungsvorbehalten (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), Ubg 2014, 1; FUHRMANN, Rechtsprechungsbrechende 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; SCHINDLER, Die Neuregelung der steuerbilanziellen Behandlung erworbener stiller Lasten, GmbHR 2014, 786; SCHULTZ/DEBNAR, Übertragung von Passiva im AIFM-StAnpG: Steuerliche Anschaffungserträge und Aufwandsverteilung sind Realität, BB 2014, 107; GRÜTZNER, Die Übernahme von Verpflichtungen in der steuerlichen Gewinnermittlung, StuB 2015, 17; HUTH/WITTENSTEIN, Bedeutung der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG für ausgewählte Übertragungsvorgänge von Pensionsverpflichtungen, DStR 2015, 1088; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das Nichtanwendungsgesetz zur Hebung stiller Lasten, GmbHR 2015, 123; HUTH/SCHULENBURG, Besonderheiten der Übertragung unmittelbarer Pensionsverpflichtungen beim Arbeitgeberwechsel, StuB 2016, 20; BOLIK, BMF-Entwurf zu den Steuerfolgen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG – Hebung stiller Lasten, StuB 2017, 156; BOLIK/SELIG-KRAFT, Bilanzsteuerliche Berücksichtigung der Schuldübernahme – Anmerkungen zum BMF-Entwurf zu § 4f und § 5 Abs. 7 EStG, DStR 2017, 169; NIELSEN/SCHULENBURG, Auslegungsfragen bei Verpflichtungsübernahmen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften am Beispiel von Anwachungsmodellen, FR 2017, 623; RIEDEL, Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG, Ubg 2017, 580.

I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 7

1. Systematische Einordnung des Abs. 7

2400

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]).

Die Regelung 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 tat-

sächlich entsteht – kein Erwerbsgewinn des Veräußerers – der tatsächlich auch nicht entstanden ist – gegenüber (SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [108]). Abs. 7 negiert das Prinzip der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen (dazu z.B. HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 86) und fingiert unter Durchbrechung des Realisationsprinzips die Entstehung eines Erwerbsgewinns (vgl. Anm. 2421, 2424). Die Regelung stellt damit ein bilanzstl. Novum dar (ADRIAN/FEY, StuB 2013, 404 [408]; FUHRMANN, DB 2014, 9 [15]).

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 zuvor 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.

Sachlicher und persönlicher 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). Die Vorschrift 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.

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 (BTD Drucks. 18/68, 74). Abs. 7 ist allerdings unabhängig vom Eingreifen des § 4f anzuwenden.

BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 (2660); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (9); GRÜTZNER, StuB 2015, 17 (20).

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.

2. Entstehungsgeschichte

2401

Rechtsprechung des BFH: 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 Entsch. des BFH (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 Entsch. bekräftigt in BMF v. 24.6.2011 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, 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 Entsch. (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 Entsch. 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).

Reaktion des Gesetzgebers: Diese Rspr. stieß im Schrifttum allg. auf Zustimmung (vgl. zB OSER, Kommentar zu BFH I R 69/11, BB 2013, 946; krit. aber HOFFMANN, StuB 2013, 237 [238]). Auf Seiten des Steuergesetzgebers führte sie aber zur Befürchtung von Steuerausfällen in Milliardenhöhe durch die steuerünstige 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). Zudem wurde die Verschiebung stiller Lasten durch Übertragungen von Pensionsrückstellungen zwischen verbundenen Unternehmen befürchtet (BRDrucks. 740/13, 115). Folge war die Einführung von § 4f und § 5 Abs. 7 mit dem AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2), 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 Stplf. betrifft. Bestehende stille

Lasten sollen konserviert werden (so BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169), also nicht durch Übertragung gehoben werden können. Die neu geschaffenen Regelungen 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 – IV C 6 - S 2137/0 - 03, BStBl. I 2011, 627 Rz. 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).

Im Hinblick auf die gesetzliche Intention, die steuergünstige Verschiebung von Verpflichtungen gerade unter verbundenen Unternehmen zu verhindern, wird im Schrifttum 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); CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 162.

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]).

Zeitliche Anwendbarkeit: Abs. 7 ist gem. § 52 Abs. 9 Satz 1 erstmals auf Wj. anzuwenden, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des BTag zum AIFM-StAnpG) enden. § 52 Abs. 9 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 Erg. 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 Entsch. 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. 9 Satz 3. Danach kann der wegen der geänderten Rechtslage auszuweisende Erwerbsertrag auf 20 Jahre verteilt werden.

2402–2409 Einstweilen frei.

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, DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2542]). Das Vorliegen einer faktischen Verbindlichkeit (zB Kulanzrückstellung) reicht aus (SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]). 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 (SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [788]). 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 Stpfl. 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 (glA BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [174]), 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 Buchwertübertragung.

§ 5 Anm. 2411–2414 M. Abs. 7: Übernommene Verpflichtungen

gen nach dem UmwStG (FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 [10]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [788]).

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]; wohl auch LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 [127]). 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); LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 (127); SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 (788); BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 9; krit. dazu RIEDEL, Ubg 2017, 580 (582).

Bilanzierender Verpflichteter: Ursprünglich Verpflichteter kann nur ein bilanzierender Unternehmer sein, da nur bei ihm Ansatzverbote und -beschränkungen sowie Bewertungsvorbehalte eingegriffen haben können. Demnach kann ein Schuldner, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 3 durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt oder der Überschusseinkünfte erzielt, nicht ursprünglich Verpflichteter iSd. Abs. 7 Satz 1 sein.

M. PRINZ, Ubg 2013, 57 (62); SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 (787); RIEDEL, Ubg 2017, 580 (582).

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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 158);

► § 5 Abs. 4: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 158);

► § 5 Abs. 4a: Verbot der Passivierung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 158);

► § 6a Abs. 1 und 2: Beschränkung der Passivierung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 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]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 158; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2). 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]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; CREZELIUS in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5 Rz. 158; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2). 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]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787 f.]). Fälle, in denen solche Passivierungsbeschränkungen in Rede stehen, sind allerdings nicht ersichtlich.

bb) Bewertungsvorbehalte

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

§ 5 Anm. 2415–2421 M. Abs. 7: Übernommene Verpflichtungen

Laufzeit von zwölf Monaten und mehr (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2);

► § 6 Abs. 1 Nr. 3a: besondere Bewertungsvorschriften für Rückstellungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 2);

► § 6a Abs. 3 und 4: besondere Bewertungsvorschriften für Pensionsrückstellungen (M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [61]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [787]).

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 (BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [170]; NIELSEN/SCHULENBURG, FR 2017, 623 [624]). Diese besagen, dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral sind.

BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 (2658); FÖRSTER/STAADEN, Ubg 2014, 1 (8); SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 (787).

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, 36. Aufl. 2017, § 5 Rz. 503.

bb) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden (sog. abstrakte Fußstapfentheorie)

2422

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. Die übernommene Verpflichtung darf also nicht mehr mit den tatsächlichen AK ausgewiesen werden. 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).

Der Übernehmer hat demzufolge eine Schattenrechnung vorzunehmen, um den konkret anzusetzenden Wert der Verpflichtung zu ermitteln (BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169; RIEDEL, Ubg 2017, 580). Unterlag der Übertragende nicht dem deutschen StRecht, so soll auf den Wert abzustellen sein, der nach deutschem StRecht anzusetzen gewesen wäre (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 8). Damit soll verhindert werden, dass die FinVerw. sich mit ausländ. Bilanzierungsregeln befassen muss (BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169). Im Schrifttum wird insoweit kritisiert, dass hier fiktive Passivierungsbeschränkungen in das deutsche StRecht hineingezogen würden (RIEDEL, Ubg 2017, 580 [582]). Tatsächlich führt dieses Verständnis der Regelung dazu, dass ein Erwerbsgewinn nicht nur dann entsteht, wenn der ursprünglich Verpflichtete eine stille Last gehoben hat, denn das ist bei einem Übertragenden, der seinen Gewinn nach ausländ. Regelungen ermittelt, mangels dem deutschen Recht entsprechender Passivierungsbeschränkungen uU nicht der Fall. Insofern bekommt Abs. 7, der seinem Telos nach verhindern soll, dass bestehende stille Lasten durch Übertragung gehoben werden (vgl. Anm. 2400), eine überschießende Tendenz.

Der Übernehmer kann stl. Wahlrechte unabhängig von der Wahl des Rechtsvorgängers ausüben (RIEDEL, Ubg 2017, 580; BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 10). Auch 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.]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [788]).

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 allg. Regeln erfolgsneutral zu behandeln ist (vgl. Anm. 2401). Wegen der Erfassung dieses Erwerbsergebnisses 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, DStR 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.

GIA GÜNKEL, BB 2013, 1001 (1005); BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 (174); vgl. auch OSER, BB 2013, 946; KAMINSKI, Stbg 2014, 144 (148); insbes. für die Unterbewertung von Pensionsverpflichtungen auch LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 (127).

2425–2429 Einstweilen frei.

III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

2430 a) Tatbestände, die der befreienden Schuldübernahme vergleichbar sind

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]). Insbes. 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.

bb) Schuldbeitritt

2432

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 Rz. 15, mwN).

Einstweilen frei.

2433–2434

2. Rechtsfolge

a) Sinngemäße Anwendung des Abs. 7 Satz 1

2435

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

aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

2436

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 hat dies für den Fall des Schuldbeitritts entschieden (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 Rz. 16); für die Erfüllungsübernahme, die im Erg. 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 vertretenen 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 Erwerbsgewinn.

c) Schuldbeitritt

2438 aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten

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 Erg. die stille Last realisiert (BFH v. 26.4.2012 – IV R 43/09, BFH/NV 2012, 1248 Rz. 16 f., 21).

2439 bb) Bilanzierung beim Übernehmer

Die Bilanzierung beim Übernehmer im Falle des Schuldbeitritts entspricht derjenigen im Falle der Erfüllungsübernahme (s. Anm. 2437).

2440–2449 Einstweilen frei.

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); DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 (2540); SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 (790); NIELSEN/SCHULENBURG, FR 2017, 623 (627).

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).

2. Rechtsfolge

2452

Im Falle des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils übernimmt der Erwerber zivilrechtl. nicht eine bestehende Verpflichtung; vielmehr bleibt die PersGes. Schuldnerin der Verpflichtung (vgl. DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2540]; NIELSEN/SCHULENBURG, FR 2017, 623 [627]). Daher musste mit Satz 3 eine besondere Regelung getroffen werden, um auch diese Fälle in den Anwendungsbereich des Abs. 7 einzubeziehen (SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [789]).

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 Erg. 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]; SCHINDLER, GmbHR 2014, 786 [789]). Beim Erwerb des Mitunternehmeranteils entsteht dadurch ein fiktiver Erwerbsgewinn (BENZ/PLACKE, DStR 2013, 2653 [2659]; M. PRINZ, Ubg 2013, 57 [65]).

Der Erwerbsgewinn kann, wie auch ein fiktiver Erwerbsgewinn nach Abs. 7 Satz 1, auf 15 Jahre verteilt werden (DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2540]; SCHULTZ/DEBNAR, BB 2014, 107 [110]). Ob eine entsprechende Rücklage gebildet wird, entscheidet der Erwerber selbst (DANNECKER/RUDOLF, BB 2014, 2539 [2540]; LÜDENBACH/HOFFMANN, GmbHR 2014, 123 [127]).

Einstweilen frei.

2453–2459

V. Übernahme von Pensionsverpflichtung verbunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4)

1. Teilwertsplittingverfahren

2460

Das sog. Teilwertsplittingverfahren (BOLIK, StuB 2017, 156 [157]; BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [171]) des 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 (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. Die Regelung greift aber – auch insoweit R 6a Abs. 13 EStR 2012 folgend – nicht ein bei Betriebsübergängen nach § 613a BGB (aA HUTH/WITTENSTEIN, DStR 2015, 1088 [1091]). In diesen Fällen fehlt es an einem Unternehmenswechsel; vielmehr tritt der neue Betriebsinhaber hinsichtlich der Rechte und Pflichten aus den bestehenden Arbeitsverhältnissen an die Stelle des alten Betriebsinhabers (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 27).

Bei der Übertragung von Pensionsverpflichtungen mit Übertragung von Vermögenswerten auf den neuen ArbG sind in einem zweiteiligen Bewertungsverfahren zum einen der unverfallbare Teil der übertragenen Pensionsanwartschaft (sog. *past service*) und zum anderen der verfallbare, noch zu erdienende Teil der Pensionsverpflichtung (sog. *future service*) zu bewerten (HUTH/SCHULENBURG, StuB 2015, 20 [21]).

In den Fällen des Abs. 7 Satz 4 wird der Teilwert der Pensionsrückstellung (*past service*) 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. Der *future service* wird gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bewertet (HUTH/SCHULENBURG, StuB 2015, 20 [21 f.]).

2. Rechtsfolgen

2461 a) Abstrakte Fußstapfentheorie

Da hier wie auch bei Abs. 7 Satz 1 nur eine abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden besteht (vgl. Anm. 2422), gilt das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 in der ersten Schlussbilanz nach der Übernahme nicht (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 26).

2462 b) Keine Verteilung des Erwerbsgewinns

Anders als in den Fällen des Abs. 7 Sätze 1–3 besteht für einen sich aus der Anwendung des Abs. 7 Satz 4 ergebenden Erwerbsgewinn nicht die Möglichkeit der Verteilung auf 15 Jahre mittels Bildung einer Rücklage (s. Anm. 2470 ff.). Der Erwerbsgewinn wirkt sich vielmehr im Jahr der Übernahme der Pensionsverpflichtung in voller Höhe aus (krit. dazu BOLIK/SELIG-KRAFT, DStR 2017, 169 [173]).

2463–2469 Einstweilen frei.

VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6)

2470 1. Bildung einer Rücklage

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 (zur ausnahmsweise zulässigen Verteilung auf 20 Jahre vgl. Anm. 2400 aE). 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]).

Die Bildung einer Rücklage ist auch zulässig, wenn die übernommene Verpflichtung voraussichtlich vor Ablauf von 15 Jahren wegfallen wird (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 12). Ausgeschlossen ist die Bildung der Rücklage nur, wenn die übernommene Verpflichtung bereits am folgenden Bilanzstichtag nicht mehr besteht (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 13).

Wahlrecht: Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut hat der Erwerber der Verpflichtung ein Wahlrecht im Hinblick auf die Verteilung des Erwerbsergebnisses. 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 Erwerbsergebnisses auf 15 Jahre, wird dieser in voller Höhe Teil des stpfl. Gewinns des betreffenden Jahres.

Eine Verteilung über einen kürzeren Zeitraum als 14 Jahre (in Ausnahmefällen 19 Jahre, vgl. Anm. 2400 aE) ist ebenfalls zulässig. Ein solches Vorgehen bietet sich zB an, wenn die Laufzeit der übernommenen Verpflichtung kürzer als 15 bzw. 19 Jahre ist (BMF v. 30.11.2017 – IV C 6 - S 2133/14/10001, 2017/0978503, BStBl. I 2017, 1619 Rz. 12).

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 Auflösungsbetrag 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.

b) Auflösung bei Wegfall der Verpflichtung

2472

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]).

