

**C. Anhang zu Abs. 1: Aktivierung und Passivierung  
von wichtigen Rechtsverhältnissen**
**I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen**
**1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte**

900

Arbeitsverhältnisse sind schwebende Dauerschuldverhältnisse, für die die Vermutung gilt, dass sich Leistung des ArbG (Lohnzahlung) und Gegenleistung des ArbN (Erbringung von Arbeitsleistung) in jeder Phase des Geschäfts wertmäßig ausgeglichen gegenüberstehen (zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; BFH v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758). Infolgedessen besteht handelsrechtl. (und über Abs. 1 auch strechtl.) grds. das Verbot, den Anspruch auf Erbringung von Arbeitsleistung zu aktivieren und die Verpflichtung zur Zahlung von Arbeitslohn und zur Erbringung von Nebenleistungen zu passivieren (HERZIG, StbJb. 1985/86, 61).

Fehlt es zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein. Eine bessere Kenntnis bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ist nach dem Grundsatz der Wertaufhellung zu berücksichtigen (zur Wertaufhellung BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485; v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446). Vom Bilanzstichtag aus gesehen ist mithin zu entscheiden, ob der ArbG mit Ablauf der Leistungsperiode (sog. Periodenbetrachtung) seine sämtlichen Leistungspflichten erfüllt (anderenfalls Erfüllungsrückstand, s. Anm. 675 „Erfüllungsrückstand“ sowie Anm. 922 ff.) und die dafür geschuldete Arbeitsleistung vollumfänglich erhalten hat (anderenfalls Vorleistung, s. Anm. 916).

Einstweilen frei.

901–907

**2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen**

908

**Leistungen des Arbeitgebers an einen anderen Arbeitgeber**, damit der ArbN sein bisheriges Arbeitsverhältnis lösen und ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. begründen kann, sind grds. nicht als AK eines immateriellen WG zu aktivieren, da es insoweit an der für die Qualifizierung als WG erforderlichen Verkehrsfähigkeit fehlt (glA SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 228 [10/2012]; vgl. zB auch BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl. II 1978, 370; aA früher hier bis Lfg. 145 unter Berufung auf BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369, Abschn. 2a). Etwas anderes gilt bei einer Transferentschädigung, die beim Wechsel eines Lizenzfußballspielers (hierzu auch FinMin. NRW v. 26.7.1974, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 29) bei vorzeitiger Vertragsbeendigung an den abgebenden Verein gezahlt wird. Die Transferentschädigung ist als AK des immateriellen WG „Spielerlaubnis“ zu aktivieren (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; immaterielles WG der exklusiven Nutzungsmöglichkeit „an dem Spieler“; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen v. 24.2.2012 – S 2170-95/12-211, juris; HÜTTEMANN, DStR 1994, 490; LÜDENBACH/

HOFFMANN, DB 2004, 1442; differenzierend TESCHKE/KNIPPING/SUNDHEIMER, DStR 2012, 45; aA KAISER, DB 2004, 1109; STEINER/GROSS, StuB 2005, 531; JANSEN, FR 2007, 837; KOETHER, FR 2012, 631; auch STRÖFER, BB 1982, 1087; SCHÜLKE, DStR 2012, 45). Das gilt auch für zusätzlich an Spielervermittler gezahlte Provisionen; diese sind als Anschaffungs(-neben-)kosten zu aktivieren, soweit sie im Zusammenhang mit Vereinswechseln von Spielern gezahlt werden, die vom ArbG gegen Zahlung von Ablösebeträgen an die abgebenden Vereine verpflichtet worden sind (BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238; aA KOETHER, FR 2012, 631). Die AfA erfolgt über die voraussichtliche Dauer des Arbeitsverhältnisses (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977; v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238). Zum Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern s. BFH v. 28.8.2013 – XI R 4/11, BStBl. II 2014, 282.

**Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dessen Einstellung** (zB Handgeld oder Abfindung zum Ausgleich der dem ArbN anderweitig entgehenden Vorteile) sind als BA sofort abziehbar. Eine Aktivierung scheidet mangels entgeltlichen Erwerbs eines immateriellen WG aus (s. Abs. 2). Dies gilt ebenso für Leistungen an Dritte (zB für Stellenaussagen, Gutachten und Reisekosten für Vorstellungsgespräche).

909–915 Einstweilen frei.

### 3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses

#### 916 a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers

Hat zwar der ArbG bis zum Bilanzstichtag die ihm obliegenden Leistungspflichten erfüllt, der ArbN seinerseits aber die geschuldete Arbeitsleistung nicht erbracht, fehlt es an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung. Die Vorleistung des ArbG ist als RAP (zB Urlaubsrückstand, Urlaubsentgelt, s. Anm. 2000; BFH v. 7.11.1963 – IV 396/60 S, BStBl. III 1964, 123; auch BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506) oder als Forderung zu aktivieren (glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Gleitzeit“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 228.1 [10/2012]). Nicht zu aktivieren sind sog. Minderstunden, wenn also der ArbN nicht verpflichtet ist, die im Lohnzahlungszeitraum nicht erbrachten Wochenstunden nachzuholen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.8.2001 – 6 K 2028/06, EFG 2012, 600, rkr.).

917–921 Einstweilen frei.

#### b) Passivierung von Erfüllungsrückständen

##### 922 aa) Grundsätzliches

**Rückständige Gegenleistung für bereits geleistete Arbeit:** Soweit der ArbG sich am Bilanzstichtag mit der Zahlung des Arbeitslohns für bereits geleistete Arbeit in Rückstand befindet, muss der Rückstand als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit des vergangenen Wj. passiviert werden. Der Rückstand ist als Rückstellung zu passivieren, wenn der ArbN während des vergangenen Wj. keine ausreichende Vergütung erhalten hat und nicht anzunehmen ist, dass der ArbN seine Leistung unentgeltlich erbringen wollte (BFH v. 8.2.1962 – IV 303/58 S, BStBl. III 1962, 412, betr. Arbeitsverhältnis mit Kindern). Schließlich

kann eine Bilanzierung auch dann geboten sein, wenn eine zum Bilanzstichtag einseitige Verpflichtung des ArbG aus einem schwebenden Geschäft vorliegt, die nach dessen Beendigung und daher zu einem Zeitpunkt zu erfüllen sein wird, in dem ein Anspruch auf die Gegenleistung nicht mehr besteht, der dieser Verpflichtung ausgleichend gegenüberstehen könnte (sog. Verpflichtungsüberhang; vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, aE; v. 30.1.2002 – I R 71/00, BStBl. II 2003, 279).

**Zusage künftiger Leistungen:** Stellt die Zusage einer künftigen Leistung des ArbG Entgelt für eine am Bilanzstichtag bereits erbrachte Leistung des ArbN dar und besteht insoweit eine Verpflichtung des ArbG (zB aus der Zusage von Jubiläumsgeschenken), ist diese als (gewisse oder ungewisse) Verbindlichkeit am Bilanzstichtag zu passivieren.

Einstweilen frei.

923–924

### bb) Wichtige Einzelfälle der Erfüllungsrückstände in ABC-Form

925

**Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses:** Die Abfindung eines ArbN wegen vereinbarter Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu einem nach dem Bilanzstichtag liegenden Zeitpunkt ist als Verbindlichkeit zu passivieren, wenn diese der Höhe nach sicher ist, anderenfalls als (Verbindlichkeits-)Rückstellung (vgl. E. SCHMIDT, FR 1979, 504). Dagegen gilt die Gleichwertigkeitsvermutung, wenn Abfindungen nach §§ 9 ff. KSchG gezahlt werden, weil das Arbeitsgericht eine außerordentliche Kündigung für begründet oder eine ordentliche Kündigung für sozial nicht gerechtfertigt hält; hier dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden, auch nicht, wenn es in der Vergangenheit zu Abfindungszahlungen gekommen ist (BFH v. 7.9.1954 – I 50/54 U, BStBl. III 1954, 330; v. 9.5.1995 – IV B 97/94, BFH/NV 1995, 970).

**Altersteilzeit:** Bei Arbeitsfreistellung des ArbN nach dessen Vorleistungen (sog. Blockmodell) ist bereits während der Beschäftigungsphase des ArbN ab Beginn des Altersteilzeitverhältnisses für die Verpflichtung zur Zahlung eines bestimmten Prozentsatzes des bisherigen Arbeitsentgelts bis zum Beginn der Freistellungsphase eine rätlich aufzubauende Rückstellung unter Einbeziehung der Aufstockungen iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b AltTZG zu bilden (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Arbeitszeit“; HERZIG/HEIMIG, Ubg 2010, 330; WEBER-GRELLET, BB 2007, 35; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 975 [10/2013]; U. PRINZ, WPg 2006, 953; EULER/BINGER, DStR 2007, 177; HEGER, BB 2007, 1043; nunmehr auch BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297; aA allerdings noch BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959; auch IDW RS HFA 3 v. 18.11.1998, WPg 1998, 1063). Der Erstattungsanspruch nach § 4 AltTZG für die Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes ist nicht gegenzurechnen, da er in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Altersteilzeitverpflichtung steht (glA U. PRINZ, WPg 2006, 953; HEGER, BB 2007, 1043; auch BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251, mwN zur Rechtslage vor Einführung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c; aA allerdings BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Arbeitszeit“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 975 [10/2013]). Die Bewertung richtet sich grds. nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251). Die Rückstellung ist während der Freistellungsphase aufzulösen (ebenso HERZIG/HEIMIG, Ubg 2010, 330; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 975 [10/2013]). Soweit nach BMF v. 28.3.2007 (BStBl. I 2007, 297) die Grundsätze des BFH v. 30.11.2005 (I R

110/04, BStBl. II 2007, 251) erst auf nach dem 30.11.2005 aufgestellte Bilanzen anzuwenden seien, fehlt es insoweit an einer entsprechenden Rechtsgrundlage (grundlegend U. PRINZ/M. SCHULZ, DStR 2007, 776; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139; aA möglicherweise SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 230 [10/2012]). Die vorgenannten Grundsätze gelten nach BMF v. 11.11.1999 (BStBl. I 1999, 959) entsprechend für Vereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz v. 23.7.1996 (BGBl. I 1996, 1078).

**Arbeitnehmerdarlehen:** Darlehensforderungen gegen ArbN sind ertragstl. grds. mit den AK anzusetzen (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2; vgl. auch § 255 Abs. 1 HGB); AK sind mindestens die ausgezahlten Darlehensbeträge, unabhängig davon, ob das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinslich ist. Die Unverzinslichkeit oder die niedrige Verzinslichkeit betreffen nicht die AK, sondern den Teilwert der Forderung (zB. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, mwN). Werden unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen an Betriebsangehörige vergeben, scheidet eine Teilwertabschreibung (s. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) nach stRspr. Aus, denn es ist davon auszugehen, dass ein Erwerber des Unternehmens die mit dem niedrigen Zinssatz angestrebten unternehmerischen Zwecke (Verbesserung des Betriebs- und Arbeitsklimas) zum Maßstab seiner Preisvorstellung machen und für dieses Darlehen daher den Nennwert vergüten würde. Daher ist der Teilwert eines solchen unverzinslichen Darlehens an Betriebsangehörige nicht niedriger als seine AK (BFH v. 22.1.1991 – VIII R 7/86, BFH/NV 1991, 451, mwN).

**Arbeitslosengeld:** Für Erstattungsansprüche der BfA nach § 147a SGB III (vormals § 128 AFG; hierzu BMF v. 10.12.1991, BB 1992, 31) sind Rückstellungen zu bilden (BAUER/DILLER, BB 1992, 2283; IDW HFA, WPg 1995, 56) und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (hierzu SCHUBERT in Beck-Bil-Komm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Arbeitslosengeld“).

**Ausbildungskosten:** Wegen der zu erwartenden Ausbildungskosten im Rahmen eines Berufsausbildungsverhältnisses können Rückstellungen grds. nicht gebildet werden, da die beiderseitigen künftigen Verpflichtungen noch von keiner Seite voll erfüllt worden sind und sich ausgewogen gegenüberstehen (BFH v. 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl. II 1984, 344). Das gilt auch, wenn das ausbildende Unternehmen aus sozialen, arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitischen Gründen mit mehr Personen Ausbildungsverträge abgeschlossen hat, als es zur Sicherung eines ausreichenden Bestands an im eigenen Unternehmen ausgebildeten Fachkräften voraussichtlich benötigen wird (Fall des „Überbestands“ an Berufsausbildungsverhältnissen; BFH v. 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl. II 1993, 441; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Ausbildungskosten“; aA KESSLER, DStR 1994, 1289).

**Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, Gratifikationen usw.):** Ist die Gewinnbeteiligung Gegenleistung für ein in der Vergangenheit liegendes Verhalten des ArbN und unabhängig von dessen künftigen Verhalten, stellt sie zusätzlichen Arbeitslohn dar. Für sie ist eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung in dem Wj. zu bilden, für das die Gewinnbeteiligung zugesagt wurde, und zwar auch, wenn die Gewinnbeteiligung erst im folgenden Geschäftsjahr zugesagt und ausbezahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 46/91, BStBl. II 1993, 109; glA CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 159 „Tantiemen“). Nach BFH v. 7.7.1983 (IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753) gilt dies auch, wenn die Gewinnbeteiligung nur unter der Voraussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, aber nach Merkmalen der Vergangenheit (zB erbrachte Arbeitsleistung, gezeigte Betriebstreue) bemessen wird. Wird die Gewinnbeteiligung nur unter der Vo-

raussetzung weiterer Betriebszugehörigkeit gewährt, ist bei der Bewertung der Rückstellung ein Abschlag für die Fluktuation und den Zinsanteil vorzunehmen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753; HERZIG, StbJb. 1985/86, 61; GROH, BB 1988, 1919). Wird dem ArbN eine sog. Erfolgsprämie zugesagt, welche erst nach langer Zeit und dann nur nach Maßgabe der späteren Ertrags- und Liquiditätsslage des Unternehmens ratenweise zu zahlen ist, so fehlt es an einer gegenwärtigen wirtschaftlichen Belastung als Voraussetzung für eine (Verbindlichkeiten-)Rückstellung (BFH v. 18.6.1980 – I R 72/76, BStBl. II 1980, 741).

**Gleitzeitüberhang:** Wird bei gleitender Arbeitszeit ein Gleitzeitüberhang auf das folgende Wj. übertragen, so hat der ArbG in diesem neuen Wj. Arbeitslohn ohne Gegenleistung des ArbN zu zahlen und daher eine entsprechende Rückstellung zu bilden (glA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Gleitzeit“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Gleitzeitüberhänge“; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 230 „Gleitzeit“ [10/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 970 „Gleitzeitüberhang“ [10/2013]).

**Jubiläumszuwendungen:** Siehe Anm. 2000 ff.

**Lohnfortzahlung im Krankheitsfall:** Für die Verpflichtung, Angestellten im Krankheitsfall das Gehalt für eine bestimmte (künftige) Zeit weiter zu zahlen, kann keine Rückstellung gebildet werden, da der ArbN mit seiner Arbeitsleistung vor dem Bilanzstichtag nicht für künftige Ansprüche auf Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall vorgeleistet hat und sich daher zum Bilanzstichtag Leistung und Gegenleistung ausgeglichen gegenüberstehen (BFH v. 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886; v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; aA BODE, DB 1990, 333). Hat ein ArbN am Bilanzstichtag einen Anspruch auf Lohnfortzahlung wegen bereits eingetretener Krankheit, ist der Arbeitsvertrag insoweit nicht ausgeglichen; dem Anspruch auf Lohn steht kein gleich hoher Anspruch des ArbG auf Dienstleistungen gegenüber. Der nach dem Bilanzstichtag während der Krankheit und eines etwaigen Erholungsurlaubs zu zahlende Lohn ist daher zurückzustellen (glA BREZING, StbJb. 1977/78, 374; MEILICKE, DB 1978, 2481; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Lohnfortzahlung im Krankheitsfall“; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Lohnfortzahlung“).

**Mutterschutz:** Liegt am Bilanzstichtag eine Meldung der Schwangerschaft gem. § 5 MuSchG vor, sind uE für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG in der HBil. Rückstellungen wegen drohender Verluste zu bilden (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Mutterschutz“). Demgegenüber dürfen in der StBil. für die künftige Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Leistungen nach dem MuSchG Rückstellung wegen drohender Verluste oder für ungewisse Verbindlichkeiten selbst dann nicht gebildet werden, wenn eine Mitteilung über den Eintritt der Schwangerschaft vorliegt (BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205, mwN).

**Pensionsrückstellung:** Siehe § 6a.

**Pensionssicherungsverein:** Eine Rückstellung ist nur für bereits eingetretene Beitragsschuldverpflichtungen des abgelaufenen Wj. zu bilden (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Pensionssicherungsverein“). Für künftige Beiträge an den Pensionssicherungsverein darf eine Rückstellung mangels wirtschaftlicher Verursachung in der Vergangenheit nicht gebildet werden (zB BFH v. 13.11.1991 – I R 102/88, BStBl. II 1992, 336; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406; BMF v. 13.3.1987, BStBl. I 1987, 365).

**Schwerbehinderte:** Die Bildung einer handelsbilanziellen Verlustrückstellung kommt in Betracht, wenn der Wert der Leistungen des schwerbehinderten ArbN während der voraussichtlichen Dauer des Arbeitsverhältnisses wahrscheinlich hinter dem Wert der vom ArbG zu erbringenden Gegenleistungen zurückbleiben wird (glA SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Schwerbehinderten-Pflichtplätze“). In der StBil. dürfen diese Rückstellungen indes nicht gebildet werden (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Soziallasten“).

**Sozialplan:** Für künftige Leistungen aufgrund des Sozialplans nach §§ 111, 112 BetrVG sind nach BMF v. 2.7.1977 (BStBl. I 1977, 280; auch R 5.7 Abs. 9 EStR) Rückstellungen zu bilden, wenn der Unternehmer den Betriebsrat vor dem Bilanzstichtag über die geplanten Betriebsänderungen gem. § 111 Satz 1 BetrVG unterrichtet hat. Ebenso, wenn der Betriebsrat erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor Aufstellung oder Feststellung der Bilanz unterrichtet wird, und der Unternehmer sich bereits vor dem Bilanzstichtag zur Betriebsänderung entschlossen hat oder vor dem Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden hat, eine zur Aufstellung eines Sozialplans verpflichtende Maßnahme durchzuführen (BMF v. 2.7.1977, BStBl. I 1977, 280). Die rechtl. Verpflichtung entsteht frühestens mit dem Abschluss des Sozialplans und der damit verbundenen Kollektivzusage an die Belegschaft insgesamt. Entgegen der Auffassung der FinVerw. kann die Unterrichtung des Betriebsrats uE allerdings nur als Beweiszeichen dafür gewertet werden, wann die Verbindlichkeiten aus dem Sozialplan wirtschaftlich durch den Entschluss des Unternehmers zu Betriebsänderungen entstanden sind und ist daher keine notwendige Voraussetzung für die wirtschaftliche Entstehung der Verbindlichkeiten. Der Entschluss des Unternehmers kann auch auf andere Weise nachgewiesen werden (glA H. VOGEL, JbFStR 1977/78, 254; HERZIG, StbJb. 1985/86, 61; M. PRINZ, DB 2007, 353; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Sozialplan“; aA R 5.7 Abs. 9 EStR; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 980 „Sozialplan“ [10/2013]). Die Wahrscheinlichkeit von Betriebsänderungen reicht nicht aus (OFD Düsseldorf v. 15.11.1989, DStR 1990, 148; M. PRINZ, DB 2007, 353; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Sozialplan“).

**Sozialversicherungsabgaben:** Die Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen ist eine dem Grunde und der Höhe nach gewisse Verbindlichkeit. Rückständige Sozialabgaben sind daher als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 16.2.1996 – I R 73/95, BStBl. II 1996, 592).

**Treueprämien:** Siehe Jubiläumszuwendungen, Anm. 2000 ff.

**Urlaubsrückstand:** Hat der ArbN im abgelaufenen Geschäftsjahr (= Kj.) vorgeleistet, sind nach dem Bilanzstichtag anfallende rückständige Urlaubsverpflichtungen, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, als Erfüllungsrückstand in Höhe des Urlaubsentgelts zurückzustellen, welches der ArbG hätte aufwenden müssen, wenn er seine Zahlungsverpflichtung bereits am Bilanzstichtag erfüllt hätte (BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; v. 6.12.1995 – I R 14/95, BStBl. II 1996, 406). Änderungen des Entgelts, die erst im Folgejahr wirksam werden, sind nicht zu berücksichtigen (Stichtagsprinzip; zB BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 967 „Urlaub“ [10/2013]; abweichend FG Berlin-Brandenb. v. 24.6.2009 – 12 V 12238/08, EFG 2009, 2010, rkr.: bei fehlender tarifvertraglicher oder individualvertraglicher Regelung ist Durchschnittsverdienst der letzten 13 Wochen maßgeblich; aA TONNER, DB 1992, 1592). Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. kann eine noch offene Verpflichtung des ArbG zur Zahlung von Urlaubsentgelt

(Arbeitslohn, ArbG-Anteil zur Sozialversicherung und Urlaubsgeld) nur insoweit als Verbindlichkeit bilanziert werden, als sie Urlaub betrifft, der auf den vor dem Bilanzstichtag liegenden Teil des Urlaubsjahrs entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1286 [11/2007]).

**Verdienstsicherung für ältere Arbeitnehmer:** Eine tarif- oder einzelvertragliche Zusage gegenüber dem ArbN, seinen bisherigen Lohn auch dann in gleicher Höhe fortzuzahlen, wenn er aus altersbedingten oder sonstigen betrieblichen Gründen auf einen niedriger bewerteten und bezahlten Arbeitsplatz umgesetzt wird, rechtfertigt grds. keine Verlustrückstellung (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 377/83, BStBl. II 1986, 465; v. 16.12.1987 – I R 68/87, BStBl. II 1988, 338; FinMin. NRW v. 7.3.1997, BB 1997, 1411; aA wohl für handelsbilanzielle Zwecke HERZIG/KÖSTER in HdJ, Abt. III/5 Rn. 454 [4/1999]; stl. wird diese Drohverlustrückstellung aber nach § 5 Abs. 4a nicht anerkannt; zutreffend SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 230 „Verdienstsicherung“ [10/2012]).

**Weihnachtsgratifikationen:** Grundsätzlich ist die Zahlung von Weihnachtsgeld (Weihnachtsgratifikation) als zusätzliches Entgelt für die das ganze Jahr über geleistete Arbeit des ArbN anzusehen (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; v. 16.6.1972 – III R 94/71, BStBl. II 1972, 821). Als Verpflichtung aus einem schwebenden Geschäft kann sie aber nur insoweit bilanziert werden, als das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung durch Leistungsrückstände gestört ist. Bei vom Geschäftsjahr abweichendem Kj. ist daher die Verpflichtung des ArbG auf Zahlung rückständigen Weihnachtsgelds nur in Höhe des Betrags zu passivieren, der bei zeitproportionaler Aufteilung des Weihnachtsgelds auf die Zeit vor dem Bilanzstichtag entfällt (BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506).

Einstweilen frei.

926–956

#### 4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern

957

Der Aufwand aus der Zahlung laufender Arbeitslöhne und aus der Bildung von Rückstellungen aus Arbeitsverhältnissen kann im Jahr der Verursachung von der Erfolgswirksamkeit ausgeschlossen sein, wenn er in die AHK von Erzeugnissen oder WG des AV eingeht und als Teil hiervon zu aktivieren ist. Solche als AHK aktivierten Aufwendungen werden erst bei Veräußerung der Erzeugnisse bzw. durch die AfA gem. § 7 auf WG des AV erfolgswirksam.

##### Zu Löhnen

- als Teil der AK eines WG s. § 6 Anm. 292 und
- als Teil der HK eines WG s. § 6 Anm. 978–982, 984, 986.

**Aktivierung von Dienstertfindungen:** Nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen v. 25.7.1957 (ArbNERfG, BGBl. I 1957, 756) können Erfindungen eines ArbN gebundene oder freie Erfindungen sein. Gebundene Erfindungen (Dienstertfindungen) sind während der Dauer des Arbeitsverhältnisses gemachte 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. Sonstige Erfindungen des ArbN sind freie Erfindungen. Nimmt ein Unternehmer die Dienstertfindung eines ArbN uneingeschränkt in Anspruch (vgl. § 6 ArbNERfG), so hat der ArbN gegen den ArbG nach den

Vorschriften des ArbNErfG einen Anspruch auf Zahlung einer angemessenen Vergütung. Nach FG München v. 20.10.1978 (VIII [IX] 196/76 Aus G, EFG 1979, 71, rkr.) soll insoweit ein zur Aktivierung führender entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG vorliegen, so dass der ArbG die Dienstleistung mit den AK – den an den ArbN gezahlten Erfindervergütungen – zu aktivieren habe (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1293 [11/2007]). Diese Ansicht ist uE abzulehnen, denn Dienstleistungen, die der ArbG in Anspruch nimmt, sind selbst geschaffene immaterielle WG und daher nicht aktivierbar (s. Abs. 2; auch BFH v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl. II 1980, 146). Ein Anschaffungsvorgang liegt nicht vor. Die Aufwendungen des ArbG sind daher Teil der HK (s. näher MÜLLER-DOTT, StBj. 1983/84, 265; glA DÖLLERER, BB 1969, 505).

958–959 Einstweilen frei.

## II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen

**Schrifttum:** BACKHAUS, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZfbF 1980, 347; OGIERMANN, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, Köln 1981; KORN, Steuerfragen bei Bauunternehmen, KÖSDI 1984, 5728; SCHINDLER, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574; FREIDANK, Erfolgsrealisierung bei langfristigen Fertigungsprozessen, DB 1989, 1197; KOHLER, Mehrjährig schwebende Geschäfte des Industrieanlagenbaus, Frankfurt 1989; ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, Wiesbaden 1990; SCHÄFER, Besteuerungsprobleme bei der Ausführung (teilweise) unentgeltlicher Bauleistungen durch Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter bzw. ihnen nahestehende Personen, DStZ 1991, 40; HILLENBRAND/BROSIG, Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen, BB 1994, 1397; SIEGEL, Der Auftragsbestand – Immaterieller Vermögensgegenstand oder schwebendes Geschäft?, DB 1997, 941; PAUS, Besteuerung von „kleinen“ Arbeitsgemeinschaften, FR 1998, 994; REINHART, Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS und HGB, RIW 1999, 417; HOFFMANN, Bilanzierung und Bewertung der „Halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden“ bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, DStR 2000, 1338; KÜMPEL, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, Lohmar 2000; HOFER, Die Bilanzierung nicht kostendeckender Bauaufträge in der Handels- und Steuerbilanz der Bauunternehmen, DStR 2001, 635; WULF/ROESSLE, Bilanzierung und Bewertung unfertiger Bauaufträge bei Verlustgeschäften, DB 2001, 393; DUSKE/STALF, Verluste aus unfertigen Bauaufträgen auf dem Prüfstand: Abschied vom Grundsatz der Vorrangs der verlustfreien Bewertung vor der Drohverlustrückstellung?, DStR 2003, 533; SYDOW, Steuerliche Behandlung von Public-Private-Partnership-Konzessionsmodellen, NWB F. 2, 8187; FABIAN/FARLE, Bilanzielle Beurteilung von „Public Private Partnerships“ am Beispiel des „A-Modells“, DStR 2004, 929; HORN/PETERS, Vertragsgestaltung bei Public Private Partnership (PPP)-Projekten, BB 2005, 2421; FABIAN/FARLE, Das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung des „A-Modells“, DStR 2006, 169; FRIEDRICH, Bilanzierung von Public-Private-Partnership-Projekten beim Auftragnehmer nach HGB und IFRS, BB 2006, 1492; REINART/PETRAK, Steuerwirksame Berücksichtigung von Verlusten bei teilfertigen Bauaufträgen, WPg 2006, 612; WINNEFELD, Sonderfragen der Rechnungslegung der Arbeitsgemeinschaften (ARGE), in WINNEFELD (Hrsg.), Bilanz-Handbuch, München, 4. Aufl. 2006, 1579; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2007, 332 und 349; SAUREN, Steuerrecht in der immobilienwirtschaftlichen Praxis, NZM 2007, 115; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2008, 16, 43 und 79; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81; LÜDENBACH, Ertragsrealisierung im Bauträgergeschäft, StuB 2009, 195; WIECHERS, Bilanzierung und Bewertung bei Bauunternehmen, BBK 2012, 1045.

## 1. Allgemeine Erläuterungen

### a) Begriff und Rechtsgrundlagen

960

Bauleistungen werden gemeinhin sehr umfassend definiert als „Arbeiten jeder Art, durch die eine bauliche Anlage hergestellt, instand gehalten, geändert oder beseitigt wird“ (§ 1 VOB/A). Der Begriff der „baulichen Anlage“ ist ebenfalls sehr weit und kann als eine erbaute Anlage, die in einer auf Dauer gedachten Weise künstlich mit dem Erdboden verbunden ist und eine gewisse planungsrechtl. Relevanz besitzt, definiert werden. Hierunter können nicht nur Gebäude, Straßen und andere typische „Bauleistungen“ fallen, sondern zB auch größere Warenautomaten (OVG NRW v. 4.6.2007 – 7 B 573/07, nv.). Ebenfalls gelten die Fertigung von Schiffen und Flugzeugen, für die Werkvertragsrecht anwendbar ist, als Bauleistungen im weiteren Sinne. Diese Leistungen werden idR durch Bauunternehmer ausgeführt, die wiederum selbst andere Unternehmer (Subunternehmer, s. Anm. 975) mit einzelnen Teilleistungen beauftragen können. Rechtsgrundlage ist regelmäßig ein Werkvertrag gem. § 631 BGB.

**Werkvertrag** ist ein gegenseitiger Vertrag, durch den sich der Unternehmer dazu verpflichtet, dem Auftraggeber das versprochene Werk zu errichten, und der Auftraggeber zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet wird (§ 631 Abs. 1 BGB). Beim Bauvertrag werden regelmäßig die „Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen“ (VOB) zum Vertragsbestandteil gemacht. Der Auftraggeber verpflichtet sich dazu, das vertragsgemäß hergestellte Werk abzunehmen (§ 640 BGB). Die Abnahme kann sowohl ausdrücklich als auch durch konkludentes Handeln, zB Nutzung des errichteten Bauwerks, erfolgen. Da die Regelungen zur Abnahme dispositiv sind, können die Vertragsparteien die Abnahmevoraussetzungen erleichtern (zB Vereinbarung eines fiktiven Abnahmezeitpunkts) oder erschweren (vgl. etwa PETERS/JACOBY in STAUDINGER, Neubearbeitung 2013, § 640 BGB Rn. 50). Bis zum Zeitpunkt der Abnahme trägt der Bauunternehmer die Gefahr für das Gelingen des Bauwerks (§ 644 Abs. 1 BGB). Mit der Abnahme erfolgt der Übergang der Gefahr auf den Auftraggeber sowie eine Beweislastumkehr für etwaige Mängel (SPRAU in PALANDT, 73. Aufl. 2014, § 640 BGB Rn. 11, § 634 BGB Rn. 12). Mit Abnahme ist der Zahlungsanspruch des Bauunternehmers nicht mehr von der Einrede des nicht erfüllten Vertrags bedroht; statt der Herstellungspflicht bestehen allenfalls noch Gewährleistungspflichten. Auch die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung hängt von der Abnahme durch den Auftraggeber ab, wobei bei Vorliegen von Teilleistungen (s. Anm. 971) bereits bei Vollendung und Abnahme einer jeweiligen Teilleistung die Zahlungsverpflichtung eintritt (§ 641 Abs. 1 BGB). Bei der uU schwierigen Abgrenzung vom Kaufvertrag sind nicht die Bezeichnungen im Vertrag maßgeblich, sondern ob der Vertrag die o.g., für einen Werkvertrag in Form eines Bauvertrags typischen Regelungen aufweist. Indiz gegen einen Werkvertrag ist zB, wenn die zu übertragenden Bauten im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits fertig gestellt sind (näher BUSCHE in MÜKo BGB, Bd. 4, 6. Aufl. 2012, § 631 BGB Rn. 7; BFH v. 19.2.2009 – IV R 10/06, BStBl. II 2009, 533).

**Werklieferungsvertrag (§ 651 BGB):** Dieser liegt bei Bauleistungen nur in Ausnahmefällen vor, da idR nicht die Lieferung einer bestimmten Sache, wie zB der Baumaterialien, sondern die mängelfreie Errichtung des Gebäudes im Vordergrund steht.

Einstweilen frei.

961

962 **b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen**

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen im Hauptanwendungsfall, also bei Bauleistungen auf einem Grundstück des Auftraggebers, regelmäßig nicht auseinander.

Unstrittig geht das unfertige Bauwerk nach und nach in das zivilrechtl. Eigentum des Bauherrn über, da Gebäude als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks dem Grundstückseigentümer zuzurechnen sind (§ 94 Abs. 1 BGB). Das gilt auch für das wirtschaftliche Eigentum; dieses ist nach BFH auch dann nicht ausnahmsweise dem Bauunternehmer zuzuordnen, wenn dieser noch gewisse Einwirkungsmöglichkeiten auf das halbfertige Bauwerk hat (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575).

Nach aA bleibt bei Bauleistungen auf fremdem Grund und Boden (s. dazu allgemein Anm. 519) der Bauunternehmer bis zur Abnahme der wirtschaftliche Eigentümer des unfertigen Bauwerks, da er bis dahin die Leistungsgefahr und damit das wirtschaftliche Risiko trage sowie den Bauherrn regelmäßig bis zur Abnahme der Bauleistung von der Nutzung ausschließen könne (HOFER, DStR 2001, 635 [636]). Im Regelfall kann der Bauunternehmer uE den zivilrechtl. Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer nicht von der Einwirkung auf das unfertige Bauwerk ausschließen (§ 39 Abs. 1 Abs. 1 Nr. 2 AO); dies kann uE lediglich in Ausnahmefällen bei Vorliegen entsprechender Vertragsklauseln im Werkvertrag angenommen werden. Auch die Argumentation, das wirtschaftliche Risiko aus dem halbfertigen Bauwerk liege allein beim Bauunternehmer, überzeugt nicht, weil der Auftraggeber ebenfalls zahlreiche wirtschaftliche Risiken aus dem nicht fertig gestellten Bauwerk trägt (zB Insolvenz des Bauunternehmers nach geleisteter Anzahlung).

Danach liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum am unfertigen Bauwerk regelmäßig beim Bauherrn. Umfasst sind auch wesentliche Bestandteile des Gebäudes, die stets zugleich solche des Grundstücks sind (§ 94 Abs. 2 BGB), zB dachintegrierte Fotovoltaikanlagen. Bei anderen Bauleistungen, die keinen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes begründen (zB aufgesetzte sog. Auf-Dach-Fotovoltaikanlagen, vgl. Hess. FG v. 20.1.2011 – 11 K 2735/08, EFG 2011, 1158), liegen das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum bis zur Abnahme grds. beim Bauunternehmer.

963 **c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte**

Bis zur vertragsgemäßen Erfüllung der Pflichten aus dem Werkvertrag liegt ein schwebendes Geschäft vor. Es handelt sich um einen gegenseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten Vertrag, den der leistungspflichtige Bauunternehmer während der Herstellungsphase noch nicht vollständig erfüllt hat (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324).

Die Qualifizierung als schwebendes Geschäft hat zur Folge, dass zur Wahrung des Realisationsprinzips beim Bauunternehmer entsprechend den allgemeinen Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte grds. keine Gewinnrealisierung erfolgen darf (s. Anm. 540). Zur Neutralisierung des schwebenden Geschäfts hat grds. lediglich eine Aktivierung der Auftragsaufwendungen im UV unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse und Leistungen“ zu erfolgen (s. Anm. 964 ff.).

## 2. Bilanzierung beim Bauunternehmer

### a) Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer

#### aa) Ausweis teilfertiger Bauten

964

Unter den Begriff „teilfertige Bauten“ bzw. „unfertige Bauten“ können sämtliche zum Bilanzstichtag noch nicht vom Bauherrn abgenommene Bauleistungen subsumiert werden (OGIERMANN, Die Bilanzierung unfertiger Aufträge im Bauunternehmen, 1981, 18). Es sind dabei verschiedene Konstellationen denkbar, in denen es zu einer Bilanzierung der noch nicht fertigen Leistung mit dem Ziel der Neutralisierung des angefallenen Aufwands kommen kann:

**Beispiel 1** (Bau auf Grundstück des Auftraggebers/Bauherrn): Bauunternehmer H beginnt am 15. April mit der Errichtung einer neuen Lagerhalle für die Großhandelskette K. Der Bau erfolgt auf dem eigens hierfür von K erworbenen Grundstück und soll laut Vertrag am 30. Juni des Folgejahres fertig gestellt sein.

Der Bauunternehmer ist weder zivilrechtl. noch wirtschaftlicher Eigentümer der unfertigen Lagerhalle (vgl. Anm. 962). Allerdings ist in dem schwebenden Geschäft uE ein zu bilanzierender Vermögensgegenstand in Form einer entstehenden Forderung enthalten, denn für den Ausweis (und die Bewertung) der unfertigen Bauleistung ist die abweichende zivilrechtl. Eigentumslage uE nicht ausschlaggebend. Der Vermögensgegenstand ist nach hM im Vorratsvermögen unter den „Unfertigen Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.2 HGB) auszuweisen (ebenso ADS, 6. Aufl. 1994, § 266 HGB Rn. 109). Die (frühere) Ansicht der FinVerw. (BMF v. 14.11.2000 – IV A 6 - S 2174-5/00, BStBl. I 2000, 1514), dass unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden unter den Vorräten als Forderung bei den „Fertigen Erzeugnissen“ (§ 266 Abs. 2 B.I.3 HGB) auszuweisen sind, ist uE abzulehnen, da bilanzrechtl. eine Forderung noch nicht realisiert ist (so tendenziell auch BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298, mwN zum Streitstand bzgl. der bilanzrechtlichen Einordnung). Dieses Vorgehen entspricht auch der anerkannten Bilanzierungspraxis großer deutscher Bauunternehmen, die regelmäßig einen gesonderten Posten für unfertige Bauleistungen zur Abgrenzung vom übrigen Vorratsvermögen ausweisen. Dieser kann zB als „Nicht fertig gestellte Bauarbeiten“ oder als „Nicht abgerechnete Bauten“ bezeichnet werden.

**Beispiel 2** (Bau auf Grund und Boden des Auftragnehmers): Spezialmaschinenhersteller A erhält am 1. November einen Auftrag zum Bau einer Hightech-Produktionsanlage im Wert von 15 Mio. €. A führt die Konstruktion des Systems, welches als bauliche Anlage angesehen werden kann (vgl. Anm. 960), in der betriebseigenen Produktionsstätte durch und rechnet mit der Auslieferung am 15. März des Folgejahres. Zum 31. Dezember hat Auftragnehmer A die teilfertige Bauleistung in seiner Bilanz auszuweisen. Da die Anlage jedoch zur Auslieferung und nicht für die eigene Nutzung bestimmt ist, hat gem. § 266 Abs. 2 B.I.2 HGB ein Ausweis im UV unter den Vorräten als „Unfertiges Erzeugnis“ zu erfolgen.

**Beispiel 3** (Bauunternehmer ist Bauherr): Bauunternehmer X beginnt am 1. September zur Erweiterung des Geschäftsbetriebs mit der Errichtung eines neuen Bürogebäudes auf seinem Betriebsgelände. Zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages am 31. Dezember hat X das noch nicht fertige Bauwerk in seiner Bilanz auszuweisen. Hierbei ist das Bürogebäude im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ gem. § 266 Abs. 2 A.II.4 HGB aufzunehmen, wobei zur Wahrung der Übersichtlichkeit eine Untergliederung dieses Postens in „Geleistete Anzahlungen“ und „Anlagen im Bau“ sinnvoll erscheint.

#### bb) Bewertung teilfertiger Bauten

965

Die Bewertung der teilfertigen Bauleistung hat grds. mit den produktionsbezogenen HK der Arbeiten zu erfolgen, dh., sämtliche bis zum Bilanzstichtag angefallenen Kosten der Produktion sind als unfertige Bauleistung zu aktivieren. Erhaltene Anzahlungen auf erbrachte Bauleistungen sind – soweit möglich – aktivisch mit der unfertigen Bauleistung zu verrechnen.

**Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz:** Die anzusetzenden HK in der StBil. stimmen häufig nicht mit den HK in der HBil. überein (s. nachfolgende Tabelle). Die Bewertungsuntergrenze im StRecht ist höher als nach HGB und der Ermessensspielraum durch Bewertungswahlrechte folglich geringer.

	HGB (§ 255 Abs. 2, 3 HGB)	Steuerrecht (nach R 6.3 EStR)
<b>Aktivierungs-pflichtige HK:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Materialeinzelkosten (zB Baumaterial)</li> <li>– Fertigungseinzelkosten</li> <li>– Sondereinzelkosten der Fertigung (zB besondere Gutachten)</li> <li>– Angemessene Teile der Materialgemeinkosten</li> <li>– Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten (zB für Werkstattbetrieb, Werkzeuglager, Fuhrpark, Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Baumaterials)</li> <li>– Angemessene Teile des Wertverzehrs des AV, soweit durch die Fertigung veranlasst</li> <li>= Wertuntergrenze der handelsrechtlichen HK</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Materialeinzelkosten</li> <li>– Fertigungseinzelkosten</li> <li>– Sondereinzelkosten der Fertigung</li> <li>– Angemessene Teile der Materialgemeinkosten</li> <li>– Angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten</li> <li>– Angemessene Teile des Wertverzehrs des AV, soweit durch die Fertigung veranlasst</li> </ul> <p>Nach EStÄR 2012 (uE stl. Aktivierungswahlrecht unabhängig von handelsrechtl. Behandlung) auch folgende Aufwendungen, wobei es die FinVerw. bis zur Verifizierung des damit verbundenen Erfüllungsaufwands, spätestens aber bis zu einer Neufassung der EStR nicht beanstandet, wenn bei der Ermittlung der HK nach der Richtlinie R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (= stl. Aktivierungswahlrecht) verfahren wird (vgl. H 6.3 Abs. 9 EStH; BMF v. 25.3.2013, BStBl. I 2013, 296):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für die betriebliche Rentenversorgung</li> </ul> <p>= Wertuntergrenze der strechtl. HK</p>
<b>Aktivierungswahlrecht für:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung (zB Datenverarbeitung)</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen</li> <li>– Angemessene Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung (zB Pensionsrückstellungen)</li> <li>– Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen)</li> <li>= Wertobergrenze der handelsrechtl. HK</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Fremdkapitalzinsen (unter bestimmten Voraussetzungen) – übereinstimmende Behandlung in HBil. und StBil. seit Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG uE (aA H 6.3 Abs. 5 EStH) nicht mehr erforderlich; Aktivierung in HBil. aber Voraussetzung für Aktivierung in StBil.</li> </ul> <p>= Wertobergrenze der strechtl. HK</p>

	HGB (§ 255 Abs. 2, 3 HGB)	Steuerrecht (nach R 6.3 EStR)
<b>Aktivierungsverbot für:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Fremdkapital, das nicht zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird</li> <li>– Fremdkapitalzinsen, die nicht auf den Zeitraum der Herstellung entfallen</li> <li>– Vertriebskosten</li> <li>– Forschungskosten</li> </ul>	

Zur korrekten Ermittlung der angefallenen HK ist ein Rückgriff auf Daten der internen Kosten- und Leistungsrechnung unabdingbar, wobei jedoch auch zwischen den sog. internen HK und den stl. HK Differenzen bestehen können (vgl. auch KÖHLER, StBp. 2007, 349 [352 ff.]). Daraus lassen sich besondere Anforderungen an das Bauunternehmen ableiten. Zentrale Voraussetzung ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Kosten- und Leistungsrechnung, wobei sich eine Aufzeichnung in Form von Baukonten empfiehlt, um eine zuverlässige Erfassung sämtlicher HK der einzelnen Projekte sicherzustellen. Ebenso haben sich Fertigungsablaufpläne zum Nachweis des Fertigstellungsgrads als zweckmäßig erwiesen (wie hier KÖHLER, StBp. 2008, 16).

**Ansatz des niedrigeren Teilwerts:** Übersteigen die bisher angefallenen HK den Teilwert des halbfertigen Bauwerks (zB durch fehlerhafte Kalkulation oder nicht vorhersehbare Kostensteigerungen), kann zur Wahrung des Imparitätsprinzips eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfolgen. Seit dem BilMoG besteht hier uE keine Bindung an die handelsrechtl. Bewertung mehr, die zu einer verpflichtenden Teilwertabschreibung führen könnte. Das bedeutet, dass bereits bei der Bilanzerstellung zu prüfen ist, ob ein niedrigerer Teilwert vorliegt und das uE gegebene stl. Wahlrecht auszuüben ist. Die Teilwertabschreibung ist nicht erst nach Beendigung des schwebenden Geschäfts möglich.

WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 76, 451, 270 „fertige Erzeugnisse“ und „unfertige Erzeugnisse“; HOFFMANN, DStR 2000, 1338; HOFER, DStR 2001, 635; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (20); aA SIEGEL, DB 1997, 941 (943); MAUTE/WAGNER, DStR 1995, 549 (550).

Zwar ist seit 1997 eine Rückstellung für drohende Verluste (Drohverlustrückstellung) stl. gem. Abs. 4a Satz 1 nicht mehr zulässig, doch dieses Ansatzverbot begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht (BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Eine Teilwertabschreibung darf jedoch nur bei einer dauerhaften Wertminderung und auch dann nur bis auf Null vorgenommen werden. Darüber hinaus sind die Verluste stl. aufgrund des Passivierungsverbots des Abs. 4a Satz 1 unbeachtlich.

Bei der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist nicht nur der bis zum Bilanzstichtag entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallene anteilige Verlust zu berücksichtigen, sondern der gesamte aus dem Auftrag drohende Verlust, begrenzt auf die Höhe der aktivierten HK.

BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; HOFER, DStR 2001, 635 (638); WULF/ROESSLE, DB 2001, 393; DUSKE/STALF, DStR 2003, 533 (534); HAPPE, BBK Fach 13, 4821; HOFFMANN, DStR 2005, 1981; REINART/PETRAK, WPg 2006, 612; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (20); kritisch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Unfertige Erzeugnisse“.

Die früher von der FinVerw. vertretene Ansicht, eine Teilwertabschreibung nur bezüglich des bis zum Bilanzstichtag abgewickelten Geschäfts zuzulassen (BMF v. 14.11.2000 – V A 6 - S 2174-5/00, BStBl. I 2000, 1514), ist abzulehnen, da ein gedachter Erwerber auch die Risiken des Bauauftrags in der Zukunft in seine

Preiskalkulation einfließen lassen würde. Diese Sichtweise trägt dem Imparitätsprinzip Rechnung, da die Verluste beim Bauunternehmer bereits entstanden, wenn auch noch nicht realisiert sind. Zudem hat eine aktivische Abwertung in der StBil. Vorrang vor einer Rückstellungsbildung (wie hier BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; IDW RS HFA 4, FN-IDW 7/2010, 298; aA TJARKS, FR 2002, 329 [331]). Dem hat sich im Ergebnis auch die FinVerw. angeschlossen (H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH).

Der Teilwert entspricht grds. den Wiederherstellungskosten (den Reproduktionskosten). Er umfasst damit die bis zum Bewertungsstichtag angefallenen HK zuzüglich der Gemeinkosten und der Vertriebskosten, nicht aber den anteiligen Gewinn (BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575). Der Teilwert kann aus besonderen Gründen auch unter dem Reproduktionswert liegen (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508). So sind die AK durch retrograde Ermittlung des Teilwerts um den Betrag zu reduzieren, um den am Bilanzstichtag der vereinbarte Werklohn niedriger ist als die Summe der bis zur Fertigstellung anfallenden gesamten Selbstkosten (einschließlich Beseitigungskosten für bereits vor Abnahme bekannt gewordene Mängel und ggf. verwirklichte Vertragsstrafen) zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmerlohns (BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Unfertige Erzeugnisse“; WEBER-GRELLET, DB 2008, 2452; auch H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH; kritisch SIEGEL, StuB 2006, 61).

**Beispiel:** Die Bau AG erhält am 1.1.2008 einen Auftrag zum Bau einer neuen Multifunktionsarena zu einem Festpreis von 100 Mio. €. Die Arena soll zum 1.1.2010 in Betrieb genommen werden. Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses rechnet die Bau AG mit HK iHv. 80 Mio. €. Zum 31.12.2008 sind bei der Bau AG bei einem Fertigstellungsgrad von 50 % aufgrund sprunghaft gestiegener Beschaffungsmarktpreise bereits Produktionskosten iHv. 60 Mio. € angefallen. Da ein Preisrückgang auf dem Beschaffungsmarkt im kommenden Jahr nicht zu erwarten ist, rechnet die Bau AG auch in 2009 mit HK iHv. 60 Mio. €.

Trotz des stl. Verbots einer Drohverlustrückstellung wirkt sich der verlustträchtige Bauauftrag über die Vornahme einer Teilwertabschreibung auf die aktivierten HK (60 Mio. €) aus. Im Einklang mit BFH v. 7.9.2005 (VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) ist der Verlust aus dem gesamten Bauauftrag zu berücksichtigen, so dass entsprechend den GoB der niedrigere Teilwert iHv. 40 Mio. € anzusetzen ist, der bereits den insgesamt erwarteten Verlust des Auftrags iHv. 20 Mio. € antizipiert.

Eine Teilwertabschreibung ist regelmäßig nicht zulässig, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist und die teilfertigen Bauten als solche anderweitig sinnvoll verwertet werden können,
- selbständige Teilleistungen abgenommen werden und zu einer Teilgewinnrealisierung führen oder
- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden, was uE in der Baubranche jedoch angesichts seltener Prestigeangebote kaum vorkommen dürfte.
- Vgl. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; H 6.7 EStH „Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden“ EStH.

966–968 Einstweilen frei.

### b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer

#### aa) Gewinnrealisierung im Regelfall

969

Grundsätzlich (zu Ausnahmen s. Anm. 970–975) erfolgt beim Bauunternehmer eine Gewinnrealisierung erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Bauwerks gem. § 640 BGB, da der Auftrag bis dahin als schwebendes Geschäft behandelt wird (s. Anm. 963). Nicht von Bedeutung für die Gewinnrealisierung sind die Fälligkeit des Werklohns bzw. die Erstellung einer prüffähigen Honorarabschlussrechnung am Bilanzstichtag. Letztere kommt allenfalls als Indiz für das Entstehen der Vergütungsforderung in Betracht. Nach Abnahme und Gefahrübergang (s. Anm. 960) hat der Bauunternehmer in Höhe seines Werkleistungsanspruchs eine Forderung aus Lieferung und Leistung gem. § 266 Abs. 2 B.II.1 HGB zu aktivieren. Gleichzeitig ist die entstandene Forderung aus dem bisher noch nicht fertig gestellten Bauwerk (s. Anm. 964, Beispiel 1) aus den Vorräten auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Werklohn und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des Bauunternehmers.

#### bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen

970

Wohneigentum besteht aus dem Sondereigentum (zB Sanitäreinrichtungen der Wohnungen) und dem Gemeinschaftseigentum (zB Grundstück, Treppenhaus, tragende Bauwerkteile) und kann zivilrechtl. getrennt abgenommen werden (HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397, mwN). MUNDT (Dt. Steuerberaterstag 1984, 141) nimmt aufgrund der Verzahnung von Sonder- und Gemeinschaftseigentum einen einheitlichen Gewinnrealisierungszeitpunkt mit Abnahme des Sondereigentums an, während UELNER (Dt. Steuerberaterstag 1984, 142) für das Gemeinschaftseigentum und das Sondereigentum von unterschiedlichen Realisationszeitpunkten ausgeht, da es sich um abgrenzbare Teilleistungen (vgl. Anm. 971) handele. Ebenso wäre es auch denkbar, eine einheitliche Gewinnrealisierung entsprechend der zivilrechtl. Betrachtung erst mit Abnahme des Gemeinschaftseigentums bzw. der Abnahme der letzten Wohnung anzunehmen (vgl. BFH v. 13.11.1985 – VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531).

**Der BFH** fingiert den Realisationszeitpunkt beim Veräußernden regelmäßig dann, wenn mehr als 50 % der Erwerber das Gemeinschaftseigentum ausdrücklich oder durch mindestens drei Monate rügelose Ingebrauchnahme konkludent abgenommen haben. Die Gewinnrealisierung umfasst dann allerdings nur das bereits abgenommene Wohnungseigentum (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26; glA o.V., DStR 2005, 1895; BRANDT, Inf. 2006, 3; HEUER-MANN, StBp. 2006, 28; WENDT, BFH-PR 2006, 16).

**Stellungnahme:** Einheitlich auf die Abnahme des Sondereigentums abzustellen, wird der Bedeutung des Gemeinschaftseigentums, das regelmäßig den überwiegenden Teil von Wert und Bausubstanz ausmacht, nicht gerecht und wäre auch nicht mit dem Vorsichtsprinzip des HGB vereinbar. Die Lösung von UELNER (Dt. Steuerberaterstag 1984, 142) würde in der Praxis zu unzumutbaren Schwierigkeiten bei der Aufteilung des Zahlungsanspruchs führen. Eine Gewinnrealisierung beim Bauunternehmer erst zum Zeitpunkt der Abnahme des Gemeinschaftseigentums durch den letzten Erwerber zu unterstellen, würde möglichen Missbrauch durch Hinauszögern der letzten Abnahme eröffnen. Deshalb erscheint die „Kompromisslösung“ des BFH aus praktischen Gründen (Vereinfachung), zur Missbrauchsvermeidung (Hinauszögern der Gewinnreali-

sierung) und unter Berücksichtigung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grds. akzeptabel, auch wenn sie zivilrechtl. angreifbar ist. Das Urteil des BFH ist uE aber nicht schematisch anzuwenden, sondern nur als Regelvermutung zu verstehen. Sie kann widerlegt werden, wenn die Umstände des Einzelfalls erheblich vom durchschnittlichen Fall abweichen und ein Erwerber bis zur Bilanzaufstellung einen wesentlichen Mangel am Gemeinschaftseigentum rügt (zutr. LÜDENBACH, StuB 2009, 195).

971 **cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen**

Die ertragstl. Definition von Teilleistungen lehnt sich eng an die ustl. Kriterien gem. Abschn. 13.4 UStAE an. Teilleistungen liegen danach vor, wenn

- die Leistung wirtschaftlich in in sich abgeschlossene und abgrenzbare Teile teilbar ist (zB Auftrag zum Ausbau einer Autobahn an sechs verschiedenen Streckenabschnitten), so dass die abgenommene Teilleistung das Gesamtfunktionsrisiko aus dem Auftrag nicht mehr beeinflusst,
- sich die Vertragspartnern einig sind, dass die jeweilige Leistung in bestimmte Teilleistungen unterteilt wird,
- bestimmte Teile gesondert abgenommen/vollendet und die zivilrechtl. Rechtsfolgen einer Abnahme nicht ausgeschlossen werden,
- für die Teilleistung eine separate Vergütung vereinbart ist und
- eine gesonderte Abrechnung erfolgt.

Maßgeblich sind die jeweiligen individuellen Vereinbarungen zwischen Auftraggeber und -nehmer (insbes. Werkvertrag und Leistungsverzeichnis, Bauakte, Stundenlohnzettel der ArbN, Besprechungsprotokolle zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer).

Vgl. auch OFD Karlsruhe v. 28.2.2012, S 7270, juris; KORN, KÖSDI 1984, 5728 (5731); SÖHL, NWB 2012, 2095 (2096 f.).

Abgrenzbare Teilleistungen sind als eigenständige Bauten zu behandeln (HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397 [1398]). Die Gewinnrealisation durch Aktivierung einer entsprechenden Forderung tritt hier ein, wenn die Teilleistung fertig gestellt und vom Auftraggeber abgenommen wurde oder als abgenommen gilt.

BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; KÖHLER, StBp. 2008, 16 (19); HILLENBRAND/BROSIG, BB 1994, 1397; SCHÄFER, DStZ 1991, 40 (47); aA FREIDANK, DB 1989, 1197 (1199), der eine Teilgewinnrealisierung nur dann als zulässig betrachtet, wenn anderenfalls der Jahresabschluss eine nicht unerhebliche Verzerrung der Ertragslage des Unternehmens aufweist.

Eine Gewinnrealisation unterbleibt auch dann nicht, wenn für die gesamte Bauleistung ein Verlust zu erwarten ist, da Teilleistungen als eigenständige Bauten und damit losgelöst von einer Gesamtbetrachtung des Projekts zu behandeln sind (aA KÖHLER, StBp. 2008, 79 [83]; SÖHL, NWB 2012, 2095 [2097]).

972 **dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen**

Langfristige Fertigung bezeichnet Fertigungsaufträge, deren Dauer vom Herstellungsbeginn bis zur Abnahme des gesamten Auftrags mehrere Berichtsperioden umfasst (REINHART, RIW 1999, 417). Typische Beispiele sind der Schiffs-, Flugzeug- oder Industrieanlagenbau. Nach Handels- und StRecht ist ein Ausweis von anteiligen Erträgen entsprechend dem Fertigungsgrad grds. nicht möglich, sofern die Teilleistungskriterien (vgl. Anm. 971) nicht erfüllt sind. Man spricht in diesem Fall von der sog. *completed-contract*-Methode, da der Gewinn des gesamten Auftrags einmalig nach Fertigstellung bzw. Abnahme der Vertragsleistung aufgedeckt

wird. Dies bedeutet, dass während der Fertigung lediglich eine Aktivierung der unfertigen Bauleistung zu den HK erfolgen darf (vgl. Anm. 965) mit der Folge, dass der Bauunternehmer während der Bauphase regelmäßig aufgrund nicht aktivierungsfähiger Vertriebskosten und der zulässigen Nichtaktivierung bestimmter Gemeinkosten (s. Anm. 965) aus dem schwebenden Geschäft einen Verlust ausweist, auch wenn der Auftrag gewinnträchtig ist (ebenso SCHINDLER, BB 1984, 574). Bei Einhaltung des strengen Realisationsprinzips vermittelt der Jahresabschluss bei einer langfristigen Fertigung allerdings ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage, insbes. wenn wenige langfristige Großprojekte die meisten Ressourcen eines Bauunternehmens in Anspruch nehmen (SCHINDLER, BB 1984, 574; BACKHAUS, ZfB 1980, 347 [351]).

Da zudem eine hohe Ertragsteuerbelastung beim Bauunternehmer im Jahr der Fertigstellung entsteht (FREIDANK, DB 1989, 1197 [1198]), sollte man zumindest de lege ferenda darüber nachdenken, den Ansatz des Fertigungsauftrags unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse“ auf der Aktivseite – über die HK gem. § 255 Abs. 2 und 3 HGB hinaus – bis zu den Selbstkosten zu erhöhen. Diese Vorgehensweise wäre uE mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar, wenn überschaubar ist, dass mit dem Projekt insgesamt kein Verlust erwirtschaftet wird und KapGes. diese Maßnahme im Anhang des Jahresabschlusses dokumentieren (ebenso FREIDANK, DB 1989, 1197 [1203]). Unter geltendem Recht lässt sich eine derartige Vorgehensweise uE wohl nicht rechtfertigen, da ein Ausweis der gesamten Selbstkosten § 255 Abs. 2 HGB widerspräche (wie hier KÜMPEL, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung nach deutscher und US-amerikanischer Rechnungslegung, 2000, 169 ff.; zweifelnd LÜDENBACH, StuB 2009, 195).

Aufgrund des besonderen Augenmerks der IFRS auf die Informationsfunktion der Bilanz sieht IAS 11.22 im Gegensatz zum HGB eine Ertrags- (und Aufwands-)Realisation entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag vor (*percentage-of-completion*-Methode), sofern die Voraussetzungen des IAS 11.23-24 erfüllt sind. Gemäß dieser Methode werden die entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallenen Auftragskosten den Auftragslösen zugeordnet und ergebniswirksam erfasst, wodurch dem Bilanzleser entscheidungsnützliche Informationen gegeben werden (IAS 11.25). Die aus dieser Methode resultierende Glättung des Erfolgsausweises ist uE jedoch nur in seltenen Fällen mit dem Vorsichtsprinzip des deutschen Handelsrechts vereinbar, wenn mit ausreichender Sicherheit ein Gewinn aus dem Auftrag zu erwarten ist (zB bei Vorliegen einer Kostenzuschlagsvereinbarung mit ausreichender Absicherung der Forderung) und der anteilig realisierte Ertrag mit einer Ausschüttungssperre versehen wird (vgl. ZIEGER, Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, 1990, 346 ff.).

### ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle)

973

Auf einen langen Zeitraum angelegte vertragliche Bindungen zwischen privaten Unternehmern (idR eine Projektgesellschaft) und dem öffentlichen Sektor zur effizienteren Erstellung und Entwicklung öffentlicher Infrastrukturmaßnahmen werden unter dem Begriff „PPP-Modelle“ zusammengefasst.

**A-Modell:** Das häufigste PPP-Modell, das sog. A-Modell, zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Konzessionsnehmer (idR eine Projektgesellschaft) vertraglich gegenüber dem Konzessionsgeber (öffentlich-rechtl. Körperschaft) verpflichtet, eine festgelegte Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) zu planen, zu bauen bzw. auszubauen, zu finanzieren und für den jeweiligen Konzessionszeitraum zu betreiben und zu erhalten. Im Gegenzug erhält der Konzessionsnehmer

vom Konzessionsgeber eine Beteiligung an den aufgrund des Autobahnmautgesetzes erhobenen Mauteinnahmen und ggf. eine Anschubfinanzierung. Nach Ablauf des Konzessionszeitraums ist der Konzessionsnehmer verpflichtet, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand, der über die reinen Erhaltungsmaßnahmen hinausgeht, an den Konzessionsgeber zurückzugeben. Das zivilrechtl. und das wirtschaftliche Eigentum des Projektgegenstands liegen beim öffentlichen Auftraggeber.

► *Aufwendungen zum Bau der Konzessionsstrecke* (abzüglich einer Anschubfinanzierung) stellen nach Ansicht der FinVerw. eine Vorleistung des Konzessionsnehmers dar. Dieser hat die Vorleistung und die Anschubfinanzierung bis zur Fertigstellung der Strecke gewinnneutral als „Anzahlung“ zu behandeln und nach Fertigstellung und Abnahme der Strecke in einen aktiven RAP einzustellen. Dieser ist dann bis zum Ende des Konzessionszeitraums gleichmäßig aufzulösen (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a-37/05, BStBl. I 2005, 916 – Tz. 13 f.). FABIAN/FARLE (DStR 2006, 169 [171]) wollen den auf die Vorleistungen entfallenden Aufwand dagegen als „unfertige Leistung“ aktivieren. Dies überzeugt uE mehr, da es sich bei dem Ausbau des Streckenabschnitts nicht um eine Ausgabe iSd. Abs. 5 Satz 1 handelt, die zu einem künftigen Aufwand führt. Vielmehr liegt eine Ausgabe des Konzessionsnehmers vor, die zu künftigem Ertrag (anteilige Mauteinnahmen) führt. Außerdem werden bei PPP-Modellen regelmäßig Arbeitsgemeinschaften (vgl. Anm. 974) als Konzessionsnehmer auftreten, die die benötigten Leistungen bei verschiedenen Mitgliedsunternehmen einkaufen. Die Zahlungen an diese Unternehmen werden spätestens mit Vollendung des Ausbaus zu Aufwand. Es liegt somit kein Vorauszahlungscharakter vor, der zur Bildung eines aktiven RAP notwendig ist (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 241). Es sind uE die gleichen Bilanzierungsgrundsätze wie bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (s. Anm. 964) anzuwenden, da der Konzessionsnehmer weder als zivilrechtl. noch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (s. auch Anm. 962).

► *Forderungen auf Mauteinnahmen*: Durch Abschluss eines PPP-Vertrags wird ein Dauerschuldverhältnis begründet, welches als schwebendes Geschäft grds. nicht zu bilanzieren ist (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a-37/05, BStBl. I 2005, 916 – Tz. 12; FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929). Nach SYDOW sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung der Forderung auf Mauteinnahmen bereits mit der Abnahme des Bauwerks im bürgerlich-rechtl. Sinne erfüllt, da der wirtschaftliche Schwerpunkt des Vertrags auf dem reinen Ausbau der Strecke liege, so dass ein Dauerschuldverhältnis abzulehnen sei (vgl. SYDOW, NWB F. 2, 8187 [8190]). Da die Gewährung der Mautbeteiligung noch von zukünftig zu erbringenden Erhaltungs- und Erneuerungspflichten abhängt, reicht die Abnahme des Ausbaus allein uE nicht zur Aktivierung einer Forderung beim Konzessionsnehmer, also zur Gewinnrealisierung aus (so auch FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929 [930]). Die späteren Einnahmen aus der Beteiligung an den Mautgebühren sind als laufende Erträge zu erfassen.

► *Mautzahlungen vor Fertigstellung*: Falls Mautzahlungen bereits vor Fertigstellung der Baumaßnahme an den Konzessionsnehmer anteilig abgeführt werden, sind diese gewinnneutral als „Anzahlung“ zu passivieren, soweit ihr Anteil an der Konzessionsstrecke durch eine sachgerechte Schätzung ermittelt werden kann. Von der FinVerw. wird jedoch auch nicht beanstandet, wenn die Einnahmen bis zur Höhe der laufenden Ausgaben erfolgswirksam erfasst und lediglich die darüber hinaus gezahlten Beträge als „Anzahlung“ passiviert werden (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a-37/05, BStBl. I 2005, 916 – Tz. 18).

► *Laufende Aufwendungen des Konzessionsnehmers für Betrieb und Erhaltung der Strecke* sind als laufende BA zu behandeln.

► *Über das normale Maß hinausgehende Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen:* Für diese einmalig oder mehrmals während der Projektlaufzeit anfallenden Aufwendungen kann aufgrund eines Erfüllungsrückstands eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Auftraggebers ein Anteil enthalten ist, der bis zum entsprechenden Bilanzstichtag zu erbringende und damit wirtschaftlich verursachte Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen des Auftragnehmers abgelten soll. Bei fehlender vertraglicher Abgrenzung ist die Rückstellungshöhe zu schätzen. Ohne einen solchen Erfüllungsrückstand kommt es darauf an, ob eine Vorleistung vorliegt, die den Ausweis eines passiven RAP gebietet, zB bei einer Rückzahlungsverpflichtung bezüglich nicht verbrauchter Finanzierungsmittel des Auftraggebers für bestimmte Aufwendungen (ebenso BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134-a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722 – Tz. 5 f.).

► *Rückgabeverpflichtung:* Für die Pflicht, die Konzessionsstrecke in einem Mindestzustand zurückzugeben, hat der Konzessionsnehmer eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (Abs. 1 Satz 1). Die Dotierung der Rückstellung basiert auf einer Schätzung der zu erwartenden Kosten. Nur Aufwendungen für Maßnahmen, die über die vertragliche Erhaltungsverpflichtung hinausgehen, sind rückstellungsfähig. Der Rückstellungsbetrag ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d anzusammeln und nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen (BMF v. 4.10.2005 – IV B 2 - S 2134a-37/05, BStBl. I 2005, 916 – Tz. 15 f.; FABIAN/FARLE, DStR 2004, 929 [931 f.]).

**F- und V-Modell sowie Vertragsmodelle im Hochbau:** Die Erläuterungen zum PPP- bzw. sog. A-Modell gelten – vorbehaltlich der konkreten Vertragsvereinbarungen – grds. sinngemäß auch für die weiteren PPP-Modelle (wie hier HORN/PETERS, BB 2005, 2421; nun auch BMF v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2134-a/07/10002, 2013/0467485, BStBl. I 2013, 722). Das F-Modell (Betreibermodell) basiert auf dem Fernstraßenbauprivatfinanzierungsgesetz. Es unterscheidet sich vom A-Modell nur dadurch, dass es um ein Ingenieurbauwerk (Brücke, Tunnel, Gebirgspass) geht und der private Auftragnehmer vom öffentlichen Auftraggeber für die Erbringung der Leistung das Recht erhält, selbst eine Maut zu erheben. Beim V-Modell (Verfügbarkeitsmodell) erfolgt für die Errichtung/Sanierung sowie den Betrieb einer Verkehrsinfrastruktur keine Nutzerfinanzierung. Der öffentliche Auftraggeber zahlt ein monatliches Leistungsentgelt, das an die Verfügbarkeit einer Straße und/oder die Qualität der Leistung geknüpft ist. Das zivilrechtl. und wirtschaftliche Eigentum des Grundstücks und der Gebäude liegt beim öffentlichen Auftraggeber. Daneben gibt es noch verschiedene Modelle im öffentlichen Hochbau, bei denen je nach vertraglicher Ausgestaltung das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum über die zu errichtende bzw. zu sanierende Immobilie beim Auftragnehmer oder beim Auftraggeber liegen können. Liegt das Eigentum beim öffentlichen Auftraggeber, kann dieser dem privaten Auftragnehmer ein umfassendes Nutzungs- und Besitzrecht an Grundstück und Gebäude (zB durch ein Nießbrauchsrecht, vgl. Anm. 1060 ff., oder eine schuldrechtl. Vereinbarung in Form eines Gestattungsvertrags ohne dinglichen Rechtscharakter) einräumen.

#### ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)

Häufig schließen sich im Baugewerbe mehrere Unternehmen zur Realisation eines Großprojekts zu einer Arbeitsgemeinschaft (Arge) zusammen. Grundsätz-

lich tritt eine Arge in Form einer GbR auf. Liegt jedoch ein kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vor, so ist die Arge zwingend als oHG zu qualifizieren (vgl. OLG Dresden v. 20.11.2001 – 2 U 1928/01, DB 2003, 713). Dabei ist zwischen folgenden Ausgestaltungen zu unterscheiden:

Die sog. Außen-Arge schließt den Bauvertrag direkt mit dem Auftraggeber ab. Falls die Mitglieder gegenüber der Arge Leistungen erbringen, sind die erzielten Erlöse der Mitglieder als Umsatzerlöse und ihre jeweiligen Aufwendungen unter dem entsprechenden Aufwandsposten beim jeweiligen Mitgliedsunternehmen zu berücksichtigen. Besteht der Vertrag nur zwischen dem Auftraggeber und einem Mitgliedsunternehmen der Arge, das die verschiedenen Aufträge auf die restlichen Unternehmen verteilt, so handelt es sich um eine sog. Innen-Arge. Schließen die einzelnen Mitglieder direkt mit dem Auftraggeber Verträge über die Erledigung von Teilen des Auftrags, bestehen bezüglich der Gewinnrealisierung grds. keine Unterschiede zu Einzelbauunternehmen.

Sowohl Innen-Arge als auch Außen-Arge sind in kleine und große Argen zu unterteilen. Beschränkt sich die Aufgabe der Arge auf die Erfüllung eines einzigen Bauvorhabens (sog. kleine Arge), so findet gem. § 180 Abs. 4 AO keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte statt. Die FinVerw. leitet aus dieser Vorschrift ab, dass die Leistungen der jeweiligen Mitglieder an die Arge stl. wie Fremdleistungen zu behandeln sind mit der Konsequenz, dass Gewinne mit der Leistungserbringung realisiert werden (BMF v. 27.1.1998 – IV B 2 - S 2241-5/98, BStBl. I 1998, 251; ebenso WINNEFELD in WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Kap. L Rn. 194; wohl auch KORN, KÖSDI 1984, 5728 [5737]). Gegenüber der großen Arge, die sich zur Erfüllung mehrerer Bauaufträge zusammenschließt, ist die kleine Arge durch den früheren Besteuerungszeitpunkt benachteiligt.

975 **gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag**

Tritt ein Bauunternehmer entgeltlich in den schwebenden Bauvertrag eines anderen Bauunternehmens ein, kommt eine Realisierung aus dem Geschäft als immaterielles WG „Bauvertrag“ nur in Betracht, wenn das Entgelt nicht nur der Erstattung des Aufwands für bereits teilweise erstellte Bauwerke dient (wohl auch BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324). Der Bauvertrag ist gem. § 5 Abs. 2 beim übernehmenden Bauunternehmer in Höhe der entgultenen Gewinnaussichten zu aktivieren.

Der abgebende Bauunternehmer hat eventuell aktivierte unfertige Leistungen auszubuchen. Die Differenz zwischen vereinbartem Entgelt und dem Buchwert der halbfertigen Leistung und eventuell noch anfallenden Kosten führt zu einem entsprechenden Ertrag des abgebenden Bauunternehmers.

976 **hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern**

Wird ein Bauauftrag an einen Generalunternehmer vergeben und erteilt dieser verschiedene Teilaufträge in eigenem Namen an weitere Unternehmer, so spricht man von Subunternehmerverträgen. Diese begründen keine Mitunternehmerschaft (wie hier FG Düss. v. 23.9.1971 – I 3/65 G, EFG 1972, 136, rkr.). Die vom Subunternehmer erbrachten Leistungen bilanziert der Generalunternehmer unter „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“. Die erbrachten Bauleistungen können beim General- und beim Subunternehmer unter „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ oder „Unfertige Leistungen“ erfasst werden. Für die jeweilige Bilanzierung ist auf die Vertragsgestaltung zwischen Sub- und Generalunternehmer abzustellen.

**c) Passivierung beim Bauunternehmer**

Erhaltene Anzahlungen des Auftraggebers sind Vorleistungen, die der Bauunternehmer mit dem Nennwert als Verbindlichkeit auszuweisen hat. Aktiviert der Bauunternehmer seine Entgeltforderung, so ist die erhaltene Anzahlung nicht zu passivieren, sondern mit dem Forderungsbetrag zu saldieren (BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 316; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 766 [10/2013]). Für erhaltene Anzahlungen, die aktivierten unfertigen Bauleistungen zurechenbar sind, besteht nach § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB für KapGes. ein Ausweiswahlrecht, von einer Passivierung abzusehen und diese stattdessen offen von dem im Vorratsvermögen aktivierten unfertigen Bauleistungen abzusetzen. Das offene Absetzen erscheint aus Sicht der Bilanzanalyse vorzugswürdig, wenn gleichzeitig transparent zwischen Vorauszahlungen und Abschlagszahlungen unterschieden wird (wie hier KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [87 f.]).

Erst nach der Gewinnrealisierung des Auftrags kommt für Gewährleistungsansprüche der Auftraggeber die Bildung einer Individual- und/oder Pauschalrückstellung in Betracht (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237; v. 7.10.1982 – R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 13.11.1991 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 519; v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; Anm. 704 „Garantieleistungen“). Individualrückstellungen sind für die bis zum Bilanzstichtag bekannt gewordenen einzelnen Garantiefälle zu bilden. Pauschalrückstellungen sind zu bilden, soweit aus den Erkenntnissen der Vergangenheit unternehmens- oder – begrenzt – auch branchenspezifisch mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme des Bauunternehmers gerechnet werden muss (BFH v. 30.6.1983 – IV 165/59 S, BStBl. II 1984, 263). Dabei sind die zivilrechtl. Vereinbarungen zu beachten. Für den Bilanzierenden bestehen idR deutliche Ermessensspielräume. Daher kommt es darauf an, die Rückstellungsberechnung wirtschaftlich vernünftig begründen zu können und dies zu dokumentieren (vgl. auch WIECHERS, BBK 2012, 1045 [1050]). Schadensstatistiken, nicht aber zwischen den Vertragsparteien im Voraus vereinbarte pauschale Sicherheitseinbehalte für ein bestimmtes Projekt entfalten hier eine gewisse Aussagekraft. Je nach Sparte (Hochbau, Tiefbau, Straßenbau etc.), dem darin enthaltenen spezifischen Risiko, den individuellen technischen und betriebswirtschaftlichen Verhältnissen (zB Qualitätsmanagement, Produktionsverfahren und Materialeinsatz) und den konkreten vertraglichen Vereinbarungen (zB Gewährleistungszeitraum) kann die Höhe der Rückstellung variieren. Steuerbilanziell dürfen nur die Einzelkosten und die notwendigen Gemeinkosten angesetzt werden. Ferner dürfen nur am Abschlussstichtag abgenommene und abgerechnete Bauleistungen (ggf. auch Teilleistungen; vgl. Anm. 971) in die Berechnung einbezogen werden. Besteht eine werthaltige Rückgriffsmöglichkeit gegenüber Dritten (zB bei Subunternehmer- oder Arge-Leistungen), mindern diese Gewährleistungsansprüche die Rückstellungshöhe (OFD Koblenz v. 2.8.2004, S 2137 A, juris; Anm. 704 „Garantieleistungen“).

Für die Abrechnungsverpflichtungen gem. § 14 VOB/B sind ebenfalls Rückstellungen zu bilden, wenn die Bauleistung bereits abgenommen wurde und die Kosten erst nach dem Bilanzstichtag entstehen. Hier liegt kein schwebendes Geschäft vor, da der Anspruch des Bauunternehmers auf den Werklohn bereits entstanden ist. Die Höhe der Rückstellung muss den tatsächlich zu erwartenden Kosten (Vollkosten) entsprechen (vgl. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 18.1.1995 – I R 44/95, BStBl. II 1995, 742).

Soweit die Rückstellungen nicht in Anspruch genommen wurden, sind sie gewinnerhöhend aufzulösen (BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375).

### 3. Bilanzierung beim Auftraggeber

#### a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber

##### 978 aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen

Nach erfolgter Abnahme sind fertige Bauten beim Auftraggeber im AV innerhalb der Sachanlagen (§ 266 Abs. 2 A.II HGB) unter dem entsprechenden Posten zu aktivieren. Lediglich bei vorhandener Weiterveräußerungsabsicht kann eine Aktivierung im UV als „sonstiger Vermögensgegenstand“ (§ 266 Abs. 2 B.II.4. HGB) in Betracht kommen.

Die Bewertung erfolgt grds. zu AK, wobei auch Anschaffungsnebenkosten (zB Aufwendungen für die Baubetreuung an Dritte bei unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung der baulichen Anlage) sowie nachträgliche AK und Anschaffungspreisminderungen zu berücksichtigen sind (§ 255 Abs. 1 HGB). Zu den AK gehören uU auch die Kosten für den Abbruch eines vorher auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes sowie dessen ggf. vorhandener Restbuchwert (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 6.12.1984 – IX R 5/79, BStBl. II 1985, 208; v. 31.8.1993 – IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232; H 6.4 „Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück“ EStH). Nicht aktivierungsfähig sind grds. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen für die Einwerbung von Kommanditeinlagen sowie Vermittlungsprovisionen für Darlehen bei einer Windkraftanlagen betreibenden GmbH & Co. KG, da diese der Finanzierung der Geschäftstätigkeit der KG dienen und keine auf § 42 AO gestützte Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 250 ff.) und damit keine Qualifizierung als (verdeckte) AHK der Windkraftanlagen rechtfertigen (aA BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706). Bei Eigenherstellung eines Bauunternehmers erfolgt die Bewertung nach den HK des § 255 Abs. 2 HGB. Eine Aktivierung darf auch vorgenommen werden, sofern noch unwesentliche Nebenleistungen (zB Abrechnungsverpflichtung nach § 14 VOB/B) ausstehen (BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788).

Die oben dargestellten Grundsätze gelten ebenfalls für bereits fertig gestellte, abgenommene Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

##### 979 bb) Aktivierung unfertiger Bauten

Das noch nicht fertig gestellte Bauwerk kann bei Herstellung auf Grund und Boden des Bauunternehmers nicht in der Bilanz des Auftraggebers aktiviert werden, da sich das Bauwerk noch in der Verfügungsmacht des Bauunternehmers befindet und dieser somit als wirtschaftlicher Eigentümer den teilfertigen Bau zu aktivieren hat (vgl. Anm. 964, Beispiel 2).

Handelt es sich um einen unfertigen Bau auf dem Grund und Boden des Bauherrn, hat dieser als wirtschaftlicher Eigentümer des zu erstellenden Bauwerks (vgl. Anm. 962) eine Aktivierung vorzunehmen. Der Ansatz hat im Sachanlagevermögen unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ zu erfolgen (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB). Sofern eine Abgrenzung von den Anzahlungen (Anm. 980) möglich ist, bietet es sich an, die „Anlagen im Bau“ gesondert auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1994, § 266 HGB Rn. 64 ff.).

Ein immaterielles WG „Bauvertrag“ kann der Auftraggeber selbst dann nicht aktivieren, wenn der Wert des Anspruchs auf Lieferung des Bauwerks am Bilanzstichtag aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Kostensteigerung gestiegen ist (vgl. BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324).

### cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen

980

Geleistete Anzahlungen auf zu erstellende Bauten sind bis zur Abwicklung des schwebenden Geschäfts im AV unter dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ (§ 266 Abs. 2 A.II.4. HGB) zu aktivieren. Ein darin enthaltener abziehbarer Vorsteuerbetrag ist über einen aktiven RAP gem. Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 zu berücksichtigen. Dagegen ist die nicht abziehbare Vorsteuer auf geleistete Anzahlungen dem Nettobetrag der Anzahlung unter „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ hinzu zu addieren (ebenso KÖHLER, StBp. 2008, 43 [45]).

Leistet der Auftraggeber bei Bauten auf seinem eigenen Grund und Boden Anzahlungen, hat die Bilanzierung aufgrund der Eigentümerstellung des Bauherrn unter dem (gesonderten) Posten „Anlagen im Bau“ (vgl. Anm. 979) zu erfolgen. Der Ansatz erfolgt gem. § 9b Abs. 1 mit dem Nettobetrag der Anzahlung, soweit die Vorsteuer abziehbar ist, anderenfalls mit dem Bruttobetrag.

### dd) Berücksichtigung von Abschreibungen

981

Der Beginn der planmäßigen Abschreibungen (§ 7) auf Bauten des Sachanlagevermögens ist der Zeitpunkt der Abnahme, da das schwebende Geschäft dann abgewickelt ist und der fertige Bau beim Auftraggeber im Sachanlagevermögen aktiviert wird (vgl. Anm. 978).

Auf unfertige Bauten darf dagegen keine reguläre Abschreibung vorgenommen werden, da noch keine (Ab-)Nutzung vorliegt. Denkbar ist jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung, insbes. wenn die vereinbarte Bauleistung, zB aufgrund der Insolvenz des Bauunternehmers, nur zT oder gar nicht erbracht wurde (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Eine Teilwertabschreibung ist auch vorzunehmen, soweit der Wert der Bauleistung dauerhaft unter den Betrag der Teil-HK gesunken ist (wie hier KÖHLER, StBp. 2008, 43 [48 f.]).

## b) Passivierung beim Auftraggeber

### aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen

982

Nach Abnahme des Werks hat der Auftraggeber eine Verbindlichkeit zu passivieren, falls der Endpreis bekannt ist.

Ist die Höhe der Rechnung nicht zuverlässig bestimmbar und die Abnahme bereits erfolgt, so ist eine Rückstellung zu passivieren. Eine Rückstellung iSd. Abs. 4a Satz 1 liegt nicht vor, da eine Rückstellung für den Erwerb einer schon aktivierten Bauleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fällt (OFD München v. 19.7.2000 – S 2000-42 St 41/42, DStR 2000, 1348). Die Höhe dieser Rückstellung entspricht grds. dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bestimmten, den AHK entsprechenden Betrag. Gleiches gilt sinngemäß für die Passivierung von Teilleistungen (vgl. Anm. 971).

### bb) Passivierung von unfertigen Bauten

983

Erfolgt die Herstellung des Bauwerks auf dem Grund und Boden des Auftragnehmers, kann der Auftraggeber bis zur Abnahme keine Passivierung vornehmen.

## § 5 Anm. 983–1001 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Bei unfertigen Bauten auf dem Grundstück des Auftraggebers sind für noch ausstehende Rechnungen, soweit keine Anzahlungen geleistet wurden, Rückstellungen zu bilden.

984–999 Einstweilen frei.

### III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen

#### 1000 1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte

Dienstleistungsverträge unterliegen den Regelungen für schwebende Geschäfte (zur Ausgestaltung von Dienstleistungsverhältnissen als Dauerschuldverhältnisse vgl. zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648); es gilt die Vermutung, dass sich Leistung und Gegenleistung in jeder Phase des Geschäfts einander ausgeglichen gegenüber stehen (zB BFH v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758, Arbeitsverhältnisse; s. Anm. 288 ff. der Kommentierung mit Stand Januar 2012 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm)). Steuerrechtlich darf daher grds. der Anspruch auf Erbringung der Dienstleistung nicht aktiviert bzw. die Verpflichtung zur Zahlung des Entgelts nicht passiviert werden (vgl. auch BFH v. 9.1.2013 – I R 33/11, BFH/NV 2013, 1009). Fehlt es aber zum Bilanzstichtag als dem für die Beurteilung maßgebenden Zeitpunkt (sog. Periodenbetrachtung; zur Berücksichtigung besserer Kenntnis bis zur Bilanzaufstellung s. BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446; v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485) an der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung, greifen Aktivierungs- und Passivierungsverbot nicht ein (s. Anm. 1002–1007).

**Begriff der Dienstleistung:** „Dienstleistungen“ bezeichnen hier Leistungen, die in Form von Tätigkeiten (nicht Geld, Sachwerten oder Nutzungen) gegenüber Dritten erbracht werden. Geschuldet wird entweder allein die Tätigkeit (Dienstvertrag, s. §§ 611 ff. BGB) oder aber auch ihr Arbeitserfolg (Werkvertrag, s. §§ 631 ff. BGB), soweit dieser unkörperlicher Art ist (zB Erstellung von Plänen oder Gutachten; zu körperlichen Arbeitserfolgen s. zB Anm. 960 ff. „Bauleistungen“). Die Leistungen müssen von Selbständigen iSd. § 18 oder Gewerbetreibenden iSd. § 15 erbracht werden (zur Abgrenzung von Nichtselbständigen bei Dienstverhältnissen s. § 18 Anm. 19; auch Anm. 900 ff. zur Frage der Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen).

**Zivilrechtliche Grundlagen:** Neben Dienst- und Werkvertrag können auch ein Geschäftsbesorgungsvertrag oder ein gemischter Vertrag Rechtsgrundlage der Dienstleistung sein, zB Architektenvertrag, Arztvertrag, Vertrag mit Baubetreuungsunternehmen oder Bauträgern (soweit auf Geschäftsbesorgungen beschränkt), Vertrag mit Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater; Vertrag mit Werbeagentur (zu weiteren Einzelheiten s. WEIDENKAFF in PALANDT, 79. Aufl. 2014, Einf. vor § 611 BGB; SPRAU in PALANDT, 79. Aufl. 2014, Einf. vor § 631 BGB).

1001 Einstweilen frei.

**2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten****a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten**

1002

Hat der Dienstleistungsverpflichtete seine Leistung noch nicht voll erbracht und liegt auch keine selbständig abrechenbare Teilleistung (s. Anm. 1004) vor, kommt grds. nur eine Aktivierung von Aufwendungen, nicht aber des Entgeltanspruchs in Betracht (auch BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, wonach der Provisionsanspruch des Handelsvertreters nicht zu aktivieren ist, wenn der Geschäftsherr das vermittelte Geschäft erst nach dem Bilanzstichtag ausgeführt hat; aA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Unfertige Leistungen“ [10/2013]). Danach sind Aufwendungen für „unfertige Leistungen“ als HK (des Entgeltanspruchs) zu aktivieren, wenn sie von einigem Gewicht sind und sich einem bestimmten Auftrag zuordnen lassen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239, aE; dem Wortlaut nach weitergehend BMF v. 16.3.1979, DB 1979, 625; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Unfertige Leistungen“; auch KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Unfertige Leistungen“ [10/2013]; SCHUBERT/ROSCHE in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 64f.; FG Münster v. 21.12.2011 – 9 K 3802/08 K, G, F, Zerl, EFG 2012, 1286, nrkr., Az. BFH I R 15/12). Zur Frage der Aktivierung der zur Entstehung des Entgeltanspruchs gemachten Aufwendungen s. DÖLLERER, BB 1974, 1545.

**b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung)****aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall**

1003

Eine Aktivierung des Entgeltanspruchs für Dienstleistungen und damit Gewinnrealisierung ist geboten, wenn der Dienstleistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – vollumfänglich erbracht, dh. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557; auch BFH v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369). Bei Werkverträgen iSd. § 631 BGB bedarf es zusätzlich der Abnahme des Werks durch den Besteller (BFH v. 8.9.2005 – IV R 40/04, BStBl. II 2006, 26, mwN; auch OFD Münster v. 27.8.1998, EStG-Kartei NW § 5 F. 1 Nr. 3000). Die Aktivierung ist grds. unabhängig von Rechnungserteilung, Abrechnungsperiode oder Fälligkeit des Anspruchs (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; auch BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.; s. aber BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594, zu Wechseldiskont; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 618, mwN). Ist die Höhe der Forderung ungewiss, muss der Stpfl. schätzen (BFH v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268). Im Fall von Unsicherheiten aufgrund von Abnahme unter Vorbehalt (§ 640 Abs. 2 BGB) oder drohendem Ausfall sind Wertberichtigungen vorzunehmen. Schadensersatz- oder Gewährleistungsansprüche sind gesondert als Verbindlichkeit oder Rückstellung auszuweisen (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291). Zur Frage der Behandlung eines Earn-Outs bei Unternehmenskaufverträgen s. BLÖCHLE/DUMSER, Ubg 2012, 108; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 940a [10/2013].

1004 **bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen**

Ist eine vor Leistungsvollendung erbrachte Teilleistung selbständig abrechenbar und gesondert vergütungsfähig, sind die insoweit gemachten Aufwendungen als gesicherter Anspruch auf einen Teil des Entgelts zu aktivieren, wenn ein vertraglicher Anspruch auf Vergütung der erhaltenen Teilleistungen besteht (BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557); es darf sich nicht nur um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder Vorschusses handeln (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; s. auch BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314: freie Berufe; v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291: Gartenarchitekt; v. 24.3.1960 – IV 93/58 U, BStBl. III 1960, 268: Kassenarzt; v. 6.2.1964 – IV 205/60, DB 1964, 1093: Steuerberater; v. 13.3.1964 – III 208/61 U, BStBl. III 1964, 297: Ingenieure; v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239: Architekt; FG Berlin v. 29.4.1991 – VIII 332/89, EFG 1992, 62, rkr.: Teilleistungen beim Werkvertrag). Gegen Aktivierung nicht abgerechneter Leistungen bei Werbeagentur mit Full-Service-Betreuung eines Werbungstreibenden DORNBERG/WENDLER, DB 1979, 1862; vgl. auch GÜNTHER, DB 1971, 877; WEHNER, BB 1984, 1133.

**Gebührenordnung oder Honorarvereinbarung:** Der Entgeltanspruch für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung kann entstehen aufgrund besonderer Vereinbarung oder aufgrund Gebührenordnung (zB BFH v. 28.1.1960 – IV 226/58 S, BStBl. III 1960, 291; v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239; auch BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 66). Eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung wird idR vorliegen, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart worden ist und es sich nicht lediglich um einen Anspruch auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt (BFH v. 13.12.1979 – IV R 69/74, BStBl. II 1980, 239). Die Gebühr nach Gebührenordnung ist idR erst entstanden mit Vollendung der vertragsgemäßen Dienste (vgl. PÜNDEr, BB 1961, 524; daher keine Teilaktivierung von künftigen Honorarforderungen aus noch laufenden Verhältnissen). Etwas anderes gilt aber, wenn die Gebührenordnung eine gesonderte Gebührenabrechnung vorsieht; dann gilt jede Teilleistung als eigenständiger Vertragsgegenstand (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

**Pauschalhonorar:** Siehe Anm. 1005 aE.

**Pensionsanwartschaft** als Entgelt für Dienstleistungen: Zur Frage der Aktivierung beim Berechtigten s. BFH v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323; auch BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188: keine Aktivierung von aufschiebend bedingten Anwartschaften auf Hinterbliebenenversorgung.

1005 **cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen)**

Sind Dienstleistungen zeitraumbezogen, so gelten Besonderheiten (vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904). Es werden zwei Fallgruppen unterschieden (s. FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.):

**Dauerverpflichtung:** Besteht über einen längeren Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung (zB bei Miet- oder Pachtverhältnissen oder Arbeitsverträgen [Dauerschuldverhältnisse]; vgl. BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904), konkretisiert sich die zeitraumbezogene Leistung in jedem Augenblick des Vertragszeitraums, und zwar unabhängig von gesetzlich oder

vertraglich bestimmten Abrechnungszeiträumen für die Gegenleistung. Es kommt zu einer zeitproportionalen Gewinnrealisierung (vgl. zB BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, mwN; v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.).

**Mehrere Einzelleistungen:** Etwas anderes gilt, wenn lediglich ein zeitlicher Rahmen für mehrere ihrem Charakter nach selbständige Einzelleistungen vorgegeben wird. Die Dauerhaftigkeit der Leistung bildet hier nur den zeitlichen Rahmen für einzelne Leistungen (zB auch bei Sukzessivlieferungen und Wiederkehrschulverhältnissen), haftet aber nicht der Leistung selbst an; die (anteilige) Realisierung tritt bei Erfüllung jeder einzelnen vereinbarten Teilleistung ein (vgl. BFH v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BFH/NV 1999, 260) und ist entsprechend (anteilig) zu bilanzieren (vgl. auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BFH/NV 2000, 369; Leistungsspektrum eines Versicherungsunternehmens; FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 25.10.1994 – VIII R 65/91, BStBl. II 1995, 312). Dies gilt auch für vereinbarte Pauschalhonorare, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtl. entstanden ist (BFH v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; zu vereinbarten Pauschalhonoraren bei Dauerschuldverhältnissen auch BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648) und wenn diese nicht im Zeitpunkt des Zuflusses als Anzahlung (hierzu s. BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675) zu qualifizieren sind (FG Berlin v. 24.3.2003 – 8 K 8572/99, EFG 2003, 980, rkr.). Zur Frage der Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Langfristige Fertigung“, mwN.

### c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten

1006

**Passivierung erhaltener Anzahlungen:** Erhaltene Anzahlungen auf noch zu erbringende Dienstleistungen sind beim Dienstleistungsverpflichteten als Verbindlichkeiten grds. zum Nennbetrag nebst USt (brutto) zu passivieren (zB BFH v. 3.7.1980 – IV R 138/76, BStBl. II 1980, 648; v. 3.7.1997 – IV R 49/96, BStBl. II 1998, 244; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 765, mwN [10/2013]; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, DStR 2008, Beihefter zu Heft 47, 81 [82]). Mit Erbringung der selbständig abrechenbaren (Teil-)Leistung ist die erhaltene Anzahlung mit der (anteilig) zu aktivierenden Forderung zu verrechnen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Anzahlungen“, unter Hinweis auf BFH v. 20.5.1992 – X R 49/89, BStBl. II 1992, 904; s. auch Anm. 675 „Erhaltene Anzahlungen“).

Hat der Stpfl. eine abrechenbare Teilleistung erbracht, aber bereits das gesamte Entgelt erhalten, ist der Gewinn insoweit verwirklicht, als das Entgelt auf die Teilleistung entfällt; der Rest ist erhaltene Anzahlung (BFH v. 2.9.1954 – IV 159/53 U, BStBl. III 1954, 314; v. 27.6.1996 – IV B 69/95, juris).

**Bildung von Rückstellungen:** Hat der Dienstleistungsverpflichtete die zum Bilanzstichtag fällige Dienstleistung nicht erbracht, gleichwohl aber das fällige Entgelt erhalten, besteht ein sog. Erfüllungsrückstand. Dieser ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 295, mit Stand Januar 2012 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsrecht.de/hhr_archiv.htm)) zu passivieren. Die Bewertung erfolgt stl. zu Einzelkosten und angemessenen Teilen der Gemeinkosten (GLANEGGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 404; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 160; im Einzelnen s. § 6 Anm. 1172 ff.). Muss der Dienstleistungsverpflichtete das Entgelt zurückzahlen, wenn er die Dienstleistung endgültig nicht erbringt, so ist die erhaltene Zahlung wie ein Vorschuss zu passivieren.

**Beispiele** für die Aktivierung und Passivierung aufgrund von Dienstleistungsverhältnissen s. Anm. 1485 ff. (Vertreterverhältnisse). Zu Arbeitsverhältnissen s. Anm. 900 ff.

### 1007 3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber

**Passivierung** der Entgeltverbindlichkeit erfolgt während des Dienstverhältnisses bei Erfüllungsrückstand des Auftraggebers, insbes. also, wenn der Anspruch des Dienstleistungsverpflichteten (ganz oder teilweise) entstanden, aber noch nicht erfüllt ist (s. Anm. 1003 ff.).

**Aktivierung** des gezahlten oder passivierten Entgelts erfolgt, soweit es Gegenleistung für die Anschaffung oder Herstellung eines WG von einem Dritten ist. Zur Aktivierung von geleisteten Anzahlungen s. Anm. 572 ff.

1008–1031 Einstweilen frei.

## IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbaurecht und Nießbrauch

### Schrifttum:

**Einzelschriften:** WEHLMANN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, Aachen 1995; SCHNEIDER, Bilanzierung von Erbbaurechten, Hamburg 1997; SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOLOZ, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, Köln 2008; GÖTZ/HÜLSMANN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, Berlin, 9. Aufl. 2013; VON OEFELE/WINKLER, Handbuch des Erbbaurechts, München, 5. Aufl. 2012.

**Aufsätze:** ARMBRUST, Rückstellungen für Erneuerungs-, Entfernungs- und Heimfallverpflichtungen (II), DB 1979, 2096; MARTIN, Das Erbbaurecht in der Bilanz, DB 1982, 1077; LOHMEYER, Die einkommen- und gewerbesteuerliche Behandlung der Erbbauzinsen, DStZ 1983, 144; DÖLLERER, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034; D. MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, München 1984; WINKELJOHANN, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; PAUS, Bilanzierungsfragen bei betrieblichen Erbbaurechten, FR 1987, 163; MATHIAK, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, in DÖLLERER/KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 397; WOLLNY, Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer als Teil der Anschaffungskosten beim Erwerb eines bebauten Grundstücks, BB 1988, 1572; L. SCHMIDT, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 1990, 611; WÜLLENKEMPER, Steuerliche Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; STRACKE, Zur Behandlung der durch den Erbbauberechtigten getragenen und gezahlten Erschließungskosten beim Grundstückseigentümer, FR 1992, 461; KAUFMANN, Die Bilanzierung schwebender Geschäfte am Beispiel von Erbbaurechten, DB 1993, 290; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993, 525; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994, 650; BABEL, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten, BB 1997, 2261; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zur Aktivierungspflicht von beim Erwerb von Nutzungsrechten anfallenden Nebenkosten, DStR 1999, 51; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; MILATZ/KRUCHEN, Einmalzahlung von Erbbauzinsen als Gestaltungsansatz, DStZ 2004, 635; WEBER-GRELLET, Zusätzliche Nutzungsvergütung bei entschädigungslosem Übergang des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes, StuB 2004, 596; DURST, Erbbaurecht: Zivil- und steuerrechtliche Gestaltungen, KÖSDI 2006, 15250; MARX, Zweckadäquate Bilanzierung von Erbbaurechtsvereinbarungen, FR 2006, 797; RÄTKE, Die Bilanzierung des Erbbaurechts in Handels- und Steuerbilanz, BBK, F. 12,

6961; KORN, Steuergestalterische Aspekte beim Grundstücksnießbrauch, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS für Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 309; KUSSMAUL/OLLINGER, Zur Aktivierungsfähigkeit von Nutzungsrechten in Handels- und Steuerbilanz, StuW 2011, 282.

## 1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten

### a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte

1032

**Begriff:** Unter dinglichen Rechten werden gegenüber jedermann wirkende Rechte (sog. absolute Rechte) verstanden, die ihrem Inhaber als subjektives Recht die Herrschaft über eine Sache (§§ 854 ff. BGB) oder ein sonstiges Recht (zB das Urheberrecht) gewähren.

**Arten:** Dingliche Rechte sind entweder unbeschränkt (Eigentum) oder beschränkt (zB Hypothek). Letztere sind Belastungen des Eigentums durch Nutzungs- oder Verwertungsrechte, die das umfassende Recht des Eigentümers einschränken. Sie lassen nur einen beschränkten, nach der Art des jeweiligen Rechts ausgestalteten, rechtl. Zugriff auf die Sache zu.

Einkommensteuerrechtlich von Bedeutung sein kann die Unterscheidung, ob das dingliche Recht den Betroffenen

- zu einer reinen Duldung oder Unterlassung verpflichtet (zB Erbbaurecht, dingliche Grunddienstbarkeiten [§ 1018 BGB, zB Wegerecht], Nießbrauch [§ 1030 BGB], Dauerwohnrecht und Dauernutzungsrecht iSd. § 31 WEG, allgemein dingliche Nutzungsrechte genannt – sie sind abzugrenzen von rein schuldrechtl. Nutzungsrechten, s. Anm. 1687; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 [283]) oder
- zu einer Leistung bzw. Sicherung (zB Hypothek [§ 1113 BGB], Grundschuld [§ 1191 BGB], Rentenschuld [§ 1199 BGB], Reallast [§ 1105 BGB]).

Zu dieser Unterscheidung s. auch § 6 Anm. 384–399.

Einstweilen frei.

1033

### b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung

#### aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte

1034

Nach nunmehr stRspr. und hM zählen dingliche Rechtsverhältnisse – insbes. dingliche Nutzungsrechte – bilanzrechtl. zu den schwebenden Geschäften (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796, mwN; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 590 [10/2013]; TONNER in B/B, § 5 Rn. 340 „Dingliche Rechte“ [1/2012]; CREZELIUS, FS Döllerer, 1988, 81 [88]; PAUS, FR 1987, 163; tendenziell aA zu Nutzungsrechten KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282).

Schwebende Geschäfte (zum Begriff s. Anm. 540) werden vor Beendigung des Schwebezustands grds. nicht bilanziert. Dingliche Rechtsverhältnisse sind nur dann zu aktivieren bzw. passivieren, wenn sich Leistung und Gegenleistung nicht ausgeglichen gegenüberstehen (s. Anm. 540). Aufgrund der Qualifizierung als schwebende Geschäfte fallen drohende Verluste unter das Rückstellungsverbot des Abs. 4a; s. im Einzelnen Anm. 1850 ff.

Einstweilen frei.

1035

1036 **bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte**

Dingliche Rechte sind grds. selbständig erwerbbar WG. Ausnahmen bilden Nießbrauch und beschränkt persönliche Dienstbarkeiten; sie sind nicht übertragbar, ihre Ausübung kann Dritten bloß überlassen werden (§§ 1059, 1092 BGB). Ist dieses Ausübungsrecht entgeltlich erworben, so ist es zu aktivieren. Zur Reallast vgl. § 1111 BGB. Zur Aktivierbarkeit von Nutzungsrechten als immaterielle WG insgesamt s. auch Anm. 1687.

**Erwerb durch Bestellung des Rechts:** Die AK sind zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben. Dabei ist zwischen den Aufwendungen zur unmittelbaren Entstehung des Rechts, wie zB Notarkosten, und den Gegenleistungen für die Bestellung zu unterscheiden. Erstere sind zu aktivierende AK, während letztere als vorausgezahlt Nutzungsentgelt gelten, für das ein aktiver RAP zu bilden ist (BFH v. 7.10.1960 – VI 120/60U, BStBl. III 1960, 491; v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DStRE 2000, 397; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 590 [10/2013]); s. auch § 7 Anm. 120 f.

**Erwerb eines bereits bestehenden Rechts von einem Dritten:** Die AK sind voll zu aktivieren und nach § 7 linear abzuschreiben, da im Verhältnis zwischen Erwerber und Drittem kein schwebendes Geschäft vorliegt (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 589 [10/2013]; DÖLLERER, BB 1984, 2034 [2039]).

1037–1039 Einstweilen frei.

1040 **cc) Passivierung dinglicher Lasten**

Dingliche Lasten sind Belastungen, die den Eigentümer aufgrund dinglicher Rechte eines Dritten zu Leistungen verpflichten (zB Rentenschuld) oder den Nutzwert des Eigentums mindern (zB Erbbaurecht). Öffentlich-rechtliche Beschränkungen (zB Baulasten) können diesen wirtschaftlich vergleichbar sein. Beide sind – unabhängig von der Frage einer Entgeltlichkeit oder Befristung – grds. keine sog. negativen WG (wie zB Schulden) und daher nicht passivierbar.

Herrschende Meinung; vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, mwN; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 780 (10/2013); DÖLLERER, BB 1984, 2034; D. MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 318; MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 (402); KAUFFMANN, DB 1993, 290 (291); aA – wenn auch insoweit im Ergebnis gleich – unter genereller Verneinung der abstrakten Bilanzierbarkeit von dinglichen Nutzungsrechten HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 706 (11/2007); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 319; WEHLMANN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nutzungsrechts Erbbaurecht, 1995, passim.

**Dingliche Lasten, die zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichten** (zB Erbbaurecht, Nießbrauch): Die fehlende Passivierbarkeit folgt für diese dinglichen Lasten aus ihrer untrennbaren Verknüpfung mit dem Grundstück, kraft derer sie regelmäßig keine greifbaren Einzelbelastungen, sondern nur Bestandteile der Bewertung des belasteten WG sind. Dies gilt auch für Grunddienstbarkeiten, beschränkte persönliche Dienstbarkeiten und das dingliche Wohnrecht iSd. § 1093 BGB (BFH v. 17.10.1968 – IV 84/65, BStBl. II 1969, 180; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. II 1982, 643; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Als Element der Bewertung können sie jedoch bei entsprechender Wertminderung eine Teilwertabschreibung des belasteten Grundstücks rechtfertigen.

**Dingliche Lasten, die der Sicherung einer Leistung dienen** (also Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld und Reallast): Bei diesen dinglichen Lasten wird grds. ausschließlich die zugrunde liegende Geld- oder Sachleistungsschuld passi-

viert (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588, mwN; v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472). Eine Passivierung als (dingliche) Verbindlichkeit oder Rückstellung sollte ausnahmsweise möglich sein, wenn die dingliche Last nach dem wirtschaftlichen Leistungsinhalt einem rein schuldrechtl. (wenn auch ggf. betraglich noch nicht endgültig bestimmbar) Zahlungsanspruch gleichwertig ist, sich von diesem allenfalls durch die besondere Rechtsbeständigkeit von dinglichen Rechten (Fortbestand auch bei Änderung des Eigentümers des belasteten Gegenstands) unterscheidet und die gesicherte Schuld noch nicht zu bilanzieren ist. Letzteres kann der Fall sein, wenn der Eigentümer nicht zugleich persönlicher Schuldner oder persönlich Haftender ist und – bei der Sicherung einer fremden Schuld – ein Zahlungsausfall des persönlichen Schuldners nicht zu erwarten ist, da die dingliche Sicherung dann gegenüber der gesicherten Schuld ein abgrenzbares Einzel-WG sein kann (tendenziell ähnlich BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595).

Einstweilen frei.

1041

#### **dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last**

1042

Abfindungen für die Befreiung von einer dinglichen Last stellen nachträgliche AK für das belastete WG dar. So hat der BFH v. 1.10.1975 (I R 243/73, BStBl. II 1976, 184) zutreffend entschieden, dass Aufwendungen für die Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts im Jahr der Fertigstellung zu den HK des neu errichteten Gebäudes gehören, wenn sie im Veranlassungszusammenhang mit dem Abbruch eines Altgebäudes und der Errichtung eines neuen Gebäudes geleistet werden.

Für die Befreiung von einem Erbbaurecht bzw. von einem Nießbrauch s. Anm. 1052 und 1065.

Einstweilen frei.

1043–1049

## **2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht**

### **a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts**

1050

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbbauVO ist das Erbbaurecht das Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstücks ein Gebäude zu haben. Es entsteht durch Bestellung, die notarieller Beurkundung und der Eintragung im Grundbuch bedarf; es kann veräußert und vererbt werden. Dadurch werden Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits sachenrechtl. getrennt.

**Rechtsfolgen für den Erbbauberechtigten gemäß ErbbauVO:** Der Erbbauberechtigte darf das Grundstück auf eigene Kosten bebauen, entrichtet dafür Erbbauzinsen, wird – abweichend von §§ 93, 946 BGB – Eigentümer des (bereits vorhandenen oder noch zu errichtenden) Gebäudes, verliert bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses das Eigentum am Gebäude und erhält uU bei Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses eine Entschädigung für das Gebäude.

**Rechtsfolgen für den Erbbauperpflichteten:** Der Erbbauperpflichtete stellt sein Grundstück für die Bebauung für bestimmte Zeit zur Verfügung, bleibt Eigentümer des Grundstücks, wird bei Beendigung des Erbbaurechts Eigentümer des Gebäudes und muss bei Beendigung des Erbbaurechts uU eine Entschädigung für das Gebäude zahlen.

**Die Beendigung des Erbbaurechts** kann auf drei Arten erfolgen:

- ▶ *Durch Zeitablauf* bei vertraglich vereinbarter Dauer des Erbbaurechts (§ 27 ErbbauVO); der gesetzlich vorgesehene Entschädigungsanspruch kann vertraglich ausgeschlossen werden.
- ▶ *Durch vertragliche Aufhebung* (§ 26 ErbbauVO), die nur bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung eine Entschädigungspflicht auslöst.
- ▶ *Durch Heimfall* (§ 2 Nr. 4, §§ 3–4 ErbbauVO): Bei der Bestellung des Erbbaurechts bestimmen die Vertragspartner, unter welchen Voraussetzungen das Erbbaurecht auf den Erbbauverpflichteten zu übertragen ist. Dazu gehören idR Verzug mit der Zahlung von mindestens zwei Jahresbeträgen der Erbbauzinsen (§ 9 Abs. 4 ErbbauVO) oder unterbliebene Errichtung des Bauwerks und Instandhaltung (§ 2 Nr. 1 ErbbauVO). Als Ausgleich hat der Erbbauverpflichtete eine angemessene Entschädigung zu leisten, die den realen Wert des Gebäudes abdeckt (§ 32 ErbbauVO); diese Entschädigung kann aber vertraglich ausgeschlossen werden.

1051 **b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts**

Die Grundsätze der bilanzrechtl. Behandlung des Erbbaurechts sind als unmittelbare Folge der kontroversen Diskussion um die richtige Bilanzierung von Nutzungsrechten (s. Anm. 1687) umstritten.

**Rechtsprechung:** Nach der Rspr. steht das Erbbaurecht aufgrund seines Leistungsinhalts eher einem rein schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wie Miete oder Pacht gleich, weil es nicht nur das Recht umfasst, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, sondern auch das Recht, den Grund und Boden zu nutzen („verdinglichte Miete“). Entsprechend seiner Einordnung als schuldrechtl. Nutzungsverhältnis wird das Erbbaurecht bilanziell als schwebendes Geschäft gewertet (BFH v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 [797]). Die Besonderheit des Erbbaurechts bestehe nur darin, die Rechtsbeziehungen zu verdinglichen, so dass diese auch zwischen den Nachfolgern im Erbbaurecht und im Grundstückseigentum gelten. Daher will die Rspr. die jeweiligen Erbbauzinsen als Ertrag bzw. Aufwand gewinnwirksam erfassen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159). Obwohl sich dies auszuschließen scheint, wird das Erbbaurecht von der Rspr. gleichzeitig als immaterielles WG behandelt. Es ist danach in Höhe der einmaligen Anschaffungsnebenkosten (zB Notar-, Gerichtsgebühren uÄ) zu aktivieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Das aufgrund des Erbbaurechts errichtete Gebäude ist gem. § 266 Abs. 2 Satz 1 HGB als Gebäude auf fremdem Grund und Boden im Sachanlagevermögen zu aktivieren.

**Schrifttum:** Dagegen sprechen sich Teile des Schrifttums dafür aus, das Erbbaurecht als einen vom Grundstückseigentum abgespaltenen, selbständigen materiellen Vermögensgegenstand des AV zu erfassen und mit seinen gesamten AK zu aktivieren (MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 [402]; MARX, FR 2006, 797 [803f.]; HOFFMANN, StuW 2009, 667; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 291). Beim Erbbauberechtigten habe danach im Regelfall der periodischen Entrichtung des Erbbauzins eine Aktivierung des Erbbaurechts mit dem Barwert – berechnet für die gesamte Laufzeit – zu erfolgen; dem stehe ein gleich hoher Passivposten für die Summe der zukünftig zu erbringenden Erbbauzinsen gegenüber, so dass der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral abgebildet werde.

Beim Grundstückseigentümer ergebe sich durch die Erbbaurechtsbestellung eine Rechtsspaltung, aufgrund derer der bislang einheitlich bilanzierte Vermögensgegenstand Grund und Boden aufzuspalten und der Barwert des gesamten zukünftigen Erbbauzinsanspruchs dem Anschaffungskostenteil des Grundstücks gegenüberzustellen sei. Der Wert des Grund und Bodens verringere sich durch die Rechtsspaltung und ziehe eine periodische Wertaufholung mit der jährlich verringerten Restlaufzeit des Erbbaurechts nach sich, bis mit Beendigung des Erbbaurechts schließlich wieder der Ausgangswert des Grund und Bodens erreicht sei.

**Stellungnahme:** Das Erbbaurecht schränkt zwar als beschränkt dingliches Recht die Rechte des Grundstückseigentümers ein, bildet damit jedoch noch keinen eigenständigen Eigentumsausschnitt, der eine Aktivierung des dinglichen Rechts als materielles WG zulassen könnte. Gegen eine solche Bilanzierung spricht auch der Vergleich mit der Vermietung, die ebenfalls zu einem vorübergehenden „Verlust des Nutzungsrechts“ führt, ohne dass grds. ein aktivierungsfähiges WG entsteht. Die zeitliche Begrenzung des Erbbaurechts steht der Annahme eines materiellen WG entgegen. Dass das Erbbaurecht durch die Eintragung ins Grundbuch einen weitergehenden Schutz gewährt, berechtigt uE nicht zu abweichenden bilanziellen Ergebnissen. Der Erbbauberechtigte ist weiterhin auf die Duldung der Nutzung angewiesen und muss diese bei Verweigerung der Nutzung wie ein Mieter ggf. einklagen.

### c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts

#### aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1052

**Keine Aktivierung von Grund und Boden:** Der Erbbauberechtigte darf den Grund und Boden des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks idR nicht aktivieren; denn er erlangt durch die Bestellung des Erbbaurechts grds. nicht das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO (vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Ausnahmsweise kann wirtschaftliches Eigentum begründet werden, so zB wenn der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt zivilrechtl. Eigentümer des Grundstücks werden soll und sowohl der entsprechende Kaufvertrag bereits abgeschlossen ist als auch der Nutzen- und Lastenwechsel schon stattgefunden hat (vgl. BFH v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820; ebenso für Leasing-Modell BFH v. 8.6.1995 – IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101).

**Aktivierung des Gebäudes:** Die Dauer des Erbbaurechts spielt für das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude keine Rolle (aA HOFFMANN, StuB 2009, 667). Errichtet der Erbbauberechtigte nach der Bestellung des Erbbaurechts an einem unbebauten Grundstück ein Gebäude, so hat er seine Aufwendungen zur Herstellung aufgrund des zivilrechtl. Eigentums am neuen Gebäude als HK des Gebäudes gem. § 255 Abs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu aktivieren (glA FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 191d [7/2012]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6967]) und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln (§ 7 Abs. 4, 5) abzuschreiben.

Bei der Bestellung eines Erbbaurechts an einem bereits bebauten Grundstück geht das Eigentum am Gebäude auf den Erbbauberechtigten über (§ 12 ErbbauVO), so dass dieser das Gebäude zu aktivieren hat. Hinsichtlich der Bewertung ist zu differenzieren: Beahlt der Erbbauberechtigte für das Gebäude ausdrücklich ein gesondertes einmaliges Entgelt, ist der entsprechende Betrag als Gebäude-AK zu aktivieren (glA DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15256]). Wird für das Gebäude kein gesondertes Entgelt, sondern nur laufender Erbbauzins entrich-

tet, ist der Erbbauzins im Rahmen einer Schätzung in einen Anteil für die laufende Nutzung von Grund und Boden und in einen Anteil als Kaufpreis für den Übergang des Eigentums am Gebäude aufzuspalten (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; v. 18.3.2009 – I R 9/08, BStBl. II 2010, 560; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 191 [7/2012]). Die Leistungen für die Nutzung von Grund und Boden stellen beim Erbbauberechtigten BA dar, während die kapitalisierte Kaufpreisverbindlichkeit von ihm zu passivieren und infolge der laufenden Entgeltzahlung rätierlich aufzulösen ist. Gleichzeitig sind in Höhe des kapitalisierten Kaufpreises AK für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden zu aktivieren.

**Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten:** Das Bilanzierungsverbot reicht nach Grund und Umfang nicht weiter als die für die Dauer des Schwebbezustands vermutete „Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung“ (BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; zustimmend WOLLNY, BB 1988, 1572 [1574]; MOXTER, DSrR 1999, 51 [53]). Die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit des Erbbaurechts als immaterielles WG konkretisiert sich, sobald außerhalb des Dauernutzungsverhältnisses ein Aufwand in Form von Anschaffungsnebenkosten entsteht. Zu diesen zählen Grunderwerbsteuer, eine vom Erwerber zur Erlangung des Erbbaurechts zu leistende Maklerprovision, Notar- und Gerichtsgebühren sowie Vermessungskosten. Diese Zahlungen stellen kein vorweggenommenes oder zusätzliches Nutzungsentgelt dar, weil sie rechtl. und wirtschaftlich auf einer Rechtsgrundlage beruhen, die nicht vom Leistungsaustausch erfasst wird.

BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62, BStBl. III 1964, 187; v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 20.1.1983 – IV R 158/80, BStBl. II 1983, 413; v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; aA MEYER-SCHARENBERG, DSrR 1991, 754: Behandlung als sofort abziehbare BA.

**Erbbauzinsen:** Die bilanzrechtl. Einordnung des Erbbaurechts als schwebendes Geschäft durch die Rspr. führt dazu, dass keine Aktivierung der Erbbauzinsverpflichtung erfolgen darf (vgl. BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796). Die Entrichtung der Erbbauzinsen führt zu laufenden BA (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Werden die Erbbauzinsen als Einmalbetrag vorausgezahlt, sind sie zu aktivieren (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1), soweit die Laufzeit des Erbbaurechts zumindest bestimmbar oder objektivierbar (s. Anm. 1062, 1580) ist.

BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; MILATZ/KRUCHEN, DSrZ 2004, 635 (639); MATHIAK, FS Döllerer, 1988, 397 (405 f.); GROH, BB 1982, 133 (139); PLEWKA/SCHMIDT in LADEMANN, § 5 Rn. 761 (3/1998); FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 191 f. (7/2012); aA BMF v. 10.12.1996 – IV B 3 - S 2253-99/96, BStBl. I 1996, 1440: Aktivierung als AK für das Erbbaurecht; so auch STAPPERFEND, FR 1993, 525; MARTIN, DB 1982, 1077.

Seit 1.1.2004 gilt im Anwendungsbereich des § 11, also nicht bei BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 6), hinsichtlich Vorauszahlungen und Einmalzahlungen § 11 Abs. 2 Satz 3, der zwingend die gleichmäßige Verteilung auf den Zeitraum vorschreibt, für den die Vorauszahlung geleistet wird (s. § 11 Anm. 124). Zur Anwendung von BFH v. 23.9.2003 (IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159) auf gleichgelagerte Steuerfälle s. auch OFD München v. 12.8.2011 – S 2253.1.1-1/4 St32, ESt-Kartei BY § 21 EStG Karte 7.2; s. zur zeitlichen Anwendbarkeit des § 11 Abs. 2 Satz 3 auch die Vorlagebeschlüsse des BFH zum BVerfG v. 7.12.2010 – IX R 48/07, BStBl. II 2011, 345; v. 7.12.2010 – IX R 70/07, BStBl. II 2011, 346.

**Erschließungskosten:** Die bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten ist umstritten.

► *Nach ständiger Rechtsprechung* und Teilen des Schrifttums führt die vertragliche Übernahme von Erschließungsbeiträgen durch den Erbbauberechtigten als zusätzliches Entgelt für die Nutzung des Grundstücks zu einer Vermehrung des BV des Grundstückseigentümers. Der Erbbauberechtigte soll danach für die Erschließungskosten einen aktiven RAP bilden und anschließend über die Laufzeit des Erbbaurechts linear auflösen müssen (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; v. 19.10.1993 – VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109; OFD Düsseldorf v. 10.11.1992 – S 2133 A-St 11 H, juris; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 191c [7/2012]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 368 [4/2012]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6966 f.]; LOHMEYER, DSz 1983, 144 [145]). Dies gilt für vom Erbbauberechtigten geleistete Ergänzungsbeiträge, also Beiträge für die Ersetzung oder Modernisierung bereits vorhandener Erschließungsanlagen, nach BFH v. 19.10.1993 (VIII R 87/91, BStBl. II 1994, 109) entsprechend.

Anders BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, DStRE 2000, 397: Erschließungskosten ausnahmsweise dann AK für das Erbbaurecht, wenn sie das einzige Entgelt für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen (zweifelhaft, s.u.).

► *Schrifttum:* Nach aA sollen die vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten AK für das Erbbaurecht sein, da sie einmalig anfielen und Voraussetzung für eine sinnvolle Bebauung seien. Es sei kein Bezug zur Dauer des Erbbaurechts ersichtlich. Die Erschließungskosten dienen in erster Linie dazu, das betreffende Grundstück baureif zu machen, weshalb der Erbbauberechtigte diese regelmäßig im eigenen Interesse trage. Auch nähme ausschließlich der Erbbauberechtigte die Erschließungsanlagen in Anspruch.

SPINDLER, DB 1994, 650 (652); HERRMANN, StuW 1992, 179 (183 f.); MATHIAK, DStR 1992, 449 (452); differenzierend STRACKE, FR 1992, 461 (466) – Zurechnung der Erschließungskosten während der Laufzeit zum Erbbauberechtigten und nach Beendigung zum Erbbauperpflichteten.

► *Stellungnahme:* Der Erbbauberechtigte ist zwar der Erste, der die Erschließungsanlagen faktisch nutzt, aber sie kommen letztlich dem Erbbauperpflichteten nach Beendigung des Erbbaurechts zugute, was auch die Verwertbarkeit des Grundstücks verbessert, denn Beiträge zur Errichtung erstmaliger Erschließungsanlagen dienen der allgemeinen Erweiterung der Nutzbarkeit des Grund und Bodens – insbes. der Erlangung der Baureife – und bewirken damit letztlich eine bleibende Werterhöhung des Grund und Bodens. An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts durch § 134 Abs. 1 Satz 2 BauGB, nach dem der Erbbauberechtigte Beitragsverpflichteter für die Erschließungsbeiträge ist. Diese Regelung bestimmt lediglich die öffentlich-rechtl. Beziehungen zwischen dem Erbbauberechtigten und der Gemeinde als Beitragsgläubiger. Entgegen der Ansicht des IX. Senats des BFH sind uE Erschließungskosten auch dann nicht AK des Erbbaurechts, wenn diese laut Vertragsinhalt die einzige Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts darstellen. Gerade der Verzicht auf die Entrichtung eines Erbbauzinses spricht dafür, die Erschließungskosten als Nutzungsentgelt und damit als Gegenleistung für die Duldung zu qualifizieren. Die Erschließungskosten sind folglich auch in diesem Fall in einen aktiven RAP einzustellen und über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen.

**Erwerb des Erbbaurechts von einem Dritten:** Erwirbt der Erbbauberechtigte von einem Dritten ein bereits bestehendes Erbbaurecht, so muss er sämtliche AK einschließlich Anschaffungsnebenkosten aktivieren und über die Restlauf-

## § 5 Anm. 1052–1054 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

zeit linear abschreiben (BFH v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934; v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; v. 20.3.2002 – X R 34/00, BFH/NV 2002, 914; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6965 f.]). Diese AK bestehen idR im Wesentlichen aus dem gezahlten Kaufpreis, aus der Grunderwerbsteuer sowie notariellen, behördlichen und gerichtlichen Gebühren (s. auch MILATZ/KRUCHEN, DSz 2004, 635 [640]). Zu den AK gehört aber auch die Übernahme der vom Rechtsvorgänger bereits geleisteten Erschließungskosten (BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; v. 27.7.1994 – X R 97/92, BStBl. II 1994, 934).

**Erwerb des Grundstücks durch den Erbbauberechtigten:** Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, so geht das Erbbaurecht nicht automatisch unter, sondern wird nur auf seinen Antrag aus dem Grundbuch gelöscht. Der neue Eigentümer und vormalige Erbbauberechtigte muss den Grund und Boden aktivieren. Soweit er Erschließungskosten getragen hat, sind diese als vorgezogene AK zu aktivieren (BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 191c [7/2012]). Der Restwert des für die Erschließungskosten gebildeten aktiven RAP wird daher aufgelöst und betragsmäßig dem Grund und Boden hinzugerechnet. Das Gebäude wird vom Posten „Bauten auf fremden Grundstücken“ oÄ umgebucht auf den „Bebaute Grundstücke“ oÄ genannten Bilanzposten.

Nach PAUS (FR 1987, 163 [166]) ist der Restwert des aktiven RAP über das Aufwandskonto auszubuchen, weil das geltende Recht keine Umdeutung in AK ermögliche. Zuzustimmen ist uE dem BFH. Da der vormalige Erbbauberechtigte die Erschließungskosten zu tragen hatte (s.o. „Erschließungskosten“), wären die Erschließungskosten AK des Grund und Bodens geworden, wenn anstelle der Bestellung des Erbbaurechts sogleich eine Veräußerung des Grund und Bodens stattgefunden hätte. Durch den „Umweg“ über das Erbbaurechtsverhältnis kann sich die grundsätzliche bilanzrechtl. Behandlung der Erschließungskosten nicht ändern.

1053 Einstweilen frei.

### 1054 bb) Behandlung beim Erbbauperpflichteten

**Erbbauzinsen** sind BE des Erbbauperpflichteten, soweit sich das Erbbaugrundstück im BV befindet (BFH v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112). Für Einmalzahlungen und vorausgezahlte Erbbauzinsen ist ein passiver RAP zu bilden und entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechts linear als Ertrag aufzulösen (DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]).

**Grund und Boden:** Der Erbbauperpflichtete bleibt idR wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens und hat diesen unverändert in seiner Bilanz auszuweisen. Die Belastung des Grundstücks mit dem Erbbaurecht führt nicht zur Entnahme aus dem BV (BFH v. 1.3.1994 – VII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 mwN; v. 22.4.1998 – XI R 28/97, BStBl. II 1998, 665).

Ausnahmsweise wird das Grundstück gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen, wenn das Erbbaurecht unentgeltlich bestellt wird (BFH v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Düss. v. 8.9.2011 – S 2177-2011/0004-St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]). Im Hinblick auf die Ertraglosigkeit fehlt die Eignung des Erbbaurechts, den Betrieb zu fördern. Nach BFH v. 26.2.1970 (I R 42/68, BStBl. II 1970, 419) gilt ein Grundstück durch die Bestellung eines Erbbaurechts nur solange als nicht entnommen, als keine Entnahmehandlung vorliegt, insbes. eine weitere betriebliche

Nutzung in der Vereinnahmung des Erbbauzinses gewährleistet ist. Bei einem teilentgeltlich bestellten Erbbaurecht kann das Grundstück jedenfalls bis zur Unterschreitung der für den Regelfall auch von der FinVerw. anerkannten (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR) 10 %-Grenze des ortsüblichen Vollentgelts im gewillkürten BV verbleiben (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985; v. 24.3.2011 – IV R 46/08, BStBl. II 2011, 692; OFD Düss. v. 8.9.2011 – S 2177-2011/0004-St 157, EStG-Kartei NW § 4 (1)-(3) EStG Nr. 803; aA [Grenze der Teilentgeltlichkeit bei 50 %] DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15254]; ebenso noch OFD Düss. v. 17.3.1995 – S 2134 A-St 11H, Mitteilung der Rheinischen Notarkammer, 1995, 218). Die auf die anteilige private Nutzung des Grundstücks entfallenden Kosten mindern als mit den Selbstkosten zu bewertende Entnahme den Gewinn nicht.

Die durch Zahlung der Erschließungskosten bedingte Wertsteigerung des Grund und Bodens ist in der Bilanz des Grundstückseigentümers als Vermögenszugang beim Grund und Boden zu aktivieren (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617; v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632). Als Ausgleich für seine eigentliche Beitragszahlungspflicht (s. Anm. 1052 „Erschließungskosten“) hat der Grundstückseigentümer einen passiven RAP zu bilden und diesen linear während der Laufzeit des Erbbaurechts aufzulösen (BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398; v. 4.9.1997 – IV R 40/96, BFH/NV 1998, 569).

**Bestellung des Erbbaurechts an einem bebauten Grundstück** führt zu einer Veräußerung des Gebäudes durch den Erbbauperpflichteten. Das Veräußerungsentgelt besteht aus dem – kapitalisierten – Erbbauzins, soweit er auf das Gebäude entfällt (s. zur Aufteilung Anm. 1052 „Aktivierung des Gebäudes“), und wirkt sich ggf. im Jahr der Veräußerung gewinnerhöhend aus. In dieser Höhe ist eine jedes Jahr neu zu bewertende Forderung zu aktivieren und mit den jährlichen Erbbauzinsen zu verrechnen (BFH v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183).

**Erwerb eines mit einem Erbbaurecht bereits belasteten Grundstücks:** Dadurch können für den neuen Grundstückseigentümer (nachträgliche) AK entstehen, wenn sich dieser von der Erbbaurechtsbelastung freikauf und dadurch die vollständige rechtl. und wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält (BFH v. 21.12.1982 – VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410).

Tritt der Erwerber nicht in den Erbbaurechtsvertrag ein und wird er auch nicht an den vom Erbbauberechtigten im Voraus geleisteten Erbbauzinsen beteiligt, so aktiviert der Erwerber nur den belasteten Grund und Boden in Höhe des Kaufpreises und der Anschaffungsnebenkosten (BFH v. 17.4.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296). Der Veräußerer hat den Grund und Boden auszubuchen. Der aufgrund der Vorauszahlung des Erbbauzinses gebildete RAP ist bis zur Veräußerung weiterhin zeitanteilig aufzulösen und bleibt im Übrigen unberührt.

#### d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses

##### aa) Behandlung beim Erbbauperpflichteten

1055

Dem Grundstückseigentümer fließt mit Beendigung des Erbbaurechts der Wertzuwachs zu; er hat das Bauwerk grds. mit dem gemeinen Wert zu aktivieren (BFH v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; OFD Düss. v. 10.11.1992, juris).

**Entschädigung:** Ist der Grundstückseigentümer verpflichtet, eine Entschädigung an den Erbbauberechtigten zu zahlen, so hat er bei Beendigung des Erb-

baurechts eine entsprechende Verpflichtung zu passivieren und in gleicher Höhe die AK des Gebäudes zu aktivieren. Auf die AK kann er AfA nach § 7 Abs. 4, 5 vornehmen (so auch DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15255]; RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6970]).

Wendet der Erbbauperpflichtete gegenüber dem Erbbauberechtigten eine Ablösesumme auf, um das Erbbaurecht aufzuheben und auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, so gehört neben den Kosten für den Abriss des zuvor vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes auch die Ablösesumme zu den HK des neuen Gebäudes (BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461).

Wird das Erbbaurecht vor der Bebauung durch den Erbbauberechtigten gegen Entschädigung durch den Erbbauperpflichteten aufgehoben, handelt es sich uE um (nachträgliche) AK für den Grund und Boden.

**Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes:** Der Erbbauperpflichtete kann während des Bestehens des Erbbaurechts mangels rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums das Gebäude (noch) nicht aktivieren. Im Übrigen ist zu differenzieren:

- ▶ *Folgt die Entschädigungslosigkeit aus dem Gesetz*, kann ein Nutzungsentgelt nicht angenommen werden. Für den Grundstückseigentümer ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Es erfolgt dann ein unentgeltlicher Erwerb des Gebäudes, der zur Aktivierung des Gebäudes mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 4) und zu AfA nach § 7 Abs. 4, 5 führt.
- ▶ *Ist die Entschädigung vertraglich ausgeschlossen*, gelten die folgenden Grundsätze:
  - ▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle der Beendigung durch Zeitablauf* (§ 27 ErbbauperVO) führt der Verzicht auf die in § 27 Abs. 1 ErbbauperVO vorgesehene Entschädigung zu einem (nachträglichen) Nutzungsentgelt, das periodengerecht zu verteilen ist (BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; LOHMEYER, DStZ 1983, 144 [145]). Der BFH hat sich allerdings nicht dazu geäußert, wie diese Vorgabe umzusetzen ist. Viel spricht dafür, dass der Erbbauperpflichtete nach der Erbbauperrechtsbestellung erfolgsneutral seinen (künftig) fälligen Übertragungsanspruch als Forderung und gleichzeitig einen passiven RAP in entsprechender Höhe zu bilden hat (ebenso WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]). Die Höhe beider Posten sollte sich uE nach dem auf den Bewertungsstichtag abgezinsten gemeinen Wert des Gebäudes richten, den dieses voraussichtlich bei Beendigung des Erbbauperrechts haben wird (ähnlich RÄTKE, BBK, F. 12, 6961 [6970 f.]; s. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 77/86, BStBl. II 1991, 471; ggf. aA WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]), wengleich eine realistische Schätzung gerade angesichts der regelmäßig langen Laufzeit des Erbbauperrechts nur schwer möglich ist. Über die Jahre erfolgt dann eine erfolgswirksame lineare Auflösung nur des RAP entsprechend der vereinbarten Dauer des Erbbauperrechts. Am Ende der Laufzeit besteht der RAP folglich nicht mehr; der Übertragungsanspruch wird ausgebucht und das Gebäude mit seinem gemeinen Wert zum Übertragungszeitpunkt eingebucht. Wird das Gebäude vor Beendigung des Erbbauperrechts zerstört, erfolgt eine erfolgsneutrale Ausbuchtung des verbliebenen RAP und des Übertragungsanspruchs.
  - ▷ *Bei Entschädigungslosigkeit im Falle des Heimfalls* (§ 2 Nr. 4, § 3 ErbbauperVO) gelten entsprechende Grundsätze (s. auch BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353). Da die Heimfallgründe (zB Verzug) individuell zu vereinbaren sind, ihr Eintritt ungewiss ist und die Vertragsparteien regelmäßig

nicht von ihrem Eintreten ausgehen, kann für die periodengerechte Verteilung keine kürzere als die vereinbarte Laufzeit zugrunde gelegt werden; der mögliche Heimfall hat also bis zu seinem Eintritt keine bilanziellen Auswirkungen. Tritt der Heimfall ein, wird der (aufgrund gleichzeitig vereinbarter Entschädigungslosigkeit bei Zeitablauf) aktivierte Übertragungsanspruch und der verbliebene passive RAP ausgebucht und das Gebäude zu seinem gemeinen Wert eingebucht. Ist für den Fall der Beendigung durch Zeitablauf eine Entschädigung vereinbart, wird das Gebäude bei entschädigungslosem Heimfall erfolgswirksam mit seinem gemeinen Wert aktiviert, da der Verzicht auf Entschädigung eine wirtschaftliche Gegenleistung für die Nutzung ist.

#### bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten

1056

Der Erbbauberechtigte muss das bislang bilanzierte Gebäude ausbuchen. Die Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf, Aufhebung oder Heimfall führt zum Eigentumsübergang des Gebäudes auf den Grundstückseigentümer.

**Entschädigung:** Soweit der Erbbauberechtigte gegenüber dem Erbbaupflichteten einen Entschädigungsanspruch für den Verlust des Gebäudeeigentums hat, ist dieser als Forderung gewinnerhöhend zu aktivieren.

**Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes:** Grundsätzlich entfällt der Entschädigungsanspruch gem. § 26 ErbbauVO bei Aufhebung des Erbbaurechts sowie bei vertraglichem Ausschluss auch bei Zeitablauf und Heimfall. Bilanziell ist zu differenzieren:

► *Entschädigungsloser Übergang kraft Gesetzes:* Hier ergeben sich erst bei Zeitablauf oder Heimfall bilanzielle Konsequenzen. Dann ist ein ggf. noch vorhandener Restbuchwert des Gebäudes erfolgswirksam auszubuchen.

► *Im Fall des vertraglichen Ausschlusses* des Entschädigungsanspruchs sind die Fälle der Beendigung des Erbbaurechts durch Heimfall bzw. Zeitablauf gleich zu behandeln, da die künftige Heimfallverpflichtung regelmäßig von Umständen abhängig ist, deren Eintritt im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht absehbar ist. Insoweit kann bis zu ihrem tatsächlichen Eintritt bilanzrechtl. nicht die (mögliche) Heimfallverpflichtung, sondern nur die Beendigung durch Zeitablauf berücksichtigt werden.

► *Periodengerechte Verteilung:* Der entschädigungslose Übergang des Gebäudes auf den Erbbaupflichteten stellt wirtschaftlich betrachtet eine (weitere) Gegenleistung des Erbbauberechtigten für die vorangegangene Nutzung dar. Dieses „Nutzungsentgelt“ bei Beendigung des Erbbaurechts ist nach Auffassung des BFH ab Errichtung des Gebäudes periodengerecht auf die gesamte (uE nicht nur die verbleibende) Laufzeit des Erbbaurechts zu verteilen (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353; ebenso WEBER-GRELLET, StuB 2004, 596 [599]; DURST, KÖSDI 2006, 15250 [15255]). Im Fall der Vereinbarung einer unangemessen niedrigen Entschädigung gelten die Grundsätze zum entschädigungslosen Übergang sinngemäß.

Zur praktischen Umsetzung dieser periodengerechten Verteilung schweigt der BFH allerdings; diese ist entsprechend umstritten. Teilweise wird eine nach der gewählten AfA-Methode (§ 7 Abs. 4 Satz 1 oder 2) differenzierende Lösung vertreten. Wird die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 nach der vereinbarten Dauer des Erbbaurechts als voraussichtlich tatsächlicher Nutzungsdauer bemessen, schlägt sich der Aufwand bereits vollständig in der AfA des Gebäudes nieder. Im Fall der typisierenden, niedrigeren AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 sei in Höhe des am Ende der Erbbaurechtslaufzeit voraussichtlich verbleibenden Restbuchwerts des

## § 5 Anm. 1056–1060 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Gebäude eine Ansammlungsrückstellung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d) zu bilden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1072 [10/2013]; tendenziell ebenso, jedoch gleichzeitig die Aktivierung eines Heimfallanspruchs erwägend KEMPERMANN, HFR 2004, 439). Andere wollen die Verpflichtung zur entschädigungslosen Übertragung des Gebäudes ausschließlich über die AfA – ohne Bildung einer Rückstellung – in der Bilanz darstellen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Heimfallverpflichtung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Heimfall“; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 164 „Heimfallverpflichtung“; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1499 [8/2013] „Heimfallverpflichtung“; ARMBRUST, DB 1979, 2096 [2100] – Letzterer nur bei Erneuerungsverpflichtungen für Rückstellungsbildung). RÄTKE (BBK, F. 12, 6961 [6969]) will die auch seines Erachtens ab Errichtung des Gebäudes zu bildende Rückstellung durch einen aktiven RAP neutralisieren. Der RAP wäre dann erfolgswirksam über die Dauer des Erbbaurechts linear aufzulösen. Bei Beendigung des Erbbaurechts wären die Rückstellung und ein etwaiger Restbuchwert des Gebäudes gegeneinander auszubuchen; die Differenz beider Werte wäre gewinnwirksam.

► *Stellungnahme:* Eine Rückstellung ist jedenfalls insoweit zulässig, wie durch den entschädigungslosen Übergang des Gebäudes zusätzliche Kosten entstehen, die der Erbbauberechtigte zu tragen hat. Dagegen kommt eine Rückstellung in Höhe des voraussichtlichen gemeinen Werts des Gebäudes am Ende der Laufzeit selbst als Ansammlungsrückstellung nicht in Betracht, da es in dieser Höhe nicht zu einem für eine Verbindlichkeitsrückstellung erforderlichen künftigen Aufwand kommt. Zudem wird die Ansicht von RÄTKE im Regelfall zumindest teilweise zu einer doppelten Berücksichtigung des Aufwands führen (über AfA und ratierliche Auflösung des aktiven RAP). Damit scheidet uE eine Ansammlungsrückstellung aber nicht insgesamt aus, sondern nur, wenn es voraussichtlich zu keinem Verpflichtungsüberhang kommt. Gegen die alleinige Berücksichtigung des „Nutzungsentgelts“ über die AfA spricht, dass diese am Ende der Laufzeit nicht der Höhe des gemeinen Werts des Gebäudes entsprechen muss und dann entsprechend eine andere Höhe des „Nutzungsentgelts“ beim Erbbauberechtigten berücksichtigt würde als beim Erbbauverpflichteten.

Übersteigt der voraussichtliche gemeine Wert des Gebäudes am Laufzeitende die bis dahin voraussichtlich geltend gemachte AfA (eine Voraussetzung, die nur selten erfüllt sein dürfte), so ist uE in Höhe der Differenz eine Ansammlungsrückstellung zulässig. Sie ist zeitanteilig in gleichen, die Laufzeit des Erbbaurechts widerspiegelnden Raten aufzubauen. Dabei sind Umstände, die den voraussichtlichen gemeinen Wert am Laufzeitende ändern, am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen.

1057–1059 Einstweilen frei.

### 3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch

#### 1060 a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs

Eine Legaldefinition des Nießbrauchs findet sich in § 1030 Abs. 1 BGB:

„Eine Sache kann in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch).“

Er steht wirtschaftlich einem Mietverhältnis gleich. Während der Laufzeit des Nießbrauchs ist der Eigentümer verpflichtet, die Nutzung durch den Nießbrau-

cher gegen Entgelt zu dulden (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332).

**Zu den einzelnen Arten des Nießbrauchs** s. § 2 Anm. 201 und § 5 Anm. 522.

Einstweilen frei.

1061

## b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)

### aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb

1062

**Entgeltlich bestellter Nießbrauch:** Der Nießbrauch ist nur, wenn er entgeltlich bestellt ist, ein immaterielles WG und zugleich ein schwebendes Geschäft (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

► *Aktivierung des Grundstücks und bestehender Gebäude:* Der Nießbraucher kann ein von ihm im Rahmen seines Unternehmens durch den Nießbrauch genutztes Grundstück sowie bestehende Gebäude nicht als BV aktivieren, da er grds. nicht wirtschaftlicher Eigentümer wird (s. auch Anm. 522, 1065). Zu aktivieren hat er jedoch ggf. das immaterielle WG „Nießbrauchsrecht“. Als AK hat er dabei den Wert der Aufwendungen anzusetzen, die er für das Nutzungsrecht aufwenden musste, soweit diese außerhalb des schwebenden Geschäfts stehen, also Anschaffungsnebenkosten sind; s. Anm. 1052 zur Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten des Erbbaurechts (vgl. auch MATHIAK, FS Döllner, 1988, 397 [408]; MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, 317; SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOZL, Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2008, Kap. 7, Rn. 24 ff.; kritisch L. SCHMIDT, DStR 1990, 611 [615]; aA BABEL, BB 1997, 2261 [2267 f.]; für die vollständige Aktivierung aller AK WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]). Das WG Nießbrauchsrecht ist linear über die (voraussichtliche) Nutzungsdauer abzuschreiben, soweit die Nutzungsdauer begrenzt ist (s. „Nießbrauchsentgelt als Betriebsausgabe“), im Übrigen kommt nur eine Teilwertabschreibung in Betracht.

► *Aktivierung eines selbst errichteten Gebäudes:* Errichtet der Nießbraucher auf dem Grundstück ein Gebäude, gelten die allgemeinen ertragstl. Grundsätze zu Bauten auf fremden Grundstücken (s. Anm. 519). Das Gebäude ist zivilrechtl. grds. ein Scheinbestandteil iSv. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB, wenn der Grundstückseigentümer die Bebauung gestattet hat. Bilanzrechtlich hat das zur Folge, dass der Nießbraucher das Gebäude in seiner Bilanz zu aktivieren hat (wie hier CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12875]; allgemein Anm. 519 „Scheinbestandteile“).

► *Nießbrauchsentgelt als Betriebsausgabe:* Das vom Nießbraucher an den Grundstückseigentümer als Gegenleistung für den Nießbrauch entrichtete Entgelt stellt eine BA dar, unabhängig davon, ob es in einer Einmalzahlung oder in laufenden Beträgen geleistet wird. Ein in einem Einmalbetrag gezahltes Nutzungsentgelt ist beim Nießbraucher aktiv abzugrenzen, soweit der Nießbrauch für einen rechnerisch bestimmten Zeitraum bestellt wurde (BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 - S 2253-59/98, BStBl. I 1998, 914 – Tz. 26). Sofern das Nießbrauchsrecht auf die Lebenszeit des Berechtigten bestellt ist, sind die Erwerbsaufwendungen des Nießbrauchsberechtigten auf die mutmaßliche Lebenszeit (Schätzung erforderlich, zB anhand der Sterbetafel des Statistischen Bundesamts, der versicherungsmathematisch berechneten Lebenserwartung oder der vom BMF nach § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG festgelegten Werte, vgl. BMF v. 26.10.2012 – IV D 4 - S 3104/09/10001, 2012/0980556, BStBl. I 2012, 950, iVm. BMF v. 13.12.2013 – IV D 4 - S 3104/09/10001, 2013/1159444, BStBl. I 2013, 1609) des Berechtigten zu verteilen (so auch SPIEGELBERGER/SPINDLER/WÄLZHOZL, Die Immobilie

## § 5 Anm. 1062–1065 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

im Zivil- und Steuerrecht, 2008, Kap. 7, Rn. 31). Wird die Einmalzahlung dagegen für einen immerwährenden Nießbrauch geleistet, ist keine Rechnungsabgrenzung möglich (glA MATHIAK, FS Döllner, 1988, 397 [409]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 373 [4/2012]; TONNER in B/B, § 5 Rn. 340 „Nießbrauch“ [1/2012]). Es entstehen AK für das Nießbrauchsrecht.

**Teilentgeltliche Bestellung:** Hier gelten die oa. Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde. Vom Nießbraucher getragene Grundstücksaufwendungen können ebenso nur entsprechend dem Verhältnis des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs angesetzt werden (glA BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 – S 2253-59/98, BStBl. I 1998, 914 – Tz. 12, 31; WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]).

**Ein vorbehaltener Nießbrauch** ist nach stRspr. keine Gegenleistung des Erwerbers des belasteten Gegenstands (s. Anm. 1063).

### 1063 bb) Unentgeltliche Bestellung

Die Qualifizierung des Nießbrauchs als immaterielles WG hat zur Folge, dass der unentgeltliche Erwerb des Nießbrauchs gem. Abs. 2 nicht aktiviert werden darf. Als unentgeltlicher Erwerb gilt auch der Verkauf unter Vorbehaltsnießbrauch, da der Nießbrauch in diesen Fällen nach der Rspr. nur ein wertbildender Faktor der Sache ist; nur letztere ist (beim Nießbrauchsverpflichteten) zu aktivieren.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; v. 7.12.1982 – VIII R 153/81, BStBl. II 1983, 627; v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 771; v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; v. 7.6.1994 – IX R 33-34/92, BStBl. II 1994, 927.

Soll ein Grundstück aus dem PV des Nießbrauchsbestellers durch einen unentgeltlich bestellten Nießbrauch vom Nießbraucher betrieblich genutzt werden, so muss dieser das Nutzungsrecht als abschreibbares WG in sein BV einlegen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; v. 20.11.1980 – VIII R 117/79, BStBl. II 1982, 68; v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735; v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [229 f.]).

1064 Einstweilen frei.

### c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)

#### 1065 aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung

Grundsätzlich sind Nießbrauchslasten aufgrund ihrer Zugehörigkeit zu einem schwebenden Geschäft nicht passivierbar (s. Anm. 1062).

**Grundstück:** Das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück ist nach wie vor in der Bilanz des zivilrechtl. Eigentümers auszuweisen, da er grds. (s. zu Ausnahmen BFH v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263; KORN, FS Spiegelberger, 2009, 309 [311 f.]; Anm. 522) auch wirtschaftlicher Eigentümer bleibt. Die Bestellung eines entgeltlichen Nießbrauchs an einem zum BV gehörenden Grundstück führt – vorbehaltlich einer Entnahmeerklärung – auch nicht zur Entnahme, weil das Grundstück dem Unternehmen nach wie vor Nutzen stiftet (s. auch WÜLLENKEMPER, FR 1991, 101 [102 ff.]; WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]). Überlässt im Rahmen eines Zuwendungsnießbrauchs der Nießbraucher dem Nießbrauchsbesteller das belastete Grundstück mietweise zur Nutzung (quasi zurück), führt auch dies nicht zu einer Entnahme des Grundstücks (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850). Die Mietzahlungen des Nieß-

brauchsbestellers stellen BA dar (glA CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12876]). Bei entsprechender Wertminderung durch die Nießbrauchsbelastung ist eine Teilwertabschreibung möglich (s. Anm. 1040).

**Nießbrauchsentgelt:** Das vom Nießbraucher gezahlte Entgelt ist beim Nießbrauchsbesteller als BE zu erfassen. Empfängt der Nießbrauchsbesteller das Entgelt in laufenden Beträgen, sind diese Zahlungen als Ertrag zu buchen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 373 [4/2012]; TONNER in B/B, § 5 Rn. 340 „Nießbrauch“ [1/2012]). Bei Einmalzahlung ist ein passiver RAP zu bilden, der entsprechend der Laufzeit des Nießbrauchs ertragswirksam aufzulösen ist.

**Bei einer teilentgeltlichen Bestellung** gelten diese Grundsätze ausschließlich für den Anteil des Nießbrauchs, der entgeltlich bestellt wurde (wie hier BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 – S 2253-59/98, BStBl. I 1998, 914 – Tz. 31). Beträgt das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung maximal 10 % des üblichen Entgelts, liegt insgesamt eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung (s. hierzu Anm. 1066) vor.

#### bb) Unentgeltliche Bestellung

1066

Bei unentgeltlicher Bestellung erfolgt eine mit dem Teilwert (ohne Abzug des Nutzungsrechts) zu bewertende Entnahme, weil das Betriebsgrundstück für die Dauer des Nießbrauchs nicht mehr oder nur noch unerheblich für die betriebliche Nutzung zur Verfügung steht. Es hat seinen wirtschaftlichen Wert für den Betrieb und damit seine Aktivierungsfähigkeit verloren. Das gilt selbst dann, wenn der Betrieb das nießbrauchsbelastete Grundstück weiterhin, zB aufgrund eines mit dem Nießbraucher abgeschlossenen Miet- oder Pachtvertrags, nutzt (so auch WINKELJOHANN, DStR 1985, 227 [228]).

#### d) Ablösung des Nießbrauchsrechts

1067

Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs sind grds. als nachträgliche AK des Nießbrauchsbestellers auf den Grund und Boden (und – falls vorhanden – auf ein nicht vom Nießbraucher errichtetes Gebäude) zu qualifizieren. Dies gilt sowohl für Einmalzahlungen als auch für wiederkehrende Leistungen.

BFH v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488; v. 22.2.2007 – IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100; BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 – S 2253-59/98, BStBl. I 1998, 914 – Tz. 62.

Bei der Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs an einem Grundstück ist jedoch Voraussetzung, dass die Vereinbarungen sowohl über die Einräumung als auch die Ablösung des Nießbrauchs strechtl. anzuerkennen sind, insbes. darf kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSv. § 42 AO vorliegen (BFH v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429).

Auch Zahlungen, die ein Grundstückseigentümer leistet, um die Wiedereintragung eines bereits gelöschten Nießbrauchs zu verhindern, stellen – wie Aufwendungen zur Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs – nachträgliche AK dar. Dies gilt selbst dann, wenn das Grundstück an den ablösenden Eigentümer unentgeltlich übertragen oder das Nutzungsrecht – im Rahmen einer Erbauseinandersetzung – unentgeltlich eingeräumt wurde (BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486). Die FinVerw. stimmt dieser Rspr. in den Fällen des Vermächtnisnießbrauchs ausdrücklich zu (BMF v. 24.7.1998 – IV B 3 – S 2253-59/98, BStBl. I 1998, 914 – Tz. 65); bezüglich der anderen Nießbrauchsarten liegt bisher keine ausdrückliche Stellungnahme der FinVerw. vor.

Einstweilen frei.

1068–1069

## V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten

### 1070 1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten

Als Folge der Vernetzung und Globalisierung der Wirtschafts- und Finanzmärkte hat sich eine große Anzahl von Finanzprodukten entwickelt. Der Begriff der Finanzprodukte umfasst dabei als Oberbegriff das gesamte Spektrum der finanzwirtschaftlichen Instrumente. Nachfolgend wird die Aktivierung und Passivierung der in der Praxis wichtigsten Finanzprodukte dargestellt, nämlich Optionen (Anm. 1071 ff.), Zinsbegrenzungsvereinbarungen (Anm. 1074 ff.), unbedingte Termingeschäfte (Anm. 1077 f.), Swapgeschäfte (Anm. 1079 f.), Kreditderivate (Anm. 1081), Anleihen (Anm. 1082 ff.), strukturierte Produkte (Anm. 1085 ff.) und Investmentanteile (Anm. 1092 ff.).

Die Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften ist in Anm. 1550 ff. dargestellt.

Zur Aktivierung und Passivierung von Genussrechten wird auf § 8 KStG Anm. 170 ff. verwiesen.

### 2. Optionen

#### 1071 a) Begriff der Option

Optionen sind Geschäfte, bei denen der einen Partei (Inhaber) das Recht eingeräumt wird, mit der anderen Partei (Stillhalter) ein bestimmtes Vertragsverhältnis einzugehen bzw. vom Stillhalter die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen (IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52; zu Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags [insbes. Differenzausgleich] SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 421 f.; zu Optionsstrategien [zB *straddles*, *strangles* und *spreads*] HÄUSELMANN/WIESENBART, DB 1990, 641; KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rn. 442; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 431 f.). Die wichtigsten Grundformen von Optionen sind (SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 343 ff.):

**Optionen auf Lieferung des Basiswerts:** Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie (*option premium*) das Recht (er hat aber keine Pflicht), eine festgelegte Anzahl eines Basiswerts zum Basispreis (*exercise* bzw. *strike price*) entweder vom Stillhalter zu kaufen (Kaufoption oder *call*), oder an ihn zu verkaufen (Verkaufsoption oder *put*).

**Optionen auf Zahlung eines Geldbetrags:** Bei dieser Grundform erwirbt der Inhaber vom Stillhalter gegen Bezahlung einer Optionsprämie das Recht, die Zahlung eines bestimmten Geldbetrags zu verlangen. Eine Unterform dieser Grundform sind Optionen auf Differenzausgleich (*cash-settlement*), bei deren Ausübung die Zahlung der Differenz zwischen Basispreis und Marktwert des Basiswerts erfolgt. Eine weitere Unterform dieser Grundform bilden Optionen, bei deren Ausübung ein festgelegter Geldbetrag zu zahlen ist (zB *binary option* bzw. *digital options*).

**b) Bilanzierung von Optionen****aa) Bilanzierung beim Inhaber**

1072

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von Optionsgeschäften s. IDW RS BFA 6, WPg Supplement 4/2011, 52 ff. (dazu HELIOS, RdF 2011, 75).

Der Inhaber hat Kaufoptionen (*long calls*) und Verkaufsoptionen (*long puts*) mit den Prämien zuzüglich von Erwerbskosten als AK zu aktivieren (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1097, 10/2013). Aufgrund einer Folgebewertung können Optionen nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 auf den Teilwert zu berichtigen sein. Eine Abschreibung aufgrund planmäßigen Wertverzehrs kommt hingegen selbst bei Optionen im AV nicht in Betracht (HÄUSELMANN, DB 1987, 1745; EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 577; aA BAUER in KSM, § 5 Rn. F 310a [4/2012]).

Der Inhaber kann die Optionen ausüben, verkaufen, glattstellen oder verfallen lassen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die erworbenen Basiswerte mit der Summe der Basispreise (*strike price*) und der Buchwert der Optionen zu aktivieren. Der Buchwert der Optionen stellt Anschaffungsnebenkosten der Basiswerte dar (RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1933, 651; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 188/90, EFG 1994, 197, rkr.; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; aA SCHMID/RENNER, DStR 2005, 815; vgl. auch BFH v. 20.8.2013 – IX R 38/11, BFHE 242, 386). Die Ausübung von Optionen ist keine Veräußerung und kein Tausch (FROTSCHER, § 5 Rn. 134, [11/2009]; GLANEGGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 140 „Optionen“; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; JOHANNEMANN/HERR, RdR 2011, 267; aA BOGENSCHÜTZ, FS Schaumburg, 2009, 209; DINKELBACH, DB 2006, 1642; DINKELBACH, RdF 2012, 270).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die Basiswerte und die Optionen auszubuchen und die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen abzüglich der Buchwerte der Optionen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Gewinn oder ein Verlust. Bei den Buchwerten der Optionen handelt es sich um Veräußerungskosten der Basiswerte (FROTSCHER, § 5 Rn. 134, [11/2009]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 144; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; aA SCHMID/RENNER, DStR 2005, 2059).

Bei der Veräußerung von Optionen entsteht in Höhe der Differenz zwischen den Buchwerten der Optionen und den Veräußerungspreisen abzüglich der Veräußerungskosten ein Gewinn oder Verlust.

Gleiches gilt bei einer rechtl. Glattstellung, bei der die gekauften und verkauften Optionen zivilrechtl. aufgehoben werden. Eine wirtschaftliche Glattstellung (dh. der Stpfl. neutralisiert wirtschaftlich die Optionen durch Verkauf von entsprechenden Optionen, ohne dass es zu einer zivilrechtl. Aufhebung kommt) führt demgegenüber nicht zu einer Ausbuchung der Optionen (§ 246 Abs. 2 HGB), macht allerdings eine Folgebewertung der Optionen innerhalb einer Bewertungseinheit grds. entbehrlich (BIEG, StB 2003, 288; HÄUSELMANN, Die steuerbilanzielle Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 19 und 100 f.; zu Bewertungseinheiten allgemein IDW, WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, E Rn. 54; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rn. 865; zu § 5 Abs. 1a FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 143 ff. [7/2012]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 501 ff. [8/2010]; zu Bewertungseinheiten bei Optionen SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 427 ff.; SCHARPF, RdF 2014, 62).

## § 5 Anm. 1072–1073 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Bei Verfall sind Optionen aufwandswirksam abzuschreiben und auszubuchen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 229 ff., Stand [10/2013]).

### 1073 bb) Bilanzierung beim Stillhalter

Der Stillhalter von Kaufoptionen (*short calls*) und Verkaufsoptionen (*short puts*) hat die Prämien abzüglich von Kosten nach der Rspr. des BFH und der neueren Verwaltungsansicht als Verbindlichkeiten zu passivieren (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; BMF v. 12.1.2004, BStBl. I 2004, 192; aA noch BMF v. 3.9.1996 – IV B 2 - S 2133-17/96, nv.). Bei den zu passivierenden Prämien handelt es sich nicht um unverzinsliche Verbindlichkeiten, da die Prämien auch eine Zinskomponente enthalten. Eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ist daher nicht erforderlich (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 104; HAHNE/LIEPOLD, DB 2006, 1329). Im Zuge der fortlaufenden bilanziellen Behandlung ist umstritten, ob ein die Prämien übersteigendes Risiko aus einer späteren Ausübung der Optionen (Risikoüberhang) durch eine gem. § 5 Abs. 4a stl. nicht anzuerkennende Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (BMF v. 12.1.2004, BStBl. I 2004, 192) oder durch eine stl. anzuerkennende Zuschreibung der Verbindlichkeiten auf den Teilwert (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 134 [11/2009]; GLANEGGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 140 „Optionen“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1097 [10/2013] KRAFT/MOHR, RdF 2011, 406) abzubilden ist.

Aus Sicht des Stillhalters gibt es die Szenarien der Ausübung, der Glattstellung und des Verfalls der Optionen:

Im Fall der Ausübung von Kaufoptionen sind die zu liefernden Basiswerte und die passivierten Prämien auszubuchen sowie die erhaltenen Basispreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Basispreisen zuzüglich des Erlöses aus der Ausbuchung der Prämien einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht ein Verlust oder ein Gewinn. Die auszubuchenden Prämien erhöhen den Veräußerungserlös (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 134 [11/2009]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1097 [10/2013]).

Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen sind die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auszubuchen und die gelieferten Basiswerte zu aktivieren. Die AK der Basiswerte sind die Basispreise abzüglich des Betrags der ausbuchten Verbindlichkeiten (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 134 [11/2009]; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391).

Bei einer rechtl. Glattstellung ergibt sich in Höhe der Differenz zwischen den erhaltenen und den gezahlten Prämien ein Gewinn oder Verlust (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 107). Hingegen ist eine wirtschaftliche Glattstellung uE nicht erfolgswirksam, macht aber eine Folgebewertung entbehrlich.

Bei Verfall der Optionen sind die passivierten Prämien ertragswirksam auszubuchen (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1097 [10/2013]).

**Stellungnahme:** Ein Risikoüberhang ist uE durch die stl. anzuerkennende Zuschreibung der für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen. Eine Drohverlustrückstellung iSd. §§ 249 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 4a würde das Bestehen von schwebenden Geschäften voraussetzen.

Nach BFH v. 18.12.2002 (I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) stellen Optionen aber keine schwebenden Geschäfte dar, weil der Inhaber durch Zahlung der Prämien seinen Teil des Vertrags bereits vollständig erfüllt hat (krit. SCHULZE-OSTERLOH,

BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, FR 2003, 514; bestätigt aber durch BFH v. 15.6.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421). Nach BFH v. 18.12.2002 (I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) liegt aber beim Stillhalter ein Erfüllungsrückstand vor, da er die Prämien bereits vereinnahmt hat, während er seine eigene Verpflichtung zum Stillhalten bis zum Verfalltag noch erbringen muss (aA wohl CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; dagegen wiederum HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2002, 1570). BFH v. 18.12.2002 (I R 17/02, BStBl. II 2004, 126) hat offengelassen, in welcher Position ein Risikoüberhang abzubilden ist. Er hat allerdings betont, dass die für die Prämien passivierten Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 mit den AK oder dem höherem Teilwert zu bewerten sind. Aufgrund der Einheitlichkeit der Verpflichtung des Stillhalters ist hieraus uE der Schluss zu ziehen, dass ein Risikoüberhang durch eine Zuschreibung der Verbindlichkeiten auf den Teilwert auszuweisen ist (glA HAHNE, BB 2005, 819; HAHNE/LIEPOLD, DB 2006, 1329; HAHNE/SIEVERT, DStR 2003, 1992; WAGNER, Der Konzern 2005, 147; WEHRHEIM/KRAUSE, BB 2003, 1552; aA 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; HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391; erneut offengelassen durch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. 2009, 708; v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; dazu HAHNE, BB 2011, 622).

Teilweise wird auch angenommen, dass eine Drohverlustrückstellung im Hinblick auf das bei Optionsausübung abgeschlossene Basisgeschäft zu erfolgen habe (HÄUSELMANN, Ubg 2008, 391). Fraglich erscheint aber, ob aufgrund der Bedingtheit des Basisgeschäfts insoweit bereits ein schwebendes Geschäft vorliegt. KRUMM (in BLÜMICH, § 5 Rn. 1097 [10/2013]) argumentiert weitergehend, dass der Risikoübergang sich erst mit wirtschaftlichen Erfüllung des Basisgeschäfts realisiert und daher nicht dem Optionsgeschäft zuzuordnen ist. Wenn bei schwebenden Geschäften eine Drohverlustrückstellung ausscheidet, dann müsse dies für ein im bilanzrechtl. Sinne noch nicht einmal schwebendes Geschäft erst Recht gelten.

### cc) Aktienbezogene Optionen

1073a

In der Praxis sind Optionen auf die Lieferung von Aktien von besonderer Bedeutung. Hier erlangt das Zusammenspiel zwischen Bilanzierung einerseits und der StBefreiung nach § 8b KStG andererseits Gewicht. Der BFH v. 6.3.2013 (I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) hat entschieden, dass Erträge aus der Ausbuchung von Stillhalterprämien für Optionen bei Lieferung von Aktien nicht von § 8b Abs. 2 KStG begünstigt sind. Er hat dies im Wesentlichen damit begründet, dass Stillhalterpositionen – wie Bezugsrechte (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, BStBl. II 2008, 719) – keine Anteile iSd. § 8b Abs. 2 KStG sind und dass sie auch nicht zu Dividenden führen; weder nach dem Wortlaut noch nach dem Gesetzeszweck sei daher ihre Einbeziehung in § 8b KStG gerechtfertigt. Demgegenüber hat der BFH der Bilanzierung von Optionen ausdrücklich keine Bedeutung beigemessen. Nicht zuletzt deshalb hat das Urteil im Schrifttum Kritik erfahren (EL MOURABIT, BB 2013, 1640; HAISCH, RdF 2014, 222; ROSER, GmbHR 2013, 722; SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734; SCHNITGER, DStR 2013, 1771). Zudem hat das Urteil auch nicht die Behandlung der Optionsinhaberpositionen geklärt. Hierzu hat sich der BFH aber in einem obiter dictum im Urteil v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221) geäußert. Auf dieser Basis ist wie folgt zu differenzieren:

**Stillhalterpositionen:** Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell den Veräußerungserlös für die Aktien. Gemäß BFH v. 6.3.2013 (I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist im Rahmen

des § 8b Abs. 2 KStG das Veräußerungsergebnis in Bezug auf die Aktien aber um dieser Veräußerungserlöse zu kürzen. Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen vermindert die Ausbuchung der Stillhalterprämien steuerbilanziell die AK für die Aktien. Nach BFH v. 6.3.2013 (I R 18/12, BStBl. II 2013, 588) ist uE auch insoweit im Rahmen der Ermittlung eines späteren Veräußerungsergebnisses in Bezug auf die Aktien die Stillhalterprämien hinzuzurechnen (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 140, Stand [8/2013]; SCHNITGER, DStR 2013, 1771).

**Optionsinhaberpositionen:** Bei der Ausübung von Kaufoptionen erhöht die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell die AK für die Aktien. Gemäß BFH v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221) sind uE die erhöhten AK auch im Rahmen der Gewinnermittlung bei einer Veräußerung der Aktien zu berücksichtigen mit der Folge, dass sie im Ergebnis nicht abziehbar sind (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 140 [8/2013]; aA SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734). Im Fall der Ausübung von Verkaufsoptionen führt die Ausbuchung der Optionen steuerbilanziell zu Veräußerungskosten für die Aktien. Nach BFH v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221) ist das uE auch bei der Gewinnermittlung iSv. § 8b Abs. 2 KStG nachzuvollziehen (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 140 [8/2013]; SCHMID/RENNER, DStR 2013, 2734). Im Ergebnis hat der BFH damit der abweichenden Ansicht, wonach in beiden Fällen die Aufwendungen für die Optionen im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Aktien herauszurechnen wären, eine relativ klare Absage erteilt. Vielmehr hat er grds. den Aussagen des BMF-Schreibens v. 9.10.2012 (BStBl. I 2012, 953) beigepflichtet, wonach die Ausübung von Kaufoptionen zu AK für die Basiswerte und die Ausübung von Verkaufsoptionen zu Veräußerungskosten in Bezug auf die Basiswerte führt.

**Stellungnahme:** Über alle Positionen und Handlungsalternativen hinweg führt die Auffassung des BFH zu einer asymmetrischen Besteuerung (zu Symmetrie-Überlegungen HELIOS/NIEDRIG, DStR 2012, 1301; PHILIPOWSKI, DStR 2011, 1298): Während die Stillhalterpositionen sowohl bei Ausübung als auch Verfall zu stpfl. Erträgen führen, sind Aufwendungen für die Optionsinhaberpositionen nur bei Verfall stl. abzugsfähig, bei Ausübung hingegen im Ergebnis stl. nicht abziehbar. Ob diese Asymmetrie richtig sein kann, ist fraglich, zumal der Ertrag bzw. der Aufwand letztlich auf Positionen beruht, die auch laut BFH gerade keine Anteile iSd. § 8b KStG sind. Weshalb dann eine Position in einer Handlungsalternative eine konzeptionell andere Behandlung erfahren soll, kann nur schwer überzeugen. E fehlt uE an einem Gesamtkonzept für die Besteuerung von aktienbezogenen Optionen.

**Kopplungsgeschäfte:** Zudem hat der BFH v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221) entschieden, dass Verluste aus der Veräußerung von Zertifikaten Veräußerungskosten in Bezug auf Aktien sein können. Laut den für den BFH bindenden tatrichterlichen Feststellungen bestand die Besonderheit des Falls aber darin, dass die Zertifikate- und Aktiengeschäfte isoliert „keinen Sinn“ machten. Deshalb sollen die Zertifikatverluste auf Basis eines weiten Begriffsverständnisses Veräußerungskosten darstellen (vgl. auch FG Nürnberg v. 1.5.2011 – 1 K 69/2006, EFG 2013, 966, rkr.; Nds. FG v. 24.10.2013 – 6 K 404/11, BeckRS 2014, 94785, rkr.; OFD Rheinland v. 3.4.2013 – S 2750a - 1014 - St 131, juris, dazu auch krit. FISCHLER, RdF 2013, 83; HAISCH, RdF 2014, 222; KRÖGER, RdF 2013, 259).

**Bewertungseinheiten:** Nach Verwaltungsansicht (BMF v. 25.8.2010, DB 2010, 2024; OFD Rheinland v. 11.3.2011, DB 2011, 737; OFD Frankfurt v. 22.3.2012, DStR 2012, 1389) führt auch die Bildung einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a nicht zu einer Saldierung der Ergebnisse aus den Aktien- und Options-

geschäften im Rahmen des § 8b KStG (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 140 [8/2013]; KRUMM in BLÜMICH [10/2013]; aA HAHNE, StuB 2008, 181; in diese Richtung auch HELIOS/MEINERT, Ubg 2011, 592; WEITBRECHT/HELIOS, RdF 2012, 141). Fraglich ist, ob sich durch BFH v. 9.4.2014 (I R 52/12, DStR 2014, 1221) etwas anderes ergibt. Das ist uE grds. nicht der Fall; etwas anderes gilt aber, wenn die Geschäfte isoliert „keinen Sinn“ machen bzw. miteinander „stehen und fallen“ sollen (glA PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 8, 110 und 140 [8/2013]; EBEL, FR 2014, 410; aA TEICHE, DStR 2014, 1737; zu weiteren Aspekten GÜNKEL, RdF 2011, 59; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157; MICKSCH/MATTERN, DB 2010, 579; SCHMITZ, DB 2009, 1620).

### 3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen

#### a) Begriff der Zinsbegrenzungsvereinbarungen

1074

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind vertraglich festgelegte Grenzen der Verzinsung (Zinsobergrenzen – *caps* – und Zinsuntergrenzen – *floors*), bezogen auf einen bestimmten Nominalbetrag mit einer bestimmten Laufzeit (HULL, Options, Futures, and other Derivatives, 6. Aufl. 2006, 619 ff.; zu Kombinationen von Zinsbegrenzungsvereinbarungen [zB *collars* und *corridors*] HÄUSELMANN, BB 1990, 2149).

#### b) Bilanzierung von Zinsbegrenzungsvereinbarungen

##### aa) Bilanzierung beim Käufer

1075

Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt grds. wie Optionen zu bilanzieren (IDW RS BFA 6, WPg 2011, Supplement 4/2011, 52). Der Käufer hat die Zinsbegrenzungsvereinbarungen als WG mit den AK zu aktivieren (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 310e [4/2012]; FROTSCHER, § 5 Rn. 135, 153. Lfg. 11/2009; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 382). Die AK bestimmen sich bei einmalig gezahlten Prämien nach deren Betrag bzw. bei auf die Laufzeit verteilten Prämien nach deren Barwert (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117). Im AV aktivierte Zinsbegrenzungsvereinbarungen sind im Verlauf der Folgebilanzierung gem. §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 über die Laufzeit aufwandswirksam abzuschreiben. Entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen nämlich um abnutzbare WG, da an jedem sog. *roll over date* eine Teiloption verfällt (BIEG, StB 2003, 288; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1325 [11/2007]; RÄTKE, StuB 2004, 34). Bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen im UV kommen hingegen keine Abschreibungen in Betracht (FG München v. 25.3.2003 – 6 K 2641/01, EFG 2003, 1072, rkr.; HÄUSELMANN, BB 1990, 2149, auch zu einer Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2; zu Bewertungseinheiten bei Zinsbegrenzungsvereinbarungen SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 576).

##### bb) Bilanzierung beim Verkäufer

1076

Der Verkäufer von Zinsbegrenzungsvereinbarungen hat die Prämien entsprechend der bilanziellen Behandlung von Optionen als Verbindlichkeiten mit den AK zu passivieren (FROTSCHER, § 5 Rn. 135, 153. Lfg. 11/2009; EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 577; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 117; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 310d [4/2012]; aA

## § 5 Anm. 1076–1078 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 572). Im Verlauf der Folgebilanzierung sind die Verbindlichkeiten über die Laufzeit aufzulösen. Dies ergibt sich ebenfalls aus dem wirtschaftlichen Verständnis der Zinsbegrenzungsvereinbarungen als Serie von Optionen, von denen an jedem *roll over date* eine Teiloption verfällt (HÄUSELMANN, BB 1990, 2149; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 573; aA EISELE/KNOBLOCH, DStR 1993, 577). Ist damit zu rechnen, dass der Verkäufer am folgenden *roll over date* zu einer Ausgleichszahlung verpflichtet sein wird, ist dem nach hM durch Passivierung einer gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellung Rechnung zu tragen (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 118; RAU, DStR 2003, 1769). In diesem Fall ist uE die für die Prämien zu passivierende Verbindlichkeit entsprechend zuzuschreiben (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1325 [11/2007]; s. Anm. 1073).

### 4. Unbedingte Termingeschäfte

#### 1077 a) Begriff und Arten von unbedingten Termingeschäften

Unbedingte Termingeschäfte (auch Festgeschäfte) beinhalten für die Vertragsparteien unbedingte Erfüllungspflichten. Zu ihnen gehören insbes. Forwards und Futures (zu Forward Rate Agreements NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 929 [9/2013]).

**Forwards** sind individualvertraglich (*over the counter – OTC*) eingegangene Verpflichtungen, zugrunde liegende Handelsobjekte (Basiswerte) zu im Zeitpunkt der Begründung der Verpflichtungen festgelegten Preisen (Terminpreise), aber zu einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt (Liefertag) zu kaufen oder zu verkaufen. Basiswerte können lieferbar oder nicht lieferbar sein (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50).

**Futures:** Bei Futures handelt es sich um an Terminbörsen mit Clearing-Systemen eingegangene Verpflichtungen, Basiswerte mit standardisierten Kontraktgrößen zu Terminpreisen am Liefertag zu kaufen oder zu verkaufen. Sie können während der Laufzeit börsentäglich durch rechtl. Glattstellung beendet werden. Im Zeitpunkt des Kaufs oder Verkaufs von Futures sind die Parteien verpflichtet, (Geld- oder Wertpapier-)Sicherheiten zu leisten (*initial margins*). Während der Laufzeit von Futures werden weitere Einschüsse abgerechnet (*variation margins*). Hierfür werden börsentäglich die offenen Positionen bewertet und die Differenz zwischen Tages- und Vortageskurs dem Einschusskonto (*margin account*) jeder Partei gutgeschrieben oder belastet (BIEG, StB 2003, 92; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rn. 830).

#### 1078 b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften

Zur handelsrechtl. Bilanzierung von Financial Futures and Forward Rate Agreements s. IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50 ff.

##### **Forwards:**

► *Geschäftsabschluss:* Forwards sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss nicht zu bilanzieren (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 377; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; zu Bewertungseinheiten bei Forwards WAGNER, INF 2006, 538). Mit Forwards verbundene Anzahlungen (Prepaid Forwards) sind nicht aufzuzinsen (HÄUSELMANN in GROTHERR, Internationale Steuerplanung, 2. Aufl. 2003, 885).

- ▶ *Laufzeit*: Am jeweiligen Bilanzstichtag sind drohende Verluste aus Forwards durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen auszuweisen (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 377; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170). Verluste drohen dann, wenn die für die Restlaufzeit der Forwards geltenden Terminkurse für den Terminverkäufer (Terminkäufer) über (unter) den vereinbarten Terminpreisen liegen.
- ▶ *Beendigung des Geschäfts*: Forwards werden idR durch Lieferung der Basiswerte beendet. Im Fall der Lieferung der Basiswerte sind diese beim Terminverkäufer auszubuchen sowie die erhaltenen Kaufpreise zu aktivieren. In Höhe der Differenz zwischen den Terminpreisen einerseits und den Buchwerten der Basiswerte andererseits entsteht dem Terminverkäufer ein Verlust oder ein Gewinn. Beim Terminkäufer sind die Basiswerte mit den Terminpreisen als AK zu aktivieren. Dies gilt selbst dann, wenn die Marktwerte der Basiswerte im Lieferungszeitpunkt unter den Terminpreisen liegen (HAISCH/DANZ, DSz 2005, 850; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rn. 75). Im Lieferungszeitpunkt sind gebildete Drohverlustrückstellungen ertragswirksam aufzulösen; dieser Auflösungsertrag ist für stl. Zwecke in entsprechender Anwendung des Abs. 4a nicht zu berücksichtigen (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; zur Beendigung von Forwards durch Barausgleich s. sogleich).

#### **Futures:**

- ▶ *Geschäftsabschluss*: Futures sind als schwebende Geschäfte bei Geschäftsabschluss grds. nicht zu bilanzieren. Allerdings sind in Geld geleistete bzw. erhaltene *initial margins* (s. Anm. 1077) erfolgsneutral zu aktivieren bzw. zu passivieren (BIEG, StB 2003, 92; EISELE/KNOBLOCH, DSz 1993, 617; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; zu Bewertungseinheiten bei Futures SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rn. 871).
- ▶ *Laufzeit*: Geleistete bzw. erhaltene *variation margins* (s. Anm. 1077) sind ebenfalls zu aktivieren bzw. zu passivieren. Nach hM scheidet bei ihnen eine erfolgswirksame Behandlung aus (BIEG, StB 2003, 92; EISELE/KNOBLOCH, DSz 1993, 617; FROTSCHER, § 5 Rn. 136, 153. Lfg. 11/2009; IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; aA GLAAB/WERNETH/ZIMMER, ZIP 1984, 158; vgl. auch NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 934 [9/2013]). Drohen aus Futures am jeweiligen Bilanzstichtag Verluste, ist den durch Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen Rechnung zu tragen. Statt der Bildung von Drohverlustrückstellungen ist auch die stl. anzuerkennende Teilwertberichtigung von aktivierten *variation margins* zulässig (IDW RS BFA 5, WPg 2011, Supplement 4/2011, 50; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rn. 839; aA BIEG, StB 2003, 93; vgl. auch NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 934 [9/2013]).
- ▶ *Beendigung des Geschäfts*: Futures werden idR durch Barausgleich oder rechtl. Glattstellung beendet. Im Fall des Barausgleichs sind sämtliche bis dahin aufgelaufenen Bewertungsergebnisse erfolgswirksam zu berücksichtigen, dh. erhaltene (gezahlte) und passivierte (aktivierte) *variation margins* sind wie der Barausgleich erfolgswirksam zu vereinnahmen. Auch gebildete Drohverlustrückstellungen sind ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist ein solcher Auflösungsertrag jedoch nicht zu berücksichtigen (s.o.). Demgegenüber werden die *initial margins* erfolgsneutral zurückgezahlt bzw. zurückübertragen (BIEG, StB 2003, 92). Werden Futures durch rechtl. Glattstellung beendet, gilt das Vorstehende entsprechend. Im Fall der ausnahmsweisen Beendigung durch Lieferung der Basiswerte gelten die Ausführungen zu Forwards mit der Maßgabe entsprechend,

## § 5 Anm. 1078–1080 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

dass die erhaltenen (gezahlten) *variation margins* beim Futurekäufer die AK der Basiswerte mindern (erhöhen) und beim Futureverkäufer den Veräußerungserlös erhöhen (mindern) (BIEG, StB 2003, 92; SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6 Rn. 834 f. und 840; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rn. 75).

### 5. Swapgeschäfte

#### 1079 a) Begriff und Arten von Swapgeschäften

Swapgeschäfte (*swaps*) sind Vereinbarungen zum Austausch künftiger Zahlungsströme. Bei diesen kann es sich sowohl um Zahlungsverbindlichkeiten (*liability swaps*) als auch um Zahlungsansprüche (*asset swaps*) handeln. Swaps werden zwischen den Parteien *OTC* abgeschlossen. Dabei kommen aber regelmäßig Standardvertragsdokumentationen zur Anwendung (zB *ISDA-Master-Agreement*). Die wichtigsten Grundformen von Swaps sind (vgl. HULL, Options, Futures, and other Derivates, 6. Aufl. 2006, 149 ff. und 697 ff.):

**Zinsswaps** (*interest rate swaps*): Bei Zinsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen (*roll over dates*) während der Laufzeit Zinsbeträge in gleicher Währung auszutauschen, die aus Forderungen und Verbindlichkeiten aus Grundgeschäften mit Dritten resultieren. Der Austausch der Zinsbeträge erfolgt dabei bezogen auf Kapitalbeträge mit identischem Nominalbetrag. Die Kapitalbeträge werden allerdings nicht rechtl. auf die jeweils andere Partei übertragen, sondern dienen nur als Berechnungsgrundlage für die Zinsbeträge (*notional amount*).

**Währungsswaps** (*cross currency swaps*): Bei Währungsswaps vereinbaren die Parteien, zu bestimmten Zahlungsterminen während der Laufzeit Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen und die daraus resultierenden Zinsbeträge auszutauschen. Währungsswaps lassen sich in drei Teiltransaktionen aufteilen: Austausch der Kapitalbeträge in unterschiedlichen Währungen, wobei sich das Tauschverhältnis nach dem Devisenkassakurs zu Beginn der Laufzeit bestimmt (Anfangstransaktion), Austausch der Zinsbeträge aus den ausgetauschten Kapitalbeträgen (Zinstransaktion) und Rücktausch der Kapitalbeträge, wobei das Tauschverhältnis dem der Anfangstransaktion entspricht (Schlusstransaktion).

**Zins-/Währungsswaps** (*cross currency interest rate swaps*): Zins-/Währungsswaps vereinen die Charakteristika von Zins- und Währungsswaps, so dass die im Rahmen der Währungsswaps zu erbringenden Zinsauszahlungszahlungen auf unterschiedlicher Zinsbasis erfolgen. Die Zahlungen können sowohl den Austausch fester (*fixed rate*) oder variabler (*floating rate*) als auch den Tausch fester gegen variable Zinsen (*fixed to floating rate*) in unterschiedlichen Währungen vorsehen.

#### 1080 b) Bilanzierung der Swapgeschäfte

**Geschäftsabschluss:** Bei Geschäftsabschluss sind Swaps nach hM als schwebende Geschäfte grds. nicht zu bilanzieren (MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243; NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 1034 [11/2013]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1111 [10/2013]; aA JUTZ, Swaps und Financial Futures und ihre Abbildung im Jahresabschluss, 1989, 73 ff.; dagegen wiederum WENGER/KASERER/BAYER, DStR 1995, 948). Im Grundsatz führt der Geschäftsabschluss von Swaps nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den zugrunde liegenden Kapitalbeträgen (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 145 [7/2007]). Eine Ausnah-

me besteht für Währungs- und Zins-/Währungsswaps mit effektivem Kapitalaustausch, bei denen es im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses zu einem erfolgsneutralen Aktiv- bzw. Passivtausch kommt (SCHARPF in KÜTING/WEBER, Der Konzernabschluss, 13. Aufl. 2012, Kap. 6, Rn. 852; zu Bewertungseinheiten bei Swaps SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 493 ff.).

**Laufzeit:** Während der Laufzeit periodisch zu leistende bzw. zu empfangende Zahlungen sind nach hM zum Bilanzstichtag aufwands- bzw. ertragswirksam abzugrenzen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 264 [3/2010]; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243; SCHARPF/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 486 und 505; teilw. aA HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127). Für vorschüssig gezahlte bzw. erhaltene aperiodische Zahlungen (*up front payments*) sind aktive bzw. passive RAP zu bilden, die über die Laufzeit verteilt erfolgswirksam aufzulösen sind (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 126). Nachschüssige aperiodische Zahlungen (*balloon payments*) sind durch entsprechende Forderungen bzw. Verbindlichkeiten, die ebenfalls zeitanteilig realisiert werden, auszuweisen (FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 145 [7/2007]). Verpflichtungsüberhänge aus Swaps sind durch die Bildung von gem. Abs. 4a stl. nicht anzuerkennenden Drohverlustrückstellungen am jeweiligen Bilanzstichtag zu berücksichtigen (SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 263 [3/2010]; NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 1034 [11/2013]; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243; teilw. aA WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867). Solche Verpflichtungsüberhänge bestehen, soweit Swaps negative Marktwerte aufweisen.

**Beendigung des Geschäfts:** Swaps können durch Verfall (*expiration*), durch vorzeitige Vertragsauflösung (*close out*), durch Übertragung aller Rechte und Pflichten auf einen Dritten (*assignment*) oder Glattstellung durch Abschluss eines Gegenswaps für die Restlaufzeit (*reversal*) beendet werden.

► *Bei Verfall* sind gebildete Drohverlustrückstellungen, soweit sie nicht durch dabei zu zahlende Ausgleichszahlungen verbraucht werden, ertragswirksam aufzulösen; für stl. Zwecke ist dieser Ertrag nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 1078).

► *Im Fall eines close out* hat die Partei, deren Ende des Swaps einen negativen Marktwert aufweist, eine Ausgleichszahlung (*close out payment*) zu leisten. Gezahlte bzw. erhaltene *close out payments* sind sofort aufwands- bzw. ertragswirksam (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 121) aufzulösen (teilw. aA HELIOS, DB 2012, 2890). Entsprechendes gilt uE bei einem *assignment*.

► *Im Fall einer Glattstellung* durch einen *reversal* kommt es demgegenüber nicht zu einer sofortigen Gewinn- bzw. Verlustrealisierung. Die Glattstellung führt jedoch dazu, dass eine Folgebewertung grds. entbehrlich wird (BIEG, StB 2003, 209; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 128; s. Anm. 1072).

## 6. Kreditderivate

1081

**Begriff und Arten:** Kreditderivate sind Instrumente, mittels derer die mit Darlehen, Schuldverschreibungen oder anderen Marktrisikopositionen (Referenz-Aktiva) verbundenen Kreditrisiken vom Inhaber der Referenz-Aktiva (Siche-

## § 5 Anm. 1081–1083 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

rungsnehmer) auf eine andere Person (Sicherungsgeber) wirtschaftlich übertragen werden, ohne dass es zu einer rechtl. Übertragung der Referenz-Aktiva kommt (JAHN in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2007, § 114 Rn. 24). Die wichtigsten Arten von Kreditderivaten sind *credit default options* (CDO) und *credit default swaps* (CDS), *total return swaps* (TRS) sowie *credit linked notes* (CLN) (JAHN in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2007, § 114 Rn. 24, auch zu den entsprechenden Begriffen; zu *credit spread options* und *credit spread swaps* KÜHNLE, WPg 2002, 288).

### Bilanzierung:

► *Credit Default Options und Credit Default Swaps*: CDO und CDS sind nach wohl hM entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Optionen zu bilanzieren (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 136; KÜHNLE, WPg 2002, 288; aA GEURTS, DB 2001, 1163; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867, für CDS, auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten WAGNER, Inf. 2006, 538).

► *Total Return Swaps* sind entsprechend den Grundsätzen über die Bilanzierung von Swaps zu bilanzieren (BdB, WPg 2000, 677; GEURTS, DB 2001, 1163; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 127; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2170; JOHANNEMANN, BB 2004, 2438; KÜHNLE, WPg 2002, 288; auch zu weiteren Einzelheiten; zu Bewertungseinheiten WAGNER, Inf. 2006, 538).

► *Credit Linked Notes*: UE sind *credit linked notes* als echte strukturierte Produkte als einheitliche WG bzw. Schulden zu bilanzieren (glA GEURTS, DB 2001, 1163; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 135; WAGNER, StuB 2004, 1085; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA IDW RS BFA 1, WPg 2002, 195, auch zu weiteren Einzelheiten; s. Anm. 1085 ff.).

## 7. Anleihen

### 1082 a) Begriff der Anleihe

In der Praxis hat sich eine kaum mehr zu überblickende Vielzahl von Arten und Typen von Anleihen, dh. Schuldverschreibungen iSv. § 793 BGB, herausgebildet (GEURTS in B/B, § 20 Rn. 460 ff. [11/2008]; zu Zertifikaten HAISCH/DANZ, FB 2005, 819; zu *credit linked notes* und strukturierten Produkten s. Anm. 1081 und 1085 ff.). Daher werden nachfolgend nur die Grundsätze der Anleihebilanzierung und die steuerbilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen dargestellt (zur Anleihebilanzierung allgemein BREUNINGER/FREY in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 17 Rn. 1 ff., und zu Kombi-Zinsanleihen HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1331 [11/2007]).

### 1083 b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen

**Bilanzierung beim Inhaber:** Der Inhaber hat Anleihen mit den AK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren. Beim Ersterwerber entsprechen die AK dem Ausgabebetrag zuzüglich Nebenkosten. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld; eine Aktivierung mit dem höheren Rückzahlungsbetrag kommt nicht in Betracht (HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1327 [11/2007]; BAUER in KSM, § 5 Rn. F 305 [4/2012]; aA IDW HFA 1/1983, WPg 1992, 699). Beim Erwerb von verzinslichen Anleihen besonders in Rechnung gestellte Zinsen (Stückzinsen) gehören

nicht zu den AK der Anleihen, sondern stellen ein selbständiges WG in Gestalt einer Zinsforderung dar (BFH v. 13.12.1963 – IV 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 250). Hingegen scheidet bei einem Erwerb von Anleihen ohne einen Ausweis von Stückzinsen (*flat-Handel*) der Ansatz einer gesonderten Zinsforderung aus (BIRCK/MEYER, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 269; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 21; aA jetzt HÄUSELMANN, Ubg 2009, 225).

**Bilanzierung beim Emittent:** Der Emittent hat Anleihen gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dies gilt auch für Anleihen mit einem (Emissions-)Abgeld. Während für das Abgeld in der HBil. gem. § 250 Abs. 3 HGB ein aktiver RAP gebildet werden kann (Wahlrecht), ist die Bildung eines aktiven RAP in der StBil. gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zwingend (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, DB 2007, 718; krit. WAGNER, StuB 2007, 509). Der aktive RAP ist über die Laufzeit der Anleihen aufwandswirksam aufzulösen (BAUER in KSM, § 5 Rn. F 305 [4/2012]).

### c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen

1084

**Null-Kupon-Anleihen** (*zero bonds*) sind Schuldverschreibungen, die mit einem (Emissions-)Abgeld ausgegeben und am Ende der Laufzeit zum Nennbetrag zurückgezahlt werden. Auf Null-Kupon-Anleihen werden während der Laufzeit keine Zinsen gezahlt.

► *Inhaber:* Der Ersterwerber hat Null-Kupon-Anleihen mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren. Der jährliche Aufzinsungsbetrag ist den AK der Null-Kupon-Anleihen ertragswirksam zuzuschreiben (BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 394; IDW, WPg 1986, 248; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1091, Stand Oktober 2013, EL 121; aA NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 1095 [11/2013]; zum Zweiterwerber KUSSMAUL, BB 1987, 1562).

► *Emittent:* Der Emittent hat Null-Kupon-Anleihen korrespondierend mit dem Ausgabebetrag zu passivieren. Diese Verbindlichkeit ist jährlich aufwandswirksam um den Aufzinsungsbetrag zu erhöhen (BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 394; IDW, WPg 1986, 248; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1091 [10/2013]; aA NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 1095 [11/2013]).

**Zerlegbare Anleihen:** Bei zerlegbaren Anleihen (*stripped bonds*) handelt es sich um Anleihen, bei denen Kapitalforderungen und Zinsforderungen durch den Inhaber getrennt und separat voneinander unter verschiedenen Wertpapierkennnummern (WKN) gehandelt werden können. Besonderheiten für die steuerbilanzielle Behandlung von *stripped bonds* ergeben sich nur für deren Inhaber: Vor der Trennung in einzelne sog. *strips* (*separate trading of registered interest and principal securities*) hat der Inhaber *stripped bonds* als ein WG mit den AK zu aktivieren (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 173; aA wohl ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 368). Dies folgt uE daraus, dass die zukünftigen Zinsansprüche als schwebende Geschäfte grds. nicht bilanzierungsfähig sind und die Kupons erst im Zeitpunkt der Trennung zu eigenständigen WG erstarken (glA wohl GÖTTGENS, WPg 1998, 567). Die Trennung stellt keinen Realisationsvorgang dar (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1329 [11/2007]; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; dazu HELKE, RdF 2012, 138), so dass die Buchwerte der Anleihen vor Trennung auf die *strips* im Verhältnis ihrer Teilwerte aufzuteilen sind (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supple-

§ 5 Anm. 1084–1087 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

ment 1/2012, 125). Auch die Rekonstruktion ist kein Realisationsvorgang. Ab dem Zeitpunkt der Rekonstruktion sind die *strips* wiederum als ein WG mit der Summe der gesamten Buchwerte zu aktivieren (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125). Die *strips* sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (GÖTTGENS, WPg 1998, 567; IDW RH BFA 1.001, WPg 2012, Supplement 1/2012, 125; s. oben Anm. 1084). Bei Verkauf oder Rückzahlung der *strips* entsteht dem Inhaber in Höhe der Differenz zwischen dem zu aktivierenden Verkaufs- oder Rückzahlungsbetrag einerseits und den auszubuchenden Buchwerten andererseits ein Gewinn oder Verlust.

## 8. Strukturierte Produkte

### 1085 a) Begriff und Ausstattung von strukturierten Produkten

Strukturierte Produkte (*combined/compound instruments*) sind Instrumente mit Forderungscharakter, die aus finanzökonomischer Sicht Kombinationen aus mehreren Bausteinen darstellen. Entsprechend definiert das IDW strukturierte Finanzinstrumente in der RS HFA 22 als Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter bzw. entsprechende Verbindlichkeiten, die im Vergleich zu den nicht strukturierten Finanzinstrumenten hinsichtlich ihrer Verzinsung, ihrer Laufzeit und/oder ihrer Rückzahlung besondere Ausstattungsmerkmale aufweisen (IDW-FN 2008, 455). Allgemein wird zwischen unechten und echten strukturierten Produkten unterschieden (BRIESEMEISTER, Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht, 2006, 175; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 142 und 144):

**Als unechte strukturierte Produkte** werden Instrumente bezeichnet, die im Rechtsverkehr zwar als ein Instrument gehandelt, die aber durch den Inhaber ohne Mitwirkung des Emittenten in zwei oder mehrere selbständig (handelbare) Instrumente zerlegt werden können.

**Unter echten strukturierten Produkten** werden demgegenüber Instrumente verstanden, bei denen mehrere Bausteine zu einem einzigen (handelbaren) Instrument zusammengefügt werden, das nicht physisch in Rechenpositionen zerlegt werden kann.

### b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte

#### 1086 aa) Unechte strukturierte Produkte

Unechte strukturierte Produkte sind in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen zu erfassen (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 144; SCHARPE/LUZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzderivaten, 2. Aufl. 2000, 677). Eine getrennte Bilanzierung hat uE dabei schon vor einer tatsächlichen Trennung der Bausteine zu erfolgen (glA HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; § 6 Anm. 307 „Optionsanleihe“; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 365; vgl. auch BMF v. 9.10.2012, BStBl. II 2012, 953 – Tz. 8; anders aber für zerlegbare Anleihen, s. Anm. 1084).

#### 1087 bb) Echte strukturierte Produkte

Die Diskussion über die Behandlung von echten strukturierten Produkten wurde bislang überwiegend im handelsrechtl. Schrifttum geführt (dazu BRIESEMEIS-

TER, *Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht*, 2006, 175 f.). Im Wesentlichen werden folgende Ansätze vertreten:

**Einheitsansatz** (*integration approach*): Nach dieser Ansicht sind echte strukturierte Produkte als Einheit unter einer Bilanzposition auszuweisen (HACHMEISTER in HdJ, Abt. II/3 Rn. 71 [9/2011]; SCHERRER, DStR 1999, 1205).

**Zerlegungsansatz** (*bifurcation approach*): Danach sind echte strukturierte Produkte unter bestimmten Voraussetzungen in ihre Bausteine zu zerlegen und die Bausteine unter den jeweils maßgeblichen Bilanzpositionen auszuweisen (BERTSCH, KoR 2003, 550; KRUMNOW ua., *Rechnungslegung der Kreditinstitute*, 2. Aufl. 2004, § 340e HGB Rn. 460 ff.; SCHARPF in KÜTING/WEBER, *Der Konzernabschluss*, 13. Aufl. 2012, Kap. 6. Rn. 861 ff.).

► *Handelsrecht*: Das IDW hat sich zur Bilanzierung von echten strukturierten Produkten bei Banken erstmals in den Rechnungslegungshinweisen des BFA 1003 geäußert (IDW RH BFA 1003, WPg 2001, 916; dazu DOMBEK, WPg 2002, 1065). Danach sind solche Produkte grds. als Einheit zu bilanzieren. Unter bestimmten Voraussetzungen (insbes. unterschiedliche Marktpreisrisiken der Bausteine) hat jedoch eine getrennte Bilanzierung zu erfolgen. Das IDW hat am 2.9. 2008 die RS HFA 22 veröffentlicht, die die RH BFA 1003 ersetzen und in Zukunft für alle Unternehmen gelten soll. Die RS HFA 22 basiert auf dem gleichen Konzept wie die RH BFA 1003, sieht aber ein komplexes System von Ausnahmen und Rückausnahmen vom Einheitsansatz zugunsten des Zerlegungsansatzes vor (IDW RS HFA 22, IDW-FN 2008, 455; dazu SCHABER/REHM/MÄRKL, *Handbuch strukturierter Finanzinstrumente – HGB – IFRS –*, 2008, 4 ff.; WIECHENS/VARAIN, BB 2008, 2338).

► *Steuerrecht*: Im stl. Schrifttum wurde die Frage, ob für die Besteuerung von echten strukturierten Produkten der Einheits- oder der Zerlegungsansatz Anwendung zu finden hat, bislang kaum konzeptionell erörtert und ist ungelöst (dazu BRIESEMEISTER, *Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht*, 2006, 175 ff.; HAISCH, FR 2009, 65). Während überwiegend der Einheitsansatz vertreten wird (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Finanzprodukte“; DREYER/HERRMANN, DB 2001, 1637; ELSE/JETTER, FB 2005, 625; HAARMANN, JbFSr 1991/92, 469; HÄUSELMANN, *Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten*, 10. Aufl. 2005, 144), finden sich vereinzelt auch Stimmen, die den Zerlegungsansatz favorisieren (MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, *Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt*, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 5; RAU, DStR 2006, 627). Rspr. und FinVerw. haben sich zu dieser Fragestellung noch nicht geäußert. Im PV werden echte strukturierte Produkte allerdings als einheitliches WG besteuert (BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001, BStBl. I 2001, 206).

**Stellungnahme**: Echte strukturierte Produkte sind uE für steuerbilanzielle Zwecke als Einheit unter einer Bilanzposition zu erfassen (glA BRIESEMEISTER, *Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht*, 2006, 175 ff., mit umfangreicher Begründung). Mit Ausnahme des § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB enthält weder das Handelsrecht noch das StRcht spezielle Regelungen zu ihrer Behandlung, so dass die GoB maßgebend sind (§ 5 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG). Nach dem Einzelbewertungsgrundsatz und Vollständigkeitsgebot der §§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 1, 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ist entscheidend, ob echte strukturierte Produkte einheitliche WG oder eine Mehrzahl von WG sind. Der BFH hat für verbundene Objekte entschieden, dass diese dann einheitliche WG sind, wenn sie als ein-

heitliches Ganzes in Erscheinung treten (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56, BStBl. III 1959, 77). Dies ist der Fall, wenn zwischen den einzelnen Objekten ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842). Anhaltspunkte für einen solchen Zusammenhang sind insbes. die rechtl. Abgrenzung und die Verkehrsanschauung (PRAHL/NAUMANN, WPg 1992, 709). Danach spricht bereits die Untrennbarkeit von echten strukturierten Produkten und die Verkehrsanschauung, die in ihrem Handel unter einer Wertpapier-Kenn-Nummer zum Ausdruck kommt, für die Qualifizierung als einheitliches WG. Ausschlaggebend ist allerdings, dass bei der Konstruktion von echten strukturierten Produkten gerade die Wirkungsweisen ihrer Bausteine aufeinander abgestimmt werden. Zwischen den einzelnen Bausteinen besteht daher ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang, was zur Einstufung als einheitliches WG führt (glA im Ergebnis BFH v. 4.12.2007 – VIII R 53/05, DB 2008, 438; FG Berlin v. 22.4.2004 – 1 K 1100/03, EFG 2004, 1450, rkr.; BMF v. 2.3.2001, BStBl. I 2001, 206, für PV); dies muss auch für BV gelten, da der Begriff der WG nach der Rspr. für alle Einkunftsarten identisch ist (BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

Demgegenüber weist der Zerlegungsansatz als theoretisches Konzept erhebliche Schwächen auf (insbes. fehlende Objektivierbarkeit und Nichtberücksichtigung von wirtschaftlichen Synergien; vgl. BRIESEMEISTER, *Hybride Finanzinstrumente im Ertragsteuerrecht*, 2006, 205 ff.; EISELE/KNOBLOCH, ZfbF 55, 749; HERZIG, IStR 2000, 482). Aufgrund dieser Schwächen ist der Zerlegungsansatz uE nicht in der Lage, die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage eines Unternehmens zutreffend darzustellen, und lässt sich deshalb auch nicht durch den *true and fair view*-Grundsatz bzw. die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigen (glA DANZ/KIENINGER/PATZNER in ZEREY, *Außerbörsliche [OTC] Finanzderivate*, 2008, § 22 Rn. 48; dazu HAISCH, StbJb. 2006/2007, 317 [341 ff.]; aA RAU, DStR 2006, 627). Aus diesen Gründen können die RS HFA 22 inhaltlich nicht überzeugen. Sie basieren im Kern auf dem *risk-and-reward approach* von IFRS 39 bzw. FAS 133, der der deutschen HBil. und StBil. wesensfremd ist. Schließlich sind die RS HFA 22 uE auch nicht als spezielle GoB einzustufen (glA EISELE/KNOBLOCH, ZfbF 55, 749; ELSE/JETTER, FB 2005, 625; HAISCH/DANZ, DStZ 2005, 850; aA BERTSCH, KoR 2003, 550, jeweils zu RH BFA 1003; allgemein zur fehlenden Qualifikation von Rechnungslegungsstellungen des IDW als GoB HÜFFER in GK-HGB, 2002, § 238 HGB Rn. 45). Die weitere Entwicklung im Hinblick auf die RS HFA 22 bleibt aber abzuwarten.

### c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte

#### 1088 aa) Optionsanleihen

**Begriff:** Optionsanleihen (*bonds with warrants*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben einem festen Zins zusätzlich das Recht einräumen, nach den Anleihebedingungen junge Aktien des Emittenten – ggf. einer Konzerngesellschaft – innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu einem vorher festgelegten Preis zu beziehen. Die Anleihebedingungen sehen idR die Verbriefung und die Abtrennbarkeit der Optionsrechte von den Anleihen vor, so dass die Optionsrechte getrennt unter einer eigenen Wertpapier-Kenn-Nummer gehandelt werden können. Die Ausübung der Optionsscheine führt nicht zum Erlöschen der Anleihen (HABERSACK in MüKo AktG, 2. Aufl. 2004, § 221 AktG Rn. 24 und 31 ff., auch zu besonderen Ausstattungsmerkmalen).

**Bilanzierung:**

► *Inhaber*: Optionsanleihen sind als zwei WG (Anleihen ex und Optionsscheine) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB jeweils mit den AK zu aktivieren. Im Einzelnen gilt Folgendes:

▷ *Optionsanleihen mit marktüblicher Verzinsung (offenes Aufgeld)*: In diesem Fall sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag der Optionsanleihen und die Optionsscheine mit dem offenen Aufgeld zu aktivieren (GEURTS in B/B, § 20 Rn. 484 [10/2014]). Im Hinblick auf die Ausübung oder den Verfall der Optionsscheine gelten die Ausführungen zu Optionen entsprechend (s. Anm. 1072).

▷ *Optionsanleihe mit niedriger Verzinsung (verdecktes Aufgeld)*: In diesem Fall kommt es für den Ersterwerber darauf an, ob die Gegenleistungen für die Optionsscheine in einem Teil des Ausgabepreises (Doppelerwerb) oder im Verzicht auf eine marktübliche Verzinsung (Alleinerwerb) besteht:

– Beim Doppelerwerb sind die Anleihen ex und die Optionsscheine jeweils mit dem auf sie entfallenden Anteil am Ausgabebetrag zu aktivieren. Die Aufteilung des Ausgabebetrags hat auf Basis der Teilwerte der Anleihen ex und der Optionsscheine zu erfolgen. Die Anleihen ex sind während der Laufzeit nach den Grundsätzen über die Bilanzierung und Bewertung von Null-Kupon-Anleihen zu behandeln (GEURTS in B/B, § 20 Rn. 485 ff. [10/2014]; HAARMANN, JbFStR 1991/92, 469; aA OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337; s. Anm. 1084).

– Beim Alleinerwerb sind die Anleihen ex mit dem Ausgabebetrag zu aktivieren und die Optionsscheine, die vorausbezahlten Zins darstellen, mit ihrem Teilwert. Im Hinblick auf diesen Zins ist ein passiver RAP zu bilden, der über die Laufzeit ertragswirksam aufzulösen ist. Bei den Anleihen ex kommt aufgrund der niedrigen Verzinsung eine Teilwertberichtigung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 in Betracht (GROH, DB 2002, 860).

Ob ein Doppel- oder Alleinerwerb vorliegt, bestimmt sich gem. BFH nach den Emissionsbedingungen (BFH v. 16.5.2001 – I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; v. 1.7.2003 – VIII R 9/02, BStBl. II 2003, 883; dazu GROH, DB 2002, 860; HAISCH, DStR 2001, 1968; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 62 ff.). Beim Zweiterwerber sind stets die Grundsätze des Doppelerwerbs anzuwenden (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Optionsanleihen“ [10/2013]).

► *Emittent*: Die bei der Emission von Optionsanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 zu passivieren. Offene und verdeckte Aufgelder für die Optionsscheine sind im Emissionszeitpunkt gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Sie verbleiben in der Kapitalrücklage unabhängig davon, ob die Optionsscheine ausgeübt werden oder nicht. Nach der Rspr. des BFH stellen die Aufgelder für stl. Zwecke unabhängig von der Ausübung der Optionsscheine Einlagen in das stl. Einlagekonto dar (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; dazu HAISCH/DANZ, DStZ 2006, 229; aA noch OFD Düss. v. 23.3.2001, DB 2001, 1337). Bei Optionsanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. zwingend ein aktiver RAP zu bilden (BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFHE 211, 339; v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; aA HAHNE, StuB 2006, 295; s. Anm. 1083).

1089 **bb) Wandelanleihen**

**Begriff:** Wandelanleihen (*convertible bonds*) sind Anleihen, die neben einem festen Zins dem Inhaber das Recht einräumen, innerhalb eines bestimmten Zeitraums eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl junger Aktien des Emittenten gegen Hingabe der Anleihen zu beziehen. Im Unterschied zu Optionsanleihen führt die Ausübung des Wandlungsrechts zum Erlöschen der Anleihen (HABERSACK in MüKo AktG, 2. Aufl. 2004, § 221 AktG Rn. 24, 29 und 52, auch zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen).

**Bilanzierung:**

► *Inhaber:* Wandelanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die zusätzliche Bilanzierung von Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen hinsichtlich der Aktien scheidet aus (glA DREYER/HERRMANN, DB 2001, 1637; HAARMANN, JbFStR 1991/92, 469; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Wandelschuldverschreibungen“, Stand Oktober 2013, EL 121; NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 1075b [11/2013]; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 12; vgl. auch RAU, DStR 2014, 2201). Die Wandlung von Wandelanleihen führt nicht zu einer Gewinnrealisierung (RFH v. 24.8.1944, RFHE 54, 128; BFH v. 21.2.1973 – I R 106/71, BStBl. II 1973, 460; OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345). Daran ändert uE auch § 6 Abs. 6 Satz 1 nichts, denn die Wandlung stellt keinen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 120 [10/2013]; GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; aA C.B. KORN, FR 2003, 1101; RAU, DStR 2014, 2201). Eine Teilwertabschreibung wird deshalb auch im Wandlungszeitpunkt nicht rückgängig gemacht (OFD Frankfurt v. 29.3.1995, BB 1995, 1345; § 6 Anm. 1500 „Wandelschuldverschreibung“). Die erhaltenen Aktien sind mit dem Buchwert der Wandelanleihen zuzüglich eventueller Zuzahlungen zu aktivieren (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; zu Pflichtwandelanleihen und besonderen Ausstattungsmerkmalen GELHAUSEN/RIMMELSPACHER, AG 2006, 729; HÄUSELMANN, BB 2003, 1531; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 46 ff.).

► *Emittent:* Wandelanleihen sind als Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, offene und verdeckte Aufgelder für die Wandlungsrechte sind gem. § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB in die Kapitalrücklage einzustellen. Die Aufgelder stellen uE für stl. Zwecke von Anfang an und unabhängig von der Ausübung der Wandlungsrechte Einlagen dar (glA GEURTS in B/B, § 20 Rn. 592 [1/2008]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1118 [2/2014]; MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 20 f.; TEUFEL, AG 2008, 892; aA HEGER, juris PR-SteuerR 5/2006, Anm. 6; WAGNER, Der Konzern 2006, 262; dazu HAISCH/DANZ, DStZ 2006, 229; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 11.6.2013 – 8 K 8326/10, BeckRS 2014, 94574, nrkr., Az. BFH I R 53/13). Im Fall von Wandelanleihen mit verdecktem Aufgeld ist für das (Emissions-)Abgeld in der StBil. ein aktiver RAP zu bilden.

Zum Rückkauf von Wandelanleihen durch den Emittenten s. einerseits ALTENBURG, DStR 2013, 5, und andererseits FISCHER/LACKUS, DStR 2013, 623; HERZIG/JOISTEN, DB 2013, 954. Handelsrechtliche Aufwendungen sind in diesem Zusammenhang uE auch stl. abzugsfähig.

**cc) Umtauschanleihen**

**Begriff:** Umtauschanleihen (*exchangeable bonds*) sind Anleihen, die dem Inhaber neben dem Anspruch auf Zahlung eines festen, unter dem marktüblichen Zinssatz liegenden Zinses das Recht geben, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags die Lieferung einer in den Anleihebedingungen bestimmten Anzahl von Aktien zu verlangen. Im Gegensatz zu Wandelanleihen handelt es sich bei den Aktien nicht um junge Aktien des Emittenten, sondern um alte Aktien meist einer dritten Gesellschaft (HÄUSELMANN, BB 2000, 139; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA DREYER/HERRMANN, FR 2001, 722).

**Bilanzierung:**

► *Inhaber:* Umtauschanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren (glA EGNER/HEINZ, StuB 2005, 748; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; aA MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 73, 77; vgl. auch RAU, DStR 2014, 2201). Im Gegensatz zu Wandelanleihen ist der Umtausch der Anleihen gegen Aktien ein tauschähnlicher Vorgang, der gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Umtauschanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien im Zeitpunkt des Umtauschs führt. Zugleich stellt der gemeine Wert der Umtauschanleihen die AK der zu aktivierenden Aktien dar (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; LOHR, FB 2000, 578; RAU, DStR 2014, 2201; aA DREYER/HERRMANN, FR 2001, 722).

► *Emittent:* Umtauschanleihen sind uE als einheitliche Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren; die Bilanzierung zusätzlicher Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen kommt nicht in Betracht (HÄGER/REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, 327; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; WAGNER, StuB 2004, 1085; aA MIHM in HABERSACK/MÜLBERT/SCHLITT, Unternehmensfinanzierung am Kapitalmarkt, 3. Aufl. 2013, § 15 Rn. 74). Bezüglich der fortlaufenden steuerbilanziellen Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (HÄGER/REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, 327; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; BEAUVAIS/FISCHER/TRACHEL in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 229 f., auch zum Umtausch in Aktien; uE Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung bei Risikoüberhängen; str.; vgl. auch RAU, DStR 2014, 2201; SCHMITZ, BB 2009, 1620).

**dd) Aktienanleihen**

**Begriff:** Aktienanleihen (*reverse convertibles*) sind hochverzinsliche Anleihen, die mit einem Recht des Emittenten ausgestattet sind, anstelle der Rückzahlung des Nennbetrags eine in den Anleihebedingungen bestimmte Anzahl von alten Aktien (meist einer dritten Gesellschaft) zu liefern (HARENBERG, NWB F. 3, 10713; SCHERRER, DStR 1999, 1205).

**Bilanzierung:**

► *Inhaber:* Aktienanleihen sind uE als einheitliches WG mit den AK zu aktivieren; die Bilanzierung von Stillhalterpositionen aus Verkaufsoptionen ist daneben nicht möglich (glA HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; SCHERRER, DStR 1999, 1205; aA RAU, DStR 2006, 627; RAU, DStR 2014, 2201). Die Andienung der Aktien ist ein tauschähnlicher Vorgang, der nach § 6 Abs. 6 Satz 1 zu einer Verlustrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Aktienanleihen und dem gemeinen Wert der Aktien führt; der gemeine Wert der Ak-

## § 5 Anm. 1091–1093 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

tienanleihen stellt zugleich die AK der Aktien dar (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; WIESE/DAMMER, DStR 1999, 867; aA DREYER/HERRMANN, FR 2001, 722; RAU, DStR 2014, 2201).

► *Emittent*: Die bei der Emission von Aktienanleihen vereinnahmten Beträge sind zu aktivieren; korrespondierend ist uE eine einheitliche Verbindlichkeit in Höhe des Rückzahlungsbetrags zu passivieren; zusätzliche Inhaberpositionen aus Verkaufsoptionen können nicht bilanziert werden (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; EGNER/HEINZ, StuB 2005, 748; WAGNER, StuB 2004, 1085; aA RAU, DStR 2006, 627). Im Hinblick auf die fortlaufende steuerbilanzielle Behandlung ist danach zu unterscheiden, ob hinsichtlich der den Anleihen zugrunde liegenden Aktien ein Deckungsbestand unterhalten wird oder nicht (HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431; RAU, DStR 2006, 627, auch zur Aktienandienung).

### 9. Investmentanteile

#### 1092 a) Allgemeines zu Investmentanteilen

Investmentanteile bzw. nach dem AIFM-StAnpG Anteile an Investmentfonds unterliegen den allgemeinen handelsrechtl. Grundsätzen über die Bilanzierung von Wertpapieren (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179, 199 und 207). Diese Grundsätze sind gem. Abs. 1 für die steuerbilanzielle Behandlung maßgebend. Die Vorschriften des InvStG für Investmentfonds haben jedoch als Spezialregeln Vorrang vor den allgemeinen Vorschriften, soweit sie mit ihnen in Widerspruch stehen. Die Besteuerung von Investmentfonds wird vom sog. Transparenzprinzip beherrscht, wonach die Behandlung des Anlegers so erfolgen soll, als würde er die WG des Investmentfonds direkt halten. Daraus folgt allerdings nicht, dass die vom Investmentfonds gehaltenen WG beim Anleger zu bilanzieren wären (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 179 und 199; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 452; vgl. auch HELIOS/LÖSCHINGER, DB 2009, 1724). Die Änderungen des InvStG durch das AIFM-StAnpG führen zu keiner Änderung der Bilanzierung von Investmentanteilen (dazu HAISCH in KANZLER/NACKE, NWB Steuerrecht aktuell spezial Steuergesetzgebung, 2014, Teil B, 202 ff.).

#### 1093 b) Bilanzierung von Investmentanteilen

**Erwerb:** Der Investor hat Investmentanteile mit den AK zu aktivieren. Die AK sind idR der Ausgabe- bzw. Kaufpreis zuzüglich Nebenkosten. Der Ausgabeaufschlag iSv. §§ 71 Abs. 2, 165 Abs. 2 Nr. 8 KAGB, der Ertragsausgleich iSv. § 162 Abs. 2 Nr. 6 InvG und der Zwischengewinn iSv. § 1 Abs. 4 InvStG stellen rechtl. unselbständige Bestandteile des Kaufpreises dar, die jeweils die AK der Investmentanteile erhöhen (BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489; v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; v. 4.3.1980 – VIII R 48/76, BStBl. II 1980, 453, zum Ausgabeaufschlag und Ertragsausgleich; HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 181; HÄUSELMANN/LUEDEMANN, FR 2005, 415; aA ROCKEL/PATZNER, DStR 2008, 2122, zum Ertragsausgleich, und LÜBBEHÜSEN in BRINKHAUS/SCHERER, KAGG – AuslInvestmG, 2003, vor §§ 37n ff. KAGG Rn. 44, zum Zwischengewinn).

**Haltedauer:** Investmentanteile sind im Zuge der Folgebewertung nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 teilwertzuberichtigten (BFH v. 21.9.2011 –

I R 7/11, BFHE 235, 273; BMF v. 5.7.2011, BStBl. I 2011, 735; Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.1.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002 – Tz. 36 ff.; dazu ADRIAN/HELIOS, DStR 2014, 721; OFD Hannover v. 25.4.2005, DB 2005, 1194, ist dadurch teilweise überholt). Im Hinblick auf die steuerbilanzielle Behandlung von Ausschüttungen gelten die allgemeinen Grundsätze für Gewinnausschüttungen. Danach erfolgt die Vereinnahmung von Ausschüttungen auf Investmentanteile mit der Entstehung des Rechtsanspruchs auf Auszahlung (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 28; OFD Rheinland v. 11.1.2008, EStG-Kartei NW InvStG Nr. 2004, zu weiteren Einzelheiten). Im Fall der Thesaurierung von Erträgen auf Ebene des Investmentvermögens kommt eine ergebniswirksame Vereinnahmung trotz des Transparenzprinzips erst im Zeitpunkt der Realisierung durch Verkauf oder Rückgabe der Investmentanteile in Betracht (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 189; HÄUSELMANN, BB 1992, 312; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 453; aA BIRCK/MEYER, Die Bankbilanz, 3. Aufl. 1989, V 296; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1340 [11/2007]). Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG gelten die dort genannten ordentlichen Erträge (ausschüttungsgleiche Erträge). Bei bilanzierenden Anlegern ist allerdings der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die ausschüttungsgleichen Erträge insbes. bei einem Verkauf oder einer Rückgabe der Investmentanteile nochmals der Besteuerung unterliegen würden. Daher ist korrespondierend zur Vereinnahmung dieser Erträge ein aktiver Ausgleichsposten in der StBil. zu bilden (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 29; uE findet die aA des BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555, in Bezug auf organschaftliche Ausgleichsposten zumindest hier keine Anwendung).

**Verkauf oder Rückgabe:** Im Fall des Verkaufs oder der Rückgabe von Investmentanteilen sind diese mit dem Buchwert auszubuchen. In Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkaufs- oder Rückgabepreis ergibt sich ein Gewinn oder Verlust; in der Vergangenheit gebildete aktive Ausgleichsposten für ausschüttungsgleiche Erträge sind aufwandswirksam aufzulösen (HÄUSELMANN, Die steuerliche Erfassung von Finanzinstrumenten, 10. Aufl. 2005, 191; BÜTTNER/MÜCKE in BERGER/STECK/LÜBBEHÜSEN, InvG/InvStG, 2010, § 8 InvStG Rn. 14; zu weiteren Einzelheiten auch HAGEN, Ubg 2008, 337; KUSSMAUL/GRÄBE, Ubg 2008, 331; WAGNER, StuB 2007, 801; WELLISCH/QUAST/LENZ, BB 2008, 490, und 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:** SEEGER, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Sachen, Diss. Berlin 1972; WIELAND, Bilanzierung von Immobilien-Leasing beim Leasingnehmer und Leasinggeber nach Handels- und Steuerrecht, Diss. München 1976; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, Heidelberg 1978; PILTZ/HOLZSWARTH, Immobilien-Leasing – Gewerbebetrieb oder Vermietung?, Inst. FuSt. Heft 184, Bonn 1979; BERNSTEIN, Der Tatbestand des Mobilien-Rentabilitätsvergleichs, Kissing 1981; BERNSTEIN, Der Tatbestand des Mobilien-Finanzierungsleasingvertrages und seine rechtliche Einordnung als Vertrag „sui generis“, Diss. Frankfurt 1983; PAPAPOSTOLOU, Die Risikoverteilung beim Finanzierungsleasingvertrag über bewegliche Sachen, München 1987; N. BERGER, Typus und Rechtsnatur des Herstellerleasing, 1988; GITTER, Gebrauchsüberlassungsverträge, Tübingen 1988; HAGENMÜLLER/STOPPOK,

Leasing-Handbuch für die betriebliche Praxis, Heilbronn, 5. Aufl. 1988; MARTINEK, Moderne Vertragstypen, Bd. I: Leasing und Factoring, München 1991; DAGEFÖRDE, Internationales Finanzierungsleasing, Deutsches Kollisionsrecht und Konvention von Ottawa (1988), München 1992; MAUS, Leasing im Handelsrecht und Steuerrecht, Herne 1996; HELMSCHROTT, Leasinggeschäfte in der Handels- und Steuerbilanz, Wiesbaden 1997; BÜSCHGEN (Hrsg.), Praxishandbuch Leasing, München 1998; HASTEDT/MELLWIG, Leasing – Rechtliche und ökonomische Grundlagen, Frankfurt am Main 1998; TACKE, Leasing, Stuttgart, 3. Aufl. 1999; ECKSTEIN/FEINEN (Hrsg.), Leasing-Handbuch für die betriebliche Praxis, Frankfurt am Main, 7. Aufl. 2000; BRAKENSIEK, Bilanzneutrale Finanzierungsinstrumente in der internationalen und nationalen Rechnungslegung, Herne 2001; GABEL/KROLL, Leasingverträge optimal gestalten. Vertragsformen, Vor- und Nachteile des Leasing, steuerliche Analyse, Wiesbaden, 3. Aufl. 2001; LAUENSTEIN, Der geschlossene Immobilien-Leasing-Fonds: systematische Darstellung und Analyse einer Anlage- und Finanzierungsalternative unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte, Diss. Hamburg 2002; SPITTLER, Leasing für die Praxis, Köln, 6. Aufl. 2002; ENGEL, Handbuch Kfz.-Leasing, München, 2. Aufl. 2004; WOLF/ECKERT/BALL, Handbuch des gewerblichen Miet-, Pacht- und Leasingrechts, Köln, 9. Aufl. 2004; M.S. SCHÜTZ, Die Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach deutschem Handelsrecht und IFRS, Aachen 2005; BECKMANN, Finanzierungsleasing, München, 3. Aufl. 2006; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, Köln, 6. Aufl. 2008; LÜDICKE/ARNDT, Geschlossene Fonds, München, 6. Aufl. 2013; TONNER, Leasing im Steuerrecht, Heidelberg, 6. Aufl. 2013; EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, München, 2. Aufl. 2014.

**Aufsätze:** BUCHLOH, Der Leasing-Erlass im Spiegel des Leasing-Urteils, BB 1971, 776; KENNTMICH, 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; MELLWIG, Erfolgssteuerliche Aktivierungsprobleme bei Mobilien-Leasing-Verträgen, BB 1981, 1808; HAUBER, Aktivierung eines Teils der degressiven Mietzahlungen in der Bilanz des Leasingnehmers, BB 1983, 740; KRÜGER, Auslaufende Verlustvorträge und vorzeitige Gewinnrealisierung bei Leasing-Gesellschaften, DB 1983, 361; MEILICKE, Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung degressiver Leasingraten, DB 1983, 737; FEINEN, Zur Leasingfähigkeit mobiler und immobilier Wirtschaftsgüter, BB 1984, Beilage 4; GROOVE, Gewinnrealisierung bei Leasing-Gesellschaften, DB 1984, 889; STRUNTZ, Sale-and-lease-back, DStR 1984, 102; 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; PLÖTZ, Leasing – Teil der Investitionsstrategie bei Unternehmern und Freiberuflern, BB 1985, Beilage 7; ROHSE, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften bei Leasinggesellschaften wegen Mietminderungen durch „Weitergabe“ von Investitionszulagen?, BB 1985, 1463; TJADEN, Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1985, 33; RUNGE, Leasing im Steuerrecht des letzten Jahrzehnts, DB 1990, 959; SCHEITERLE, Abschreibungen auf das „Vermietvermögen“ der Leasingunternehmen, DB 1990, 2182; LISSMANN, Passive Rechnungsabgrenzung durch Leasinggesellschaften, DB 1991, 1479; DEPPING, Leasing und Investitionszulage, DStZ 1992, 19; SOBOTKA, Der neue Teilamortisationserlass im Immobilien-Leasing, BB 1992, 827; FINK/STEINER, Steuerlich linearisiertes Leasing, ZfB 1994, 229; LÜDICKE, Steuerliche Liebhaberei bei der Beteiligung an einer Leasing-Fonds GmbH & Co. KG., FR 1994, 110; KREIDL/KÄCHELER, Einkünfteerzielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei (Leasing-)Objektgesellschaften, DStR 1995, 625; SCHOLZ, Aktuelle Rechtsprechung in Leitsätzen, FLF 1995, 107; MILATZ, Forfaitierung von Andienungsrechten bei Teilamortisations-Mobilien-Leasingverträgen, DB 1996, 841; KÜTING/HELLEN/BRAKENSIEK, Die Bilanzierung von Leasinggeschäften nach IAS und UG-GAAP, DStR 1999, 39; AMMAN/HUCKE, Grundlagen des Leasings und dessen Bilanzierung nach HGB, US-GAAP sowie IAS, IStR 2000, 87; ENGEL, Die Leasingerlasse als Grundlage der Leasingvertragsgestaltung, DStR 2000, 1478; SCHEFFLER, Leasing nach dem Eurowings-Urteil des EuGH und der Unternehmenssteuerreform, DB 2000, 735; ALVAREZ/WOTSCHOFKY/MIETHIG, Bilanzierung von Leasinggeschäften nach US Generally Accepted Accounting Principles, IStR 2002, 65; ESSER, Leasingverhältnisse in der IFRS-Rechnungslegung – Darstellung der Leasingbilanzierung gem. IAS 17 und IFRIC 4, StuB 2005, 429; CREMER, Leasing in der Handels- und der Steuerbilanz, NWB Fach 17, 2009; BECKMANN, Aktuelle Fra-

gen aus Finanzierungsleasingverträgen, DStR 2007, 157; LÜDENBACH, Internationale Rechnungslegung im Brennpunkt – Finanzierungs- und Operating-Lease nach IFRS im Vergleich zum Steuerrecht, BC 2007, 7; SCHEFFLER, Verlust des Leasingvorteils und Verzerrung durch Pauschalierung, BB 2007, 874; TONNER, Sind anerkannte Bilanzierungsregeln des Finanzierungsleasings gefährdet?, FR 2007, 946; GRUBER, Zur Reform der Leasing-Bilanzierung nach IFRS und US-GAAP, FLF 2008, 157; 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; HERZIG/BRIESEMEISTER, Medienfonds mit Defeasance Struktur – Steuerliche Konsequenzen von Schuldübernahmeverpflichtungen, Ubg 2011, 581; LÜDICKE/FISCHER, Steuerliche Behandlung von Medienfonds, DStR 2011, 1935; WILDNER/KRAUSE, Anwendung des § 19 GewStDV bei Leasing und Factoringunternehmen, BB 2011, 1373; KLEIN, Passivierung von Rückkaufverpflichtungen eines Kfz-Händlers, DStR 2011, 1981; ADOLPH/M. SCHMIDT/P. SCHMIDT, ED/2013/6 Überarbeiteter Entwurf zur künftigen Abbildung von Leasingverhältnissen – Potenzielle Auswirkungen auf Kennzahlen der Financial Performance der Leasingnehmer, IRZ 2013, 457; FINDEISEN/ADOLPH, Neue Leasingbilanzierung: Wie geht es mit dem Exposure Draft Leases (ED/2013/6) weiter?, DB 2014, 614; MEYER, Einschränkung der off-balance-sheet-Bilanzierung von Leasingtransaktionen nach HGB und IFRS, PiR 2014, 1.

**Leasing International:** GIRSBERGER, Grenzüberschreitendes Finanzierungsleasing, Tübingen 1997; KUIPERES, Steuerliche Aspekte des Cross Border Leasing, Basel 1995; ROSER, Die Besteuerung des ausländischen Leasinggebers, RIW, 1990, 393; KORTEN, Steuerliche Aspekte beim Cross Border Leasing, IWB 2002, 1593; ROSS/DRÖGEMÜLLER, Handelsbilanzrechtliche Behandlung von US-Lease-in/Lease-out-Transaktionen, WPg 2004, 185; s. auch oben „Einzelschriften“.

## 1. Begriff, Erscheinungsbild und Rechtsnatur des Leasings

### 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 insb. im Hinblick auf die Verteilung von Rechten und Pflichten zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und die Gestaltung der Zahlungsströme.

**Der Begriff Leasing** ist dem angloamerikanischen Rechtsinstitut des „lease“ entlehnt. Weder im deutschen Zivil- noch im deutschen StRecht findet sich eine Definition. Lediglich in § 500 BGB werden „Finanzierungsleasingverträge“ als wichtiger Fall einer sonstigen Finanzierungshilfe genannt, auf den bestimmte Verbraucherschutzvorschriften Anwendung finden. 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/

1100

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 Liquiditätsentlastung, da die laufenden Leasingraten idR aus mit Hilfe der Leasinggegenstände erzielten Erlösen erwirtschaftet werden, d.h. Anpassung des Leasingratenverlaufs an den erwarteten Nutzen aus den geleasten 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, 19; 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 insb. 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, d.h. als schwebendes Geschäft (s. Anm. 1232; zur Behandlung beim Leasinggeber s. Anm. 1165–1178). Die Leasingraten stellen beim Leasingnehmer abziehbare BA dar (s. im Einzelnen Anm. 1180–1186). Da beim Finanzierungs-Leasing die Grundmietzeit begriffsnotwendig kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 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 Leasinggegen-

stand aufgrund wirtschaftlichen Eigentums dem Leasingnehmer zugerechnet wird (s. im Einzelnen Anm. 1190–1195).

**Leasing-Erlasse:** Die FinVerw. hat im Anschluss an die Leasing-Urteile des BFH v. 26.1.1970 (IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) und 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 v. 19.4.1971 (BStBl. I 1971, 264): s. Anm. 1125,
- Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972 (BStBl. I 1972, 188): s. Anm. 1126,
- Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlass v. 22.12.1975 (FR 1976, 115 = DB 1976, 172 = BB 1976, 72): s. Anm. 1127,
- Teilamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass v. 23.12.1991 (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 siebziger Jahre eine stürmische Entwicklung genommen. Auf dem Höhepunkt im Jahr 2008 erreichten die Leasing-Neuinvestitionen einen Wert von rd. 54,6 Mrd. €. Davon entfielen auf Immobilien-Leasing-Investitionen rd. 3,5 Mrd. €. Die zum großen Teil im Pkw- und EDV-Bereich wachsenden Mobilien-Leasing-Investitionen erreichten im gleichen Zeitraum einen Betrag von rd. 51,1 Mrd. €. Zusammen lag der Anteil des Immobilien- und Mobilien-Leasing an der gesamten Investitionstätigkeit in Deutschland (= Leasingquote) 2008 bei rd. 16,4 %. Beim Mobilien-Leasing lag die Quote mit 22,4 % deutlich höher als beim Immobilien-Leasing (vgl. BDL, Jahresbericht 2012/2013). 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 500 Leasinggesellschaften, die bei der BaFin. eingetragen sind (zu den aufsichtsrechtl. Aspekten des Finanzierungsleasing s. Anm. 1106), gehören 179 Gesellschaften mit aktivem Leasinggeschäft dem Bundesverband deutscher Leasing-Unternehmen e.V. (BDL) an (Stand: Juli 2013). 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 2012 teilten sich wie folgt auf die verschiedenen Sektoren auf: 35 % Dienstleistungen (u.a. Banken, Versicherungen), 20 % verarbeitendes Gewerbe, 12 % private Haushalte, 11 % Handel, 10 % Verkehr und Nachrichtenübermittlung, 7 % Baugewerbe, 3 % Landwirtschaft/Energie- und Wasserversorgung/Bergbau und 2 % Staat.

## b) Erscheinungsbild des Leasings und Leasingarten

1101

**Gegenstand von Leasingfinanzierungen** sind insb. 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 VI. § 246 HGB Rz. 12; vgl. auch BFH v. 9.7.1986 – I R 218/82, BStBl. II 1987, 14; 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; v. 28.6.2005 – IV B 174/03, BFH/NV 2005, 2009; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 5 Rz. 94, 134).

**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 Leasinggegenstand 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 (IAS 17.8 übernommen durch VO (EG) Nr. 1126/2008 v. 3.11.2008, ABl. EU 2008 Nr. L 320, 1, 83). Ist dies nicht der Fall, wird von einem Operating Lease ausgegangen. Zur Einstufung von Leasingverhältnissen nach IAS 17 s. Anm. 1117.

**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. 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. PFEGER, 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 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, 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 Lieferant – 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

1105 c) **Rechtsnatur des Leasings**

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, 72. Aufl. 2013, 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, 6. Aufl. 2008, 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, 72. Aufl. 2013, 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; 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.; BAMBERGER/ROTH/MÖLLER II, § 500 BGB Rz. 10 f.; ERMAN/JENDREK XIII, Anh. § 535 BGB Rz. 15; SOERGEL/KUMMER, Vor § 535 BGB Rz. 91 ff.; GRAF VON WESTPHALEN, Der Leasingvertrag, 6. Aufl. 2008, 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 Ge-

brauchsberechtigung 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*, 6. Aufl. 2008, 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 mieterrechtl. 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).

Einstweilen frei.

1106

#### d) Abgrenzung zu anderen Rechtsverhältnissen mit Finanzierungsfunktion

1107

**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 wirtschaftlichen 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 Finan-

zierung von Anlagegütern und damit den Ersatz von gebundenem Betriebskapital abzielt, dient Factoring idR der kurzfristigen Forderungsfinanzierung.

1108 e) **Finanzierungsleasing im Sinne des Aufsichtsrechts**

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.). 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 insb. 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 Berücksichtigung 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 stl. Bedeutung der aufsichtsrechtl. Einordnung** als Finanzierungsleasing liegt darin, dass das sog. Bankenprivileg des § 19 GewStDV seit 2008 – und damit parallel zu der Einführung 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

### a) Zurechnung nach Handelsrecht

1111

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 i.d.F. 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 Zivilrechtslage (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 insb. 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 Nutzungsdauer 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 XXXIII. § 5 Rz. 151; offen gelassen von BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407. 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 rechtlichen Eigentümer dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut 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:

- Die Grundmietzeit deckt sich – annähernd – mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= stl. Abschreibungsdauer), bestätigt durch BFH v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34.
- Die Grundmietzeit liegt erheblich unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. 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), bestätigt 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 Entscheidungen des BFH v. 18.11.1970 (I R 133/64, BStBl. II 1971, 133, zu einem Mietkaufvertrag über ein Fabrikgrundstück); v. 30.5.1984 (I R 146/81, BStBl. II 1984, 825, ebenfalls zum Immobilien-Leasing); v. 8.8.1990 (X R 149/88, BStBl. II 1991, 70); v. 27.11.1996 (X R 92/92, BStBl. II 1998, 97, betreffend Mobilien-Leasing); v. 9.12.1999 (III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, betreffend Immobilien-Leasing). Nach den Grundsätzen dieser festgestellten 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 Nutzungsdauer des Leasinggegenstands ein faktischer Ausschluss des Leasinggebers von der tatsächlichen Sachherrschaft gegeben ist.

### c) Zurechnung nach IFRS-Grundsätzen

1113

Die IFRS regeln die Bilanzierung von Leasingverhältnissen in IAS 17 (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 Nutzungsdauer 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 Endschaftsregelung, 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 Ergebnis 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]).

**Eine grundlegende Reform der Leasingbilanzierung nach IFRS** ist seit längerer Zeit geplant. Im Wesentlichen geht es dabei darum, alle Leasingverhältnisse auch in der Bilanz des Leasingnehmers abzubilden (sog. *right-of-use-Ansatz*) und Gestaltungsmöglichkeiten durch *off-balance-sheet*-Finanzierungen zu begrenzen. Das IASB hat am 16.5.2013 zusammen mit dem FASB einen konzeptionell überarbeiteten Standardentwurf (ED/2013/6) zur Leasingbilanzierung veröffentlicht. Hierbei handelt es sich bereits um den zweiten Versuch, nachdem der im August 2010 veröffentlichte erste Standardentwurf auf weite Ablehnung

## § 5 Anm. 1113–1118 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

gestoßen war. Im Rahmen der andauernden Diskussion über den Exposure Draft Leases sind allerdings nach wie vor viele Punkte offen (s. FINDEISEN/ADOLPH, DB 2014, 614).

1114–1115 Einstweilen frei.

### 1116 3. Verfahrensfragen

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 Entscheidung das FA des Leasingnehmers informieren (OFD Frankfurt v.11.3.2008, ESt-Kartei HE § 6 EStG, Fach 5, Karte 1, unter 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 Entscheidung 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, Fach 5, Karte 1, unter 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 v. 26.1.1970 und den darauf aufbauenden Entscheidungen (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 v. 26.1.1970 (IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) niedergelegten Zurechnungsgrundsätze (s. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971, 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 Nutzungsdauer 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, BStBl. I 1971, 264, unter III.; BFH v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; v. 28.7.1993 – I R 88/92, BStBl. II 1994, 164). Dies wird angenommen, soweit ein anderer sowohl das Ri-

siko des zufälligen Untergangs trägt als auch die Chance der Wertsteigerung hat (BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527; v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330).

**Spezial-Leasing:** In Fällen des Spezial-Leasings (s. Anm. 1160) ist der Leasinggegenstand ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer 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, d.h. 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 2009, 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/BREMSE/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, d.h. 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, 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.

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

20.3.2007, DB 2007, 829, zum Containerleasing; LFD Thüringen v. 31.1.2012, DSrR 2012, 970, zum Containerleasing (s. Anm. 1142).

Vor dem Hintergrund der vorstehenden Erlasse bestehen insb. bei Teilamortisationsverträgen über bewegliche WG, die nicht den drei Grundfällen des Teilamortisations-Mobilien-Leasing-Erlasses v. 22.12.1975 (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. Eine pauschale Übertragung der dort genannten Kriterien widerspricht uE jedoch den von der Rspr. herausgearbeiteten Grundsätzen, 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, 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 erlass-typischen 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 des BMF v. 19.4.1971 (BStBl. I 1971, 264) bezieht sich – entsprechend dem Leasing-Urteil des BFH v. 26.1.1970 (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 Nutzungsdauer 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 Nutzungsdauer (s. Anm. 1138) beträgt; oder
- wenn die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer 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 Restnutzungsdauer 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, BStBl. I 1972, 188) baut hinsichtlich Begriff, Abgrenzung, Vertragsformen und Zurechnungskriterien unmittelbar auf dem Mobilien-Leasing-Erlass auf (BMF v. 19.4.1971, 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, BStBl. I 1972, 188, unter Verweisung auf BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; v. 2.8.1966 – I R 119/66, BStBl. III 1967, 63; v. 18.11.1970 – 1133/64, BStBl. II 1971, 133).

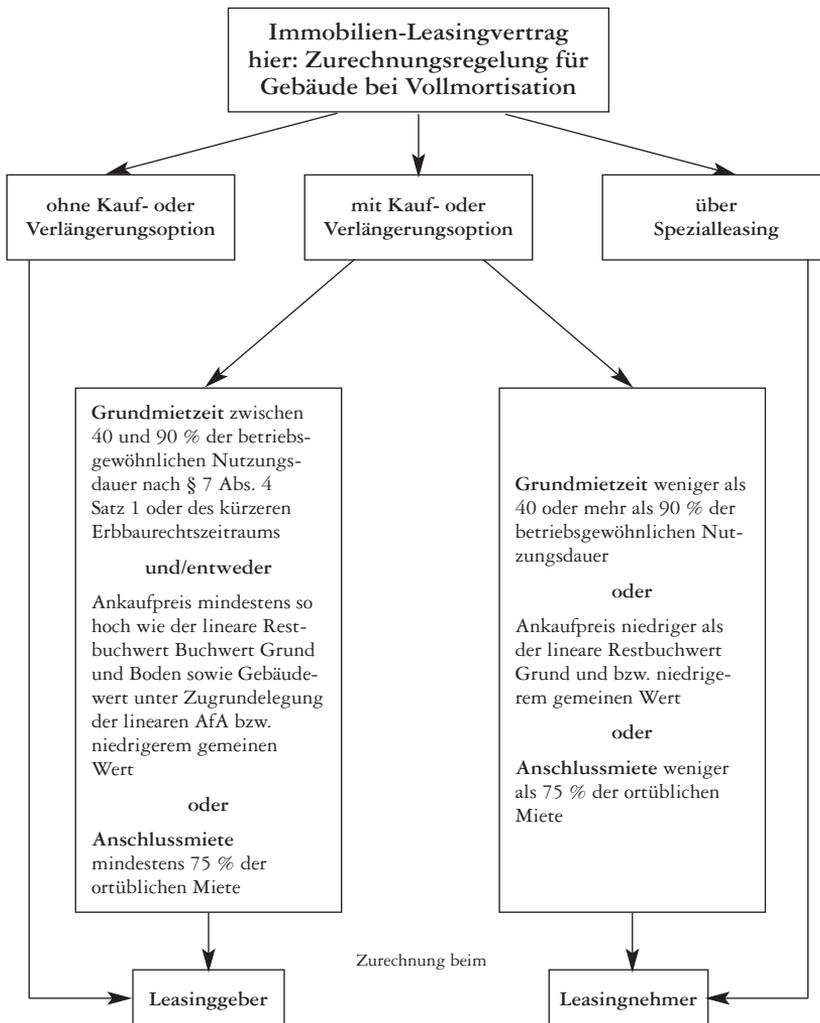
**Bedeutung des Erlasses:** In der Praxis haben die im Erlass geregelten Formen des Immobilien-Leasings keine große Bedeutung, da dem Immobilien-Leasing idR eine gegenüber der voraussichtlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Immobilie (s. Anm. 1138) wesentlich kürzere Grundmietzeit zugrunde liegt, 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 (s. Anm. 1199 „Betriebsvorrichtungen“).

- ▶ *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 Nutzungsdauer (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, Abgrenzungsrichtlinien 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

BMF v. 22.12.1975 (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 Nutzungsdauer (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 v. 22.12.1975. 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 (zutr. LÜDICHE/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 zu-

zurechnen ist in diesem Fall der Leasinggegenstand nach dem Erlass v. 22.12.1975 deshalb, weil der Leasinggeber allein die Chance der Wertsteigerung (Möglichkeit der Nichtausübung des Andienungsrechts) hat, während der Leasingnehmer 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 Nutzungsdauer) 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 verblieben 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, d.h. 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 LÜDICKE/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 insb. 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 zum Teil, d.h. idR nur in Höhe der AfA, beglichen. BMF v. 23.12.1991 (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 Nutzungsdauer 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 ortsüblichen 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 – d.h. 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 Tz. 12–17 sechs typische Risikoübernahmeklauseln 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 Risikoübernahmeklauseln 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.

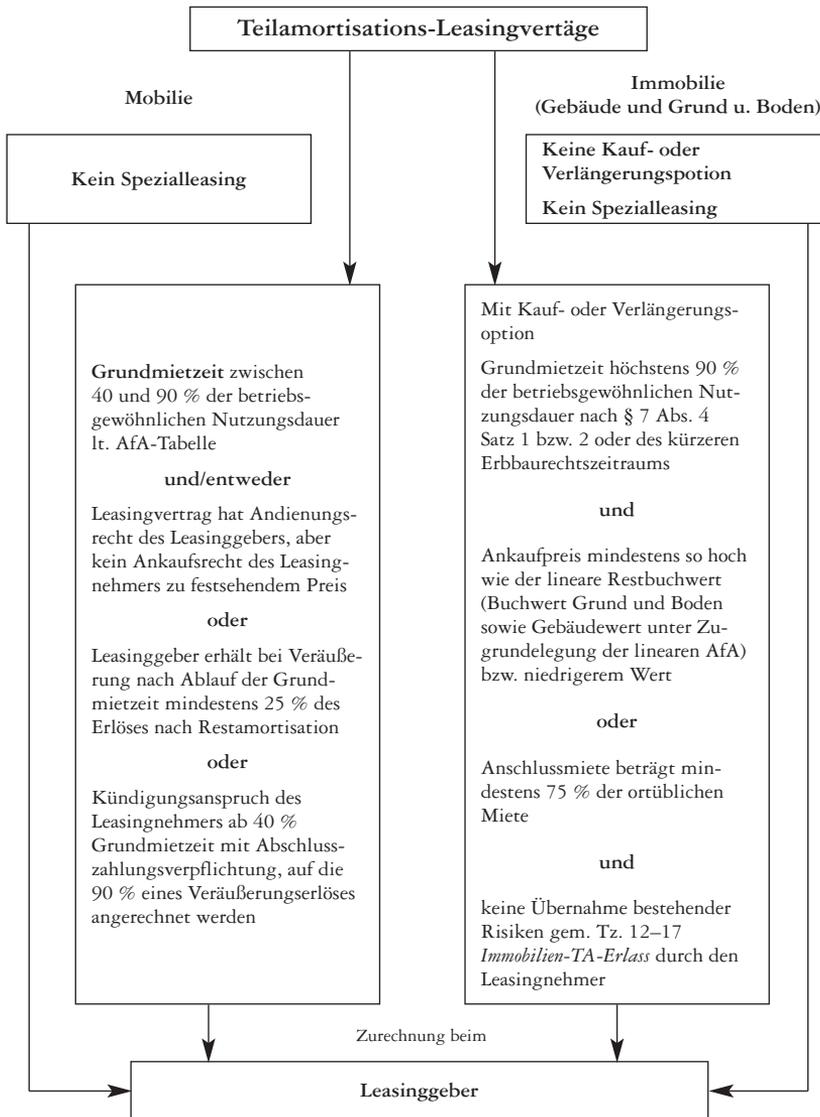
► *Wirtschaftlicher Erwerbszwang bei Erbbaurecht:* Ist der Leasingnehmer Eigentümer des Grund und Bodens, auf dem der Leasinggeber als Erbbauberechtigter den

Leasinggegenstand errichtet, so ist darauf zu achten, dass der Erbbaurechtsvertrag 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.

[Anschluss S. E 586]



1129 Einstweilen frei.

1130 **f) Sonstige Verwaltungsanweisungen zu Leasingverträgen**

BMF v. 21.7.1970 (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. 1199 „Sprinkleranlagen“).

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 (BStBl. I 1983, 431) zur Behandlung von degressiven Leasingraten (s. Anm. 1168) sowie Vormieten und Mietsonderzahlungen (s. Anm. 1173, 1182, 2000).

BMF v. 9.6.1987 (BStBl. I 1987, 440) zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und Restbuchwert bei Wirtschaftsgebäuden.

BMF v. 9.1.1996 (BStBl. I 1996, 9) zur bilanz- und gewstl. Behandlung der Fortfäktierung von Forderungen aus Leasingverträgen.

BMF v. 13.5.1998 (DB 1998, 1060; DStR 1998, 893): Maßgebende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei Leasing-Verträgen; Änderung der amtlichen AfA-Tabelle (s. Anm. 1138) nunmehr: OFD Frankfurt v. 22.10.2002 (ESt-Kartei HE § 6 EStG Fach 5 Karte 4). Maßgebende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 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 (BStBl. I 2001, 175), geändert durch BMF v. 5.8.2003 (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, Fach 5, Karte 1, unter 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 Nutzungsdauer 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-Erlassen der FinVerw. als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen. Die Betriebsprüfungspraxis orientiert

sich dementsprechend 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 Nutzungsdauer nach einer amtlichen AfA-Tabelle, etwa infolge der technischen Fortentwicklung, zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führt und von einer längeren gewöhnlichen Nutzungsdauer 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 Bundessteuerblatt veröffentlicht, so ist – auch wenn die neue AfA-Tabelle rückwirkende Anwendung findet – für die Frage, wem hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer das wirtschaftliche Eigentum zusteht, die bisherige AfA-Tabelle maßgebend (OFD Frankfurt v. 22.10.2002, ESt-Kartei HE § 6 EStG Fach 5 Karte 4).

► *Gebrauchte Wirtschaftsgüter:* Für die Ermittlung der Nutzungsdauer 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; v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922). Nach einer Verfügung des Hessischen Ministeriums der Finanzen (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 Fach 1 Karte 6, dort: „Flugzeuge gebraucht“) soll sich die Restnutzungsdauer 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 Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle den Zeitraum der bisherigen Nutzung abzuziehen. Nach einer Entscheidung des FG Berlin soll es dagegen auch zulässig sein, die Restnutzungsdauer durch Abzug der bereits verstrichenen Nutzungsdauer von der gewöhnlichen Nutzungsdauer 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 Nutzungsdauer 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, 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/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 267).

► *Nutzungsdauer und Betriebskonzept*: Nach BMF v. 15.6.1999 (BStBl. I 1999, 543) soll bei Verlustzuweisungsgesellschaften, deren Betriebskonzept offensichtlich von einer erheblich längeren Nutzungsdauer 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 beispielsweise 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 Nutzungsdauer. Dem kann aber nur insoweit gefolgt werden, als die Erzielung des Verwertungserlöses gesichert ist. Daran fehlt es, wenn der Leasingnehmer ein Ankaufsrecht hat. BMF v. 15.6.1999 (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 Nutzungsdauer in § 7 Abs. 1 Satz 3 geregelt, für alle anderen immateriellen WG bestimmt sich diese nach allgemeinen Grundsätzen, d.h. dem Zeitraum, in dem der Stpfl. das WG voraussichtlich zur Nutzung einsetzen wird. Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Filmrechte wird nach BMF v. 23.2.2001 (BStBl. I 2001, 175 – Tz. 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 Nutzungsdauer für Gebäude wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 bemessen, d.h. beträgt je nach Fallgestaltung 50, 40, 33  $\frac{1}{3}$  oder 25 Jahre. Liegt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Einzelfall darunter, so ist nach § 7 Abs. 4 Satz 2 von der kürzeren Nutzungsdauer auszugehen.

Vgl. BFH v. 12.8.1982 – IV R 184/79, BStBl. II 1982, 696: 40-jährige Nutzungsdauer; 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 Nutzungsdauer des Gebäudes, so tritt an die Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der kürzere Erbbaurechtszeitraum (Immobilien-Leasing-Erlass, s. Anm. 1126; Beispiele dazu bei RUNGE, DSz 1972, 166).

### bb) Bedeutung der 90 %-Grenze

1139

Die FinVerw. nimmt nach den Mobilien-Leasing-Erlassen v. 19.4.1971 und v. 22.12.1975 (s. Anm. 1125, 1127) wie nach dem Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972 (s. Anm. 1126) eine annähernde Deckung von betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer und Grundmietzeit an, wenn die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt. Die h.M. im Schrifttum billigt aus Praktikabilitätsgründen die 90 %-Grenze.

Vgl. WÖHE, HwStR „Leasing“, 724; P. FISCHER in HHSp., § 39 AO Rz. 47; SCHEIDEL, BB 1971, 508; SÖFFING, FR 1971, 216; RUNGE, DSz 1971, 126; SCHIELOH, Leasing, 1971, 48; RUNGE/BREMSER/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,

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

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 Gewicht fallenden Wert habe, und KNAPP, DB 1971, 688, der es mit dem Leasing-Urteil des BFH v. 26.1.1970 für nicht vereinbar hält, den Verbrauch oder Verschleiß bereits auf einen Zeitpunkt vorzuverlegen, in dem das WG erst 90 % seiner Nutzungsdauer hinter sich gebracht hat.

Die typisierende Betrachtung ist uE im Interesse der Praktikabilität und der Rechtssicherheit vertretbar. Einerseits nehmen beispielsweise die Rechnungslegungsvorschriften nach US-GAAP einen Capital Lease mit Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer bereits bei einer Vertragslaufzeit von mindestens 75 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer an. Andererseits kommt insb. 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-Urteil des BFH v. 26.1.1970 (s. Anm. 1117) hinausgehend sehen die Mobilien-Leasing-Erlasse v. 19.4.1971 und v. 22.12.1975 (s. Anm. 1125, 1127) wie der Immobilien-Leasing-Erlass v. 21.3.1972 (s. Anm. 1126) eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer vor, wenn die Grundmietzeit weniger als 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer 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. 47; RUNGE/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 272; dagegen KNAPP, DB 1971, 689, der diese Regelung in Widerspruch zur Rspr. sieht, ebenfalls kritisch 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 Nutzungsdauer nur eine Vermutung des ersten Anscheins sein, die jederzeit von den Vertragsparteien entkräftet werden kann (ebenso RUNGE/BREMSER/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 v. 23.12.1991 (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 v. 22.12.1975 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 v. 23.12.1991 (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 Tz. 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 Tz. 12–17 des Immobilien-Teilamortisations-Erlass 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. Nach der Rspr. (BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) kommt es dabei auch auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung an.

**Andienungsrecht (put-option) des Leasinggebers:** Bei Leasingverträgen mit Andienungsrecht ist der Leasingnehmer verpflichtet, auf Verlangen des Leasing-

gebers den Leasinggegenstand zu einem bereits bei Abschluss des Leasingvertrags 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 v. 22.12.1975, 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, BStBl. I 1992, 13 – Tz. 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 – Tz. 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 Begründung in den vorstehenden Erlassen – 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). Etwas anderes kann ausnahmsweise allenfalls dann gelten, wenn der festgelegte Put-Optionspreis so hoch bemessen ist, dass eine Ausübung der Option von vornherein zu erwarten war. In diesem Fall soll 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, nrkr., Az. BFH IV R 33/13, unter Verweis auf die BFH-Rspr. zu Kaufoptionen).

**Kaufoption (call-option) des Leasingnehmers:** Die Rspr. beurteilt im Leasing-Urteil des 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 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 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 vorhan-

denen 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; v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311).

► *Aufteilung des Mehrerlöses*: Die Auffassung der 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. TONNER, 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, BStBl. I 1992, 13 – Tz. 12–17) sieht deshalb sechs typische Risikoübernahmeklauseln 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 Baukostenzuschüsse aus. Eine nach stl. Grundsätzen zulässige AfA 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/BREMSER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 275; SCHEIDEL, BB 1971, 508).

#### d) Bedeutung der Doppeloption

1143

Hat nach Ablauf der Grundmietzeit sowohl der Leasinggeber ein Andienungsrecht (put-option) als auch der Leasingnehmer ein Kaufoptionsrecht (call-option), spricht man von einer Doppeloption 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 Über-

## § 5 Anm. 1143–1151 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

schneidungsbereich 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 Doppeloption 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, insb. 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 v. 22.12.1975 (FR 1976, 115 – Tz. 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 Doppeloption insb. 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** (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 Nutzungsdauer 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 Restnutzungsdauer 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, BStBl. I 1992, 13 – Tz. 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, 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 Gebrauchtwarenmarkt 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, 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 innerhalb eines Zeitraums von 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis aufgrund seines Kündigungsrechts beendet.

Einstweilen frei.

1152

#### f) Bedeutung der Aufteilung des Veräußerungserlöses

1153

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 Lea-

## § 5 Anm. 1153–1154 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

singgegenstands“ (Teilamortisations-Erlass v. 22.12.1975; s. Anm. 1127). Dem folgt auch der BFH (v. 4.7.2002 – IV B 44/02, 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 leasht, 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.

### 1154 g) Bedeutung der Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die Abschlusszahlung

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, 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 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, BStBl. I 2001, 175 – Tz. 16, geändert durch BMF v. 5.8.2003, 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 Nutzungsdauer von 50 Jahren (s. Anm. 1138) entsprechend dem Erlass v. 21.3.1972 das wirtschaftliche Eigentum dem Lizenznehmer zuzurechnen (zur Übergangsregelung s. BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175 – Tz. 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 v. 23.12.1991 das wirtschaftliche Eigentum zugerechnet werden. Das Gleiche soll auch dann gelten, wenn gleichzeitig eine Kaufoption für den Lizenznehmer und ein Andienungsrecht für den Lizenzgeber vereinbart ist (sog. Doppeloption, 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, BStBl. I 2001, 175 – Tz. 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 Li-

## § 5 Anm. 1155–1160 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

zennnehmer 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 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; v. 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; 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 Leasingnehmers durch ein abstraktes Schuldversprechen eines Dritten garantiert sind. Dies hat das FG München (v. 8.4.2011 – 1 K 3669/09, EFG 2011, 1699, rkr.) inzident bestätigt (s. LÜDICKE/FISCHER, DStR 2011, 1935; ausführlich HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2011, 581; aA DORNHEIM, DStR 2011, 1793).

1156–1159 Einstweilen frei.

### 7. Spezial-Leasing

#### 1160 a) Steuerliche Behandlung des Spezial-Leasing

**Rechtsprechung:** Nach dem Leasing-Urteil des BFH v. 26.1.1970 (IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264) sind Mobilien ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer 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 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, insb. 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.).

**FinVerw.:** Nach dem Mobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264) ist bei Spezial-Leasingverträgen „der Leasinggegenstand regelmäßig

dem Leasingnehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf Optionsklauseln zuzurechnen“. Nach dem Vollamortisations-Immobilien-Leasing-Erlass (BMF v. 21.3.1972, 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, 573; 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/BREMSEMER/ZÖLLER, Leasing, 1978, 294). Die Möglichkeit, dass sich der Leasingnehmer die Gegenstände beim Leasinggeber aussucht, reicht nicht aus (glA KNAPP, DB 1971, 690). Serienfabrikate wie zB Güterwagen, Tankwagen, Anbauteile, die nicht nach den Wünschen des Leasingnehmers wesentlich abgeändert 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. 1199.

### c) Spezial-Leasing in Sonderfällen

1162

**Spezial-Leasing bei Sachgesamtheiten:** 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, Kühlrichtungen 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/BREMSE/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, Fernseh Türmen 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.

## 1163 8. Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Objektgesellschaft

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 insb. 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 (BT-Drucks. 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

#### aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung

1165

**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; 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* (insb. 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. FG München v. 9.10.2007 (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 ha-

ben würde und dem Lizenznehmer außerdem die Möglichkeit zur Verlängerung der Lizenzen oder zum Ankauf des Films eingeräumt sei (kritisch LORTZ, 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 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, 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 Nutzungsdauer des WG, nicht nach der vereinbarten, regelmäßig kürzeren Grundmietzeit des Leasingvertrags (aA SCHEITERLE, DB 1990, 2182). Maßgebend für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Leasinggegenstands ist nach der FinVerw. die in den amtlichen AfA-Tabellen oder Branchentabellen aufgeführte Nutzungsdauer; 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 Nutzungsdauer 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 Steuervergüns-

tigung 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 Wj., 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.

Einstweilen frei.

1169–1172

### cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen

1173

**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 (insb. 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 (v. 8.4.2011 – 1 K 3669/09, EFG 2011, 1974, rkr.) hat entschieden, dass eine anteilige Aktivierung jedenfalls im sog. Erstjahr, d.h. im Jahr vor Fertigstellung des Films nicht in Betracht kommt. Eine Entscheidung für die Folgejahre musste das FG München im Streitfall nicht treffen. Zu der Frage sind jedoch weitere Verfahren vor dem FG München anhängig. Nach WASSERMAYER (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]).

1175–1176 Einstweilen frei.

1177 **ee) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis**

**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 Flugzeugleasinggeschäft 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, SIS 03 04 37, 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 insb. die Verpflichtung eines Kfz.-Händlers, ein an eine Leasinggesellschaft verkauftes Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem festen Preis zurückzuerwerben. Der BFH hat bereits mit Urteil v. 11.10.2007 (IV R 52/04, FR 2008, 514)

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 (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, 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 (kritisch auch HOFFMANN, DStR 2011, 355). Zu der Frage der stl. Behandlung beim Optionsberechtigten hat der BFH noch nicht Stellung bezogen.

#### ff) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)

1178

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 Garantienhaftung 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, 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, 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, BStBl. I 1996, 9). Der Leasinggeber behält aufgrund seiner Veritätshaftung die typischen Objektisiken, dh., er ist dem Forderungskäufer gegenüber regress-

## § 5 Anm. 1178–1180 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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

**Gewerbsteuerliche Hinzurechnung:** Nach dem durch die Unternehmenssteuerreform 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 – Tz. 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 – Tz. 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, BStBl. 2008, 718 – Tz. 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 Fin-Verw. 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, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 14, 32 ff. und 37 ff.).

1179 Einstweilen frei.

### b) Behandlung beim Leasingnehmer

#### 1180 aa) Leasingraten

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:** 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 hinaus-

gehenden Beträge sind zu aktivieren. Nach BMF v. 10.10.1983 (BStBl. I 1983, 431) gilt dieses Urteil für nach dem 1.1.1983 abgeschlossene Verträge nur in Fällen, die mit dem vom 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). 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 Nutzungsvverlauf 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, DStR 2001, 1702; zuletzt BMF v. 28.6.2002, DStR 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.

#### bb) Nebenkosten

1181

Nach Auffassung der FinVerw. bestehen keine Bedenken, Nebenkosten beim Leasingnehmer als sofort abziesbare 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 auf-

## § 5 Anm. 1181–1186 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

grund 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).

### 1182 cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen

**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 degressive Auflösung s. Anm. 1173, 1180.

**Sonderzahlungen:** Zum Begriff s. Anm. 1173. Stellen Sonderzahlungen Mietvorauszahlungen dar, sind sie wie Vormieten (s.o.) zu behandeln, d.h. 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, insb. bei Zinslosigkeit s. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3.

1183–1184 Einstweilen frei.

### 1185 dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers

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 bilanzstrechtl. 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 (BStBl. I 1976, 66) sowie BFH v. 26.2.1975 (I R 32/73, BStBl. II 1975, 443); v. 26.2.1975 (I R 184/73, BStBl. II 1975, 443).

### 1186 ee) Rückstellungen

**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 strechtl. unzulässigen Drohverlustrückstellung des § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 2 HGB, die das Risiko zukünftiger Einnahmen betrifft, zu unterscheiden ist die strechtl.

nach wie vor zulässige Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Fall 1 HGB. Diese Verbindlichkeitsrückstellung betrifft das Risiko zukünftiger Ausgaben aus einem Geschäft. Um eine derartige Verbindlichkeitsrückstellung handelt es sich bei der Verpflichtung des Leasingnehmers, auf seine Kosten Mieterbauten 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 ratierlich 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).

Einstweilen frei.

1187–1189

## 10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers

### a) Behandlung beim Leasingnehmer

#### aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung

1190

**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/BREMSE/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/BREMSE/ZÖLLER, Leasing, 1978, 314). Nach den Finanzierungsleasing-Erlassen (BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264; v. 23.3.1972, 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 h.M. zu schätzen (SCHEIDEL, BB 1971, 508; RUNGE/BREMSE/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 konventionel-

## § 5 Anm. 1190–1192 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

ler 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 StBegünstigung erfüllt sind. Die AfA richtet sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstands (vgl. Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264).

1191 Einstweilen frei.

### 1192 bb) Leasingraten

**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, 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, BStBl. I 1971, 264).

► *Der Tilgungsanteil* ist erfolgsneutral zu behandeln (Mobilien-Leasing-Erlass, BMF v. 19.4.1971, BStBl. I 1971, 264); er mindert beim Leasingnehmer die passivierte Kaufpreisverbindlichkeit (s. Anm. 1190), beim Leasinggeber die aktivierte Kaufpreisforderung (s. Anm. 1195). 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, BStBl. I 1971, 264).

► *Ermittlung des Zins- und Kostenanteils:* Nach OFD Frankfurt v. 11.3.2008 (ESt-Kartei HE § 6 EStG, Fach 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, Fach 5, Karte 1).

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

Vergleich 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:

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

Dabei bedeuten:

$n$  = Zahl der insgesamt zu leistenden Raten

$g_1 = 1$

$g_n$  = 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, Fach 5, Karte 1).

Einstweilen frei.

1193–1194

### b) Behandlung beim Leasinggeber

1195

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.

Einstweilen frei.

1196–1198

## 11. 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. Doppelooption) 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.

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

**Doppelooption:** 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, 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.

**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 v. 22.12.1975 s. Anm. 1127, zum Teilamortisations-Erlass für Immobilien v. 23.12.1991 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.

**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.

**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; STUMPF/GROSS, Der Lizenzvertrag, Heidelberg, 8. Aufl. 2005; WASSERMAYER, Medienfonds mit Schuldübernahme- bzw. Defeasance-Struktur, DB 2010, 354; THEISEN/LINS, Defeasance-Strukturen bei Filmfonds – Modell, Funktion und steuerliche Konsequenzen, DStR 2010, 1649.

#### a) Begriff

Unter einem Lizenzvertrag im engeren Sinne 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

1200

## § 5 Anm. 1200–1202 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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.

### 1201 b) Rechtsgrundlagen

**Bürgerlich-rechtlich** ist der Lizenzvertrag nicht geregelt, sondern bildet einen Vertrag eigener Art (WEIDENKAFF, in PALANDT, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 581 BGB Rn. 7). Je nach Ausgestaltung des Lizenzvertrags enthält dieser Elemente des Kauf-, Miet- und/oder Gesellschaftsvertrags oder aber des Pachtvertrags (vgl. BGH v. 11.6.1970 – X ZR 23/06, DB 1970, 1435; KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 5-11; STUMPF, Der Lizenzvertrag, 5. Aufl. 1984, 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, NJW-RR 1993, 1270; PFAFF, BB 1974, 565, mwN).

**Gegenstand des Lizenzvertrags** ist die entgeltliche Überlassung zur Nutzung von

- ▶ *gewerblichen Schutzrechten* (Lizenzvertrag im weiteren Sinne): Patente (§ 9 PatG), Gebrauchsmuster (§ 13 GebmMG), 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 im weiteren Sinne): insbes. Fertigungs- 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 abzuhalten. 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, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 433 BGB Rn. 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 Vertragsabschluss nichts mehr zurückzugeben ist (vgl. BFH v. 25.10.1963 – IV 429/62 U, BStBl. III 1964, 44; v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; zur Anwendbarkeit der Leasinggrundsätze auf Filmlizenzverträge vgl. BMF v. 23.2.2001, 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. Patentreferenz; 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.

## § 5 Anm. 1202–1205 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

► *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).

1203–1204 Einstweilen frei.

### 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; 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 Rn. 740 [101/2013]; insoweit aA CLAUSEN, DStZ 1976, 375; JbFStR 1976/77, 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, Rn. 501; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 Rechteeräumung 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; KRÜMM in BLÜMICH, § 5 Rn 940a [10/2013]). 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. KRÜMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 940a [10/2013]; WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 sind (WASSERMEYER, 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 (proratatorische) Aktivierung nur in Betracht, wenn der Wert der Verpflichtungen bestimmt oder zumindest bestimmbar ist; denn anderenfalls scheitert 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.

**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; 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 grundsätzlicher 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

**Monographien:** 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 Pachteinnahmen bei Verpachtung von Grundstücken, StuW 1962, 491; HEINLEIN, Pachtvertrag oder stilles Gesellschaftsverhältnis, DStZ/A 1962, 183; HOFBAUER, Die bilanzielle Behandlung verlorder 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, Wert sicherungsklauseln in Miet- und Pachtverträgen, DB 1975, 965; MITTELBACH, Bilanzierung der Aufwendungen für die Verbesserung von Miet- und Pachträumen, 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 Abstandszahlungen 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: Pächterenerungs-/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 Abgrenzung vom Erwerb der Mietsache s. Anm. 1229; zur Abgrenzung vom Erwerb eines Mietrechts s. Anm. 1250.

## § 5 Anm. 1225–1228 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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 Grundstücks-pacht 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 Erwerbsschancen 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, 6. Aufl. 2012, § 581 BGB Rn. 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 Rn. 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 Grundstücks-pachtvertrag.

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

1226–1228 Einstweilen frei.

**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; 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). 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 gewähren 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, 6. Aufl. 2012, § 581 BGB Rn. 7). Entscheidend ist, ob die typischen Merkmale eines Pachtvertrags (Nutzungsüberlassung gegen Pachtzinszahlung) 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 Gaststät-

## § 5 Anm. 1229–1232 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

ten, 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 Rn. 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, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 535 BGB Rn. 1, Einf. vor § 581 BGB Rn. 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; v. 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622). Danach sind Vorleistungen zu aktivieren und Erfüllungsrückstände zu passivieren (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56; v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; 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, 73. Aufl. 2014, § 535 BGB Rn. 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, Rn. 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, 73. Aufl. 2014, § 535 BGB Rn. 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; 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; v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89; 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); Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen (Anm. 1264–1266); Mieterzuschüsse, Mieterdarlehen, Mietvorauszahlungen (Anm. 1243); Abfindungen (Anm. 1272–1276). Zur Betriebspacht mit Substanzerhaltungspflicht bzw. Erneuerungsverpflichtung des Pächters s. Anm. 1404, 1408; zur Rückstellung für unterlassenen Erhaltungsaufwand s. Anm. 1244.

Einstweilen frei.

1233–1240

### 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; v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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; 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 (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; v. 26.6.1980 – IV R 35/74, BStBl. II 1980, 506; v. 8.12.1982 – I R 142/81, BStBl. II 1983, 369; 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 Rn. 1038 [10/2013]M WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 Rn. 1038 [10/2013]).

1242 Einstweilen frei.

#### b) Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter

##### 1243 aa) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter

Mietvorauszahlungen sind sämtliche im Voraus bezahlte Mietzinsleistungen, die die Besonderheit aufweisen, dass ihre Verwendung dem Vermieter grds. frei-

steht (WEIDENKAFF in PALANDT, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 535 BGB Rn. 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 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. 2000 „Mietvorauszahlung“.

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, 10. Aufl. 2011, § 535 Rn. 607).

**Abgrenzung zu Baukostenzuschüssen:** Baukostenzuschüsse sind Leistungen des Mieters an den Vermieter, die dem Aufbau bzw. der Wiederherstellung von Mieträumen dienen sollen (WEIDENKAFF in PALANDT, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 535 BGB Rn. 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.

#### bb) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter

1244

**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 ver-

§ 5 Anm. 1244–1245 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

güten muss (WOERNER, StJb. 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; kritisch 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 und Anm. 2000 „Mietvorauszahlungen“.

**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, Rn. 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 vollständig ist. Bei zweifelhaften Ansprüchen ist der Ausweis nur noch solange 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. keine Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden (vgl. Anm. 1850).

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; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rn. 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; 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 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 Rn. 591 [10/2013]); 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, Rn. 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 abzu-

grenzen. 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 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“, so 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 Entscheidung 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 Fehlmaßnahme, so kann eine Teilwertabschreibung gerechtfertigt sein (s. allgemein § 6 Anm. 599). 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).

### 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 Mitereinbauten, 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, 2000 „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. 333); 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 allgemein s. § 2 Anm. 144); 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 Bilanzauffassung für schwebende Verträge), kann nicht mehr verlangt werden (glA o.V., DB 1975, 1282).

## § 5 Anm. 1256–1261 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

**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; 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 Mieterrein- 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 Rn. 740 „Drittaufwand“ [10/2013]; zur Anerkennung von Drittaufwand als WK vgl. BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271).

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 wirtschaftlicher 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Heimfallverpflichtung“; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Heimfall“, wonach der Heimfall bei der Berechnung der AfA zu berücksichtigen ist; KRUMM (in BLÜMICH, § 5 Rn. 1072 [10/2013]) 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 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. 275). 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 Verpächter zusätzlichen Mietzins (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 Pachtzins vereinbart, so wird der Verpächter zum Zeitpunkt der Wirksamkeit dieser Vereinbarung wirtschaftlicher Eigentümer mit der Folge des Zuflusses des zusätzlichen Mietzins 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 Verpächter nur diejenigen Einrichtungen zu, die der Pächter nicht wegnimmt, so ist der Vermieter erst mit Vertragsende wirtschaftlicher Eigentümer der dann heimfallenden Einrichtung. In diesem Fall handelt es sich für den Verpächter um nachträglichen Pachtzins.

Einstweilen frei.

1264

## 7. Bilanzierung der Entfernung- und Wiederherstellungsverpflichtung des Mieters

### a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft

1265

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, 73. Aufl. 2014, § 546 BGB Rn. 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; 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, Einplanung und zum Abbruch (vgl. BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; v. 26.9.1975 – III R 15/74, BStBl. II 1976, 110; 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; 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). Die Wahrscheinlichkeit beurteilt sich entweder nach der zivilrechtl. Lage (Vertrag, gesetzliches Mietrecht) oder nach öffentlich-rechtl. Entfernungsverpflichtungen (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 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 Ge-

meinkosten 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. 2007, 251; v. 2.7.2014 – I R 46/12, DStR 2014, 1961; s. aber hinsichtlich künftiger Preissteigerungen nach Einführung des Abzinsungsgebots § 6 Anm. 1174). 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, DStR 2014, 1961). 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. 1183). 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; 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 v. 14.10.1971 (I R 52/71, BStBl. II 1972, 34) ist eine Abfindung (für den Verzicht auf ein Erbbaurecht) sofort abziehbar, wenn sie – kurz gesagt – der Beseitigung einer Fehlmaßnahme dient; s. § 6 Anm. 599. 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 abzubauen 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 wert-

## § 5 Anm. 1272–1274 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

los 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. 676).

### **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).

▷ *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; 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 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.

1273 Einstweilen frei.

### 1274 **b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter**

**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 veranlassetes Mietverhältnis, gehört die Abfindung zum nicht steuerbaren 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; v. 23.10.1929, StuW 1930 Nr. 94; v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; 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 Mieter-einbauten (gegen Aktivierung MITTELBACH, Gewerbliche Miet- und Pachtverträge, 4. Aufl. 1979, Rn. 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; v. 3.4.1935, StuW 1935, Nr. 282). Über 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, 1060). 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).

Einstweilen frei.

1276–1279

## 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 i.d.R. 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, BStBl. I 1980, 3; BFH v. 17.5.1984 – V R 118/82, BStBl. II 1984, 678; v. 31.3.1987 – IX R 112/83, BStBl. II 1987, 774; v. 31.3.1987 – IX R 111/86, BStBl. II 1987, 668; v. 11.8.1987 – IX R 143/86, BFH/NV 1988, 292; v. 30.10.1990 – IX R 92/89, BFH/NV 1991, 390; v. 15.9.1992 – IX R 15/91, BFH/NV 1994, 301; 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 (i.d.R. neue) Sache zu einem vorher bestimmten Preis zu kaufen, wobei die bis dahin gezahlte Miete ganz oder zum Teil auf den Kaufpreis angerechnet wird; dazu genügt z.B. 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, 73. Aufl. 2014, 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 i.V.m. 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 i.d.R. 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, 73. Aufl. 2014, Einf. vor § 535 BGB Rz. 30). Dem Mieter verschafft der Mietkauf die Chance, die Mietsache zu behalten, sich die Entscheidung 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 (z.B. 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; v. 5.11.1957 – I 221/564, BStBl. III 1957, 445; v. 12.9.1991 – III R 233/90, BStBl. II 1992, 182; 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, 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 v. 23.12.1991 (BStBl. I 1992, 13). Im Erlass FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 (StEK EstG § 5 Akt. Nr. 176; gleichlautend OFD Frankfurt/M. 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 Er-

lass 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 zutreffend, 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. Nach diesen Kriterien haben BFH v. 2.8.1966 (I R 119/66, BStBl. III 1967, 63) einen Mietvertrag und BFH v. 5.11.1957 (I 221/56 U, BStBl. III 1957, 445) einen Kaufvertrag angenommen.
- ▶ *Angemessene Miete:* Von einem Mietvertrag ist nach FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176) auszugehen, wenn die vereinbarte Miete angemessen ist.
- ▶ *Verrechnung gegen Pfandbetrag:* Überlässt der Stpfl. dem Kunden einen Verpackungsapparat 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, insb. 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 Vertragsverhältnis 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. v. 27.7.2004 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176) insb., wenn dem Mieter das Recht eingeräumt ist, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben, und wenn die Ausübung der Kaufoption im Ermessen des Mieters liegt.
- ▶ *Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis:* Keine Anrechnung spricht stark für einen Mietvertrag. Wird die Anrechnung der Mietzahlungen auf den Kaufpreis erst bei Abschluss des Kaufvertrags festgelegt, spricht dies für einen Mietvertrag (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176). 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; 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 n.F., Rz. 70–72).

Dagegen ist nach 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 Interessenslage 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; 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, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176). Allein die Anrechnung der Mietzahlung genügt uE noch nicht für die Annahme eines Kaufvertrags. Nach FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176) 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; v. 2.6.1978 – III R 4/76, BStBl. II 1978, 507; FinMin. Schl.-Holst. v. 27.7.2004, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176; 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 (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 Eigen-

## § 5 Anm. 1283–1288 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

tum 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, ausgenommen 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 Rückkaufsoption, 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 ihn 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. v. 27.7.2004 (StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176) 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. die angerechneten Mietzahlungen). Dadurch wird nicht der ursprüngliche Mietaufwand rückgängig gemacht, sondern lediglich der Preis für den gebrauchten Mietgegenstand bestimmt.

1287 Einstweilen frei.

### 1288 4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag

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

► *Beim Mieter* stellen die Mietzahlungen Kaufpreisaraten 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 Kaufpreisaraten. Die Summe der Tilgungsraten zzgl. des bei Ausübung der Kaufoption zu zahlenden Restbetrags bildet die zu aktivierenden AK. In gleicher Höhe ist eine Kaufpreis-

schuld 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, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 176). 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 der Sachverhalt von dem Zeitpunkt an, in dem die Nichtausübung feststeht (z.B. 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 hingeegebenen WG, d.h. nach dem verbliebenen Buchwert des Kaufpreisanspruchs.

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; GRESSLER, 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; PREISSLER/PREISSLER, Negativer Geschäftswert beim Asset Deal – Handelsrechtliche Überlegungen unter Einbeziehung der Steuersituation der Beteiligten, DStR 2011, 133; HOFFMANN, Negativer Unternehmenskaufpreis, StuB 2011, 121; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUSS, Negativer Kaufpreis beim Unternehmenskauf, DB 2011, 201; U. PRINZ, Negativer Kaufpreis: Ein steuerbilanzielles Sonderphänomen, FR 2011, 373; PREISSLER/BRESSLER, Bilanzierungsfragen beim negativen Geschäftswert im Falle des Share Deal, BB 2011, 427; MEIER/GEBERTH, Behandlung des passiven Ausgleichspostens („negativer Geschäftswert“) in der Steuerbilanz, DStR 2011, 733; KAHLE, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, FR 2013, 873.

## 1290 1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung

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 – beispielsweise 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, sowie bei 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 Erwerbsergebnis zu einer sofortigen Gewinnrealisierung führt oder (zunächst) erfolgsneutral zu behandeln ist.

## 2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten

### a) Behandlung beim Verkäufer

1291

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).

### b) Behandlung beim Käufer

#### aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip

1292

Nach Ansicht des 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 Erwerbsergebnis. Dem Ausweis eines Anschaffungsergebnisses 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 Verbindlichkeitsrückstellung 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 scheidet 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, und die grds. auch dann mit dem Zeitwert der Verpflichtungen zulässig ist, wenn diese beim Verkäufer einem Ansatzverbot oder Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen unterlegen haben (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, DStR 2012, 452; v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; v. 12.12.2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575; für nach dem 28.11.2013 beginnende Wj. ordnet § 5 Abs. 7 Satz 1 allerdings nunmehr zum nächsten auf die erfolgsneutrale Verpflichtungsübernahme endenden Wj. die Anwendung der bisher für den Verkäufer geltenden Ansatzverbote bzw. Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen beim Käufer [wieder] an).

#### **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, ausführlich zum Ausweis des passiven Ausgleichspostens in der HBil.). Der BFH hat offengelassen, 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 GIESSLER, 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. 1994, § 255 HGB Rn. 294; kritisch 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 Gewinnreali-

sierung. Nach der 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; PREISSLER/BRESSLER, BB 2011, 427 [430], mit einer zusammenfassenden Darstellung der unterschiedlichen Ansätze; aA wohl HOFFMANN, DStR 2006, 1135; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 407; ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rn. 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 Ergebnis ERNSTING, GmbHR 2007, 135; SCHIFFERS, WPg 2006, 1279; PUNG, Ubg 2008, 254; PREISSLER/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; 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 Rn. 172b [2/2007]).

**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; v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 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

Verkäufer 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; v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112; kritisch dazu HOFFMANN, StuB 2011, 121 [1229; GIESSLER, 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 Rn. 626 [10/2013]; KAHLE, FR 2013, 873 [878 f.]; SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUSS, DB 2011, 201 [202], mwN). Nach der Rechtsprechung des BFH konnte der Erwerber die aufgestockten Verbindlichkeiten unabhängig von steuerlich 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 EStG) fortführen (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, DStR 2012, 452; v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; v. 12.12.2012 – I R 28/11, DStR 2013, 575). Für nach dem 28.11.2013 beginnende Wj. ordnet § 5 Abs. 7 Satz 1 allerdings nunmehr zum 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 beispielsweise eine Verpflichtung übernommen, die beim Verkäufer als Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 5 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 § 5 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 Rn. 173 [2/2007]; PREISSLER/PREISSLER, DStR 2011, 133 [136], mwN; aA REISS in KSM, § 15 Rn. E 258 [11/1997]: Verhältnis der Buchwerte; KAHLE, 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., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 749: Verhältnis der Minderwerte).

Die Abstockung ist grds. bei sämtlichen WG vorzunehmen, dh. sowohl bei WG des AV als auch des UV (REISS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 15 Rn. 248; aA nur bedingte Abstockung des UV HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rn. 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; 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. 1994, § 255 HGB Rn. 294; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rn. 173 [2/2007]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 625 [10/2013]; 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; GIESSLER, DStR 1995, 699).

**Fortschreibung (Folgebewertung)/Auflösung des passiven Ausgleichspostens:** Gemäß 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 Rn. 626 [10/2013]). Im Schrifttum werden unterschiedliche Meinungen vertreten: Für Auflösung erst bei Verkauf oder Liquidation SCHULZE-OSTERLOH, BB 2006, 1955 (1956); PREISSER/PREISSER, DStR 2011, 133 (137 f.); PREISSER/PREISSER, BB 2011, 427 (431); nach SCHEUNEMANN/VON MANDELSLOH/PREUSS, DB 2011, 674 (675), hat die Verrechnung mit Verlusten nur zu erfolgen, soweit sich bei der Kaufpreisfindung einkalkulierte Verluste realisieren (zustimmend MEIER/GEBERTH, DStR 2011, 733 [735]; für eine Auflösung des passiven Ausgleichspostens, sobald über einen längeren Zeitraum Gewinne erzielt werden und positive Ertragsaussichten bestehen GIESSLER, 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 Nutzungsdauer entgegen (U. PRINZ, FR 2011, 373 [374]).

Einstweilen frei.

1298–1299

## XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen

**Schrifttum Monographien:** KAPP/GRUNE, Die Besteuerung von Renten, RuStD Heft 46, Köln 1965; RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, Köln, Loseblatt; BERGANS/KOLLER, Raten, Renten, andere wiederkehrende Zahlungen in der Einkommensteuer, München, 4. Aufl. 1998; JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, Herne/Berlin 15. Aufl. 2014.

**Schrifttum 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, Ludwigshafen, 4. Aufl. 1980; RICHTER, Praxisfragen, Zur Rentenbesteuerung bei Mitunternehmerschaften, StBp. 1980, 276; BERGANS, Steuergestaltung bei der Übertragung von Familienpersonengesellschaften gegen wiederkehrende Zahlungen im Bereich der Einkommensteuer, DStR 1981, 455; VON BORNHAUPT, Außerbetriebliche Versorgungsrenten 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 Wertsicherungsklauseln, DB 1984, 1216; RITZROW, Betriebliche Veräußerungsrenten, betriebliche und private Versorgungsrenten, StBp. 1985, 153; L. SCHMIDT, Pensionsrückstellung für ehemaligen 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 Vermögensübertragungen 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 Erbaueinandersetzung, StB 2007, 327; HORN Gegenleistung und Vorbehalte bei Übergabeverträgen, 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; DEUTSCHLÄNDER, Private Vermögensübertragungen gegen dauernde Lasten, NWB 2013, 3636.

### 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,

## XI. Renten und andere wiederkehrende Bezüge Anm. 1300–1306 § 5

- 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) Allgemeines

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 wiederkehrende Bezüge (insbes. gewinn- oder umsatzabhängige Bezüge) handelt; nur bei lebenslangen Renten oder lang andauernden (mehr als zehn Jahre) Zeitrenten und Kaufpreistraten 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.

#### 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 keine Person ist, die 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 vereinbart wurden (vgl. BFH v. 31.8.1994 – X R 44/93, BStBl. II 1996, 676). Dem folgt auch die FinVerw., da in BMF v. 11.3.2010 (BStBl. I 2010, 227, zB Tz. 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.

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

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. Einheitstheorie, 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; 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 Rentempfängers, 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 Pflichtteilsverzichtete enthalten keinen Ertrags- oder Zinsanteil (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 57/10, BFH/NV 2013, 633).

### 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; 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; v. 12.11.1985 – VIII R 126/81, BStBl. II 1986, 55; 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; v. 21.1.1986 – VIII R 238/81, BFH/NV 1986, 597; 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 (ebenso JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 speziell gegen eine Rente auch ein besonderes betriebliches Interesse 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 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 (betrieblicher Zusammenhang beim Empfänger, nicht jedoch 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 dem WG und wird in das BV eingelegt (BFH v. 29.11.1968 – VI R 183/66, BStBl. II 1969, 233; v. 10.5.1972 – I R 220/70, BStBl. II 1972, 620; vgl.

## § 5 Anm. 1309–1315 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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 abzüglich 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 iVm. dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Der Veräußerungsgewinn wird an sich 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; v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306). 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 zur Bestandskraft der Veranlagung geltend gemacht werden (s. auch § 16 Anm. 408; aA WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 16 Rn. 226: spätestens mit Abgabe der StErklärung). Nach Wahlrechtsausübung ist der Stpfl. an das Wahlrecht gebunden (BFH v. 16.8.1991 – X B 7/91, BFH/NV 1991, 819).

► *Bedeutung des Wahlrechts*: Nachdem für Übertragungsvorgänge ab dem 1.1.2004 die Zahlungen in Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen sind (R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR; s. Anm. 1317), ist die Zuflussbesteuerung kaum noch vorteilhaft. Die Zuflussbesteuerung dürfte sich daher nur in Ausnahmefällen anbieten, zB 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 ei-

nen Versorgungscharakter aufweist (vgl. hierzu BFH v. 20.1.1959 – I 200/58 U, BStBl. III 1959, 192; 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, 33. Aufl. 2014, § 16 Rn. 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 zuzüglich der Veräußerungskosten überschreitet; ein Wahlrecht besteht nicht (vgl. RFH v. 14.5.1930, RStBl. 1930, 580; v. 23.5.1933, RStBl. 1933, 663; BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U, BStBl. III 1964, 622; v. 26.1.1978 – IV R 182/74, nv.; zuletzt BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532). 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 in Anschluss an die Rspr. des IX. und X. Senats die Zahlungen bei Renten in einen Zins- und Tilgungsanteil zerlegt werden (s. Anm. 1317), muss dies konsequenterweise auch bei gewinn- oder umsatzabhängige Zahlungen vorgenommen werden. Auch wenn in diesem Fall der Gesamtwert der Leistungen nicht von vornherein feststeht, werden die Beteiligten bei der Kalkulation einen Zinsanteil bei der Kalkulation angesetzt haben.

**bb) Wahl der Sofortversteuerung**

1316

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).

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 im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Einnahme (s. Anm. 1315 und 1317).

**cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte**

1317

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, BStBl. I 2010, 227 – Tz. 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 (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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; 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.

1318–1319 Einstweilen frei.

#### 1320 dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten

Nach bisheriger Auffassung der Rspr. wird der Rentenbarwert im Fall einer Sofortversteuerung zwangsweise ins PV überführt (vgl. § 16 Anm. 309 mwN). Da jedoch der Anspruch auf die wiederkehrenden Bezüge auch nach Veräußerung noch zum (aktiven) Rest-BV gehört, bleibt die Forderung im BV und ist dementsprechend zu aktivieren (s. § 16 Anm. 409; PAUS, DSStZ 2003, 523; WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 16 Rn. 241; HÖRGER/RAPP in LBP, § 16 Rn. 98 [2/2005]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 785; DÖTSCH, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 105 ff.; Buchung: Forderung an s. b. Ertrag sowie Buchwer-

te der einzelnen WG). Es gilt dasselbe wie bei von der Veräußerung ausgenommenen Betriebsschulden, die weiterhin „passives Restvermögen“ und (bis zum Wegfall der Wertungs- 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; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, 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 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**

**aa) Überblick**

1322

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 Versteuerung der Rentenleistungen gewählt hat (zu diesem Wahlrecht s. Anm. 1315).

BFH v. 26.7.1962 (IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390) hat in einem Einzelfall 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 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). Danach kann der Barwert entweder nach den Vorschriften des BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelt werden. 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 den §§ 13 ff. BewG überhaupt zulässig ist, ohne praktische Auswirkung (vgl. § 16 Anm. 415; RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, F. 3.2, 185, Rn. 521 [2/2013]). 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; v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47), 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 kann für die Berech-

nung des versicherungsmathematischen Werts auch ein höherer Abzinsungssatz zugrunde gelegt werden (BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 198, 491).

► *Stellungnahme:* Für die bis 1999 geltende Rechtslage kam uE bei wirtschaftlicher Rechtfertigung auch ein niedrigerer Zinssatz als 5,5 % in Betracht (vgl. auch RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, F. 3.2, 186, Rn. 522 ff. [2/2013]), zumal seit einigen Jahren ein Zinssatz von 5,5 % kaum erzielbar ist. 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 (RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, F. 3.2, 187, Rn. 523 ff. [2/2013]). 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; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491). Ein anderer Rechnungszinsfuß als 5,5 % war nach 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 ist zu verfahren, wenn die Leibrentenverpflichtung die Gegenleistung für einen bestimmten Geldbetrag ist (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 idF des StEntG 1999 ff. (BGBl. I 1999, 402) sind Verbindlichkeiten – ab dem erstem nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – stets mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen; dies gilt entsprechend für § 6 Abs. 1 Nr. 7. Hintergrund hierfür 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.

**Gegenwartswert von Kaufpreistraten:** Kaufpreistraten sind – soweit keine Verzinsung wesentlich unter 5,5 % 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 siehe Ländererlasse v. 7.12.2001, BStBl. I 2001, 1041) oder die Differenz des vereinbarten Zinssatzes zu 5,5 %. Grundsätzlich ist uE die Differenz zu 5,5 % maßgebend, da die Vereinbarung eines nur sehr geringen Zinsfußes (zB 0,5 %) anderenfalls deutliche Auswirkungen auf die Abzinsung hätte.

**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 (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 94 [8/2014]).

► *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 (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 94 [8/2014]).

► *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, rkr.).

#### 1324 cc) Behandlung in den Folgejahren

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 1.1.07 gegen eine betriebliche Veräußerungsleibrente von V erworben. Der Barwert der Rente zum 1.1.07 beträgt 200 000 € und zum 31.12.07 192 000 €. Die jährlichen Rentenleistungen belaufen sich auf 20 000 €. Die Veräußerungskosten hat Z getragen.

K. muss in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.07 die übernommenen WG mit insgesamt 200 000 € aktivieren und die Rentenschuld mit 200 000 € passivieren. Von der Rentenzahlung iHv. 12 000 € sind 8 000 € (Barwertminderung der Rentenverpflichtung) Tilgung auf die Rentenschuld und 4 000 € Zinsen. Nur der Zinsbetrag von 4 000 € wirkt sich in 07 gewinnmindernd aus. Die Rentenzahlung von 12 000 € wird über Aufwand und die Barwertminderung von 8 000 € 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 (glA RICHTER, Handbuch der Rentenbesteuerung, F. 3.2, Rn. 530 [2/2013]). 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).

#### dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung

1325

**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 (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 insbes. 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 wertsicherungsmathematisch zu ermitteln und mindert als Aufwand den Gewinn (BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; v. 23.2.1984 – IV R 128/81, BStBl. II 1984, 516). Eine Nachaktivierung bei den AK ist nicht vorzunehmen (s. auch Anm. 1328; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS (*Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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.

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

**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 Passivierungswahlrecht 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 (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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.

Fräglich ist aber, ob nur der Tilgungsanteil oder der gesamte Zahlungsbetrag zu verrechnen ist (für Letzteres JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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, BB 1961, 1372). JANSSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS (Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014. Rn. 895) lehnen dies bei betrieblichen Veräußerungsleistungen schon vom Grundansatz her ab und kommen daher zu einem anderen – uE nicht zutreffenden – Ergebnis.

► *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.

Einstweilen frei.

1327

**ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter**

1328

**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. 1240). 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, 33. Aufl. 2014, § 16 Rn. 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 (JANSSEN/

MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 (seit 1.1.2008 bei AHK bis 150 €, § 6 Abs. 2), ist eine Sofortabschreibung zwingend. Soweit die AHK mehr als 150 € und bis zu 1000 € betragen, sind die (anteiligen) Aufwendungen – ebenfalls zwingend – in einen (jahresbezogenen) Sammelposten einzustellen (§ 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 (JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 Geschäftswerts 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.

► *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; 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).

Einstweilen frei.

1329

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

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; 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. Dabei ist uE – entsprechend der allgemeinen Behandlung von Betriebsschulden nach Veräußerung – entscheidend, ob eine Ablösung der Rentenverpflichtung durch den Ersterwerber mit Rücksicht auf das Einverständnis des Rentenberechtigten möglich gewesen wäre (aA in der Vorauflage).

► *Wahlrecht zwischen Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen:* Dem Ersterwerber ist uE ein Wahlrecht einzuräumen, die zurückbehaltene Rentenverbindlichkeit als BV oder als PV zu behandeln (glA RUNGE, DB 1970, 1854; aA FITSCH, Inf. 1970, 461). Für die Zubilligung des Wahlrechts spricht, dass der Rentenverpflichtete bei der Veräußerung eines Betriebs nicht anders als der Rentenberechtigte behandelt werden sollte, zumal die Frage der Zuordnung der Rentenverbindlichkeit zum BV oder PV im Fall der Veräußerung durch den Rentenverpflichteten ähnlich zweifelhaft erscheint wie die Frage der Gewinnverwirklichung bei der Betriebsveräußerung durch den Rentenberechtigten (s. Anm. 1315).

► *Übergang ins Privatvermögen:* Ist die Zugehörigkeit zum BV nicht zwingend (s. „Wahlrecht zwischen Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen“) und geht die Rentenverbindlichkeit in das PV des Ersterwerbers über, so entsteht weder ein Gewinn noch ein Verlust, da der Buchwert dem Barwert entspricht; der Ertragsanteil der wiederkehrenden Rentenzahlungen ist in diesem Fall SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a.

**Bei 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

##### aa) Begriff der Versorgungsrente

1332

Die betriebliche Versorgungsrente ist eine Rente, die – in den meisten Fällen aus Anlass der Übertragung von BV – zur Versorgung des Rentenberechtigten geleistet wird. 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; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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, 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 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; 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 grds. nicht in Frage (BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977, 603; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 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).

**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. hierzu auch BFH v. 23.1.1964 – IV 85/62 U, BStBl. III 1964, 239; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 173 ff.; HAAS, DStZ 1974, 411 [417]).

1333 Einstweilen frei.

### 1334 **bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente**

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; 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; v. 7.4.1994 – IV R 56/92, BStBl. II 1994, 740; 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 ausgeschiedene ArbN des Betriebs gewährt wird (Fremdvergleich; vgl. BFH v. 7.12.1977 – I R 75/77, BStBl. II 1978, 269; 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; 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; v. 23.1.1964 – IV 8/62 U, BStBl. III 1964, 422; v. 25.8.1966 – IV 299/62, BStBl. III 1966, 675, dazu o.V., HFR 1967, 63; v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 990.

► *Übertragung eines Mitunternehmeranteils*: Häufig werden betriebliche Versorgungsrenten zugunsten eines Mitunternehmers bei seinem Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft vereinbart. Voraussetzung für die Annahme einer betrieblichen 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; v. 18.1.1979 – IV R 76/76, BStBl. II 1979, 403).

► *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; 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 mit Wirkung zum VZ 1986 eingefügten Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 2 bei Mitunternehmerschaften nicht

## § 5 Anm. 1334–1335 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

mehr von so erheblichem Gewicht wie früher (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 990).

**Aus Versorgungsgründen geleistete Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen** können betrieblich veranlasst sein (BFH v. 14.12.1965 – IV 96/65 U, BStBl. III 1966, 192; 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 JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 Kundenstamm) 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; 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 (JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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; v. 16.11.1972 – IV R 38/68, BStBl. II 1973, 184; v. 6.3.1975 – IV R 191/71, BStBl. II 1975, 600; JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 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 be-

triebliche Versorgungsrente ist – ebenso wenig wie die für eine betriebliche Ver-  
 äußerungsrente (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;  
 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 Rentenberechtig-**  
**ten:** Bei vorzeitigem Wegfall der betrieblichen Versorgungsrente stellt die Diffe-  
 renz, um die das Kapitalkonto höher als die geleisteten Rentenzahlungen ist, kei-  
 nen estrechtl. auszugleichender 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 Renten-  
 rechts stehen, sind BA des Berechtigten (glA JANSEN/MYSSEN/KILLAT-RISTHAUS,  
 Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 979). Ohne einen sol-  
 chen Zusammenhang mindern sie die Einkünfte des Rentenempfängers (Be-  
 rechtigten) nicht.

Einstweilen frei.

1336

**c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten**

1337

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

**Abziehbarkeit der Rentenleistungen:** Leistungen aufgrund einer betriebli-  
 chen 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 Zah-  
 lungen 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 Vorabver-  
 gütung 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 v. 11.7.1973 (I R  
 126/71, BStBl. II 1974, 50) erzielen beim (ganz oder teilweise) unentgeltlichen  
 Erwerb des Anteils eines ausscheidenden Gesellschafter die verbleibenden Ge-  
 sellschafter einen stpfl. Gewinn, es sei denn, die Vereinbarung der Unentgelt-  
 lichkeit 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 be-  
 trieblichen Versorgungsrente (s. BFH v. 27.4.1977 – I R 12/74, BStBl. II 1977,

## § 5 Anm. 1337–1340 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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; 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.

### 1338 d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs

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); JANSEN/MYSSSEN/KILLAT-RISTHAUS, *Renten – Raten – Dauernde Lasten*, 15. Aufl. 2014, Rn. 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/vorweggenommene 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; v. 20.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Oftmals liegen stl. nicht abzichbare 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.

Einstweilen frei.

1341–1342

#### 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, 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 JANSEN/MYSEN/KILLAT-RISTHAUS, Renten – Raten – Dauernde Lasten, 15. Aufl. 2014, Rn. 1065). Ermittelt der Berechtigte den Gewinn nach § 4 Abs. 3, entsteht die StPflcht 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 Organschaft im Gewerbesteuerrecht, DB 1955, 485; WÜRDINGER, Betrachtungen zur Regelung der Konzernverfassung im Entwurf eines Aktiengesetzes, DB 1958, 1447; BIRKHOLOZ, Zur Verpachtung von Betriebsanlagen und Betrieben im Steuerrecht, BB 1965, 1390; REUTER, Zur ertragsteuerlichen Auswirkung der Verlustübernahme ohne Organschaft, 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 Gewinnpooling 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 Döllener, 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 Unternehmensführung 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, StbJb. 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“ Verlustausgleichspflichtung 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 Be-

triebsführungsverträge in der Konzernpraxis, Köln 2007; HOFFMANN-BECKING (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts. Band 4 Aktiengesellschaft, München, 3. Aufl. 2007; IDW (Hrsg.), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6), WPg Supplement 2007, 77; NELISSEN, Wirksamer Abschluss von Betriebspachtverträgen, DB 2007, 786; WEHRHEIM/RUPP, Die Bildung von Gewinnrücklagen nach dem BilMoG und ihre Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Organshaft, 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; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, Köln, 7. Aufl. 2010; MEINING, Korrektur von Gewinnabführungsverträgen bei der steuerlichen Organshaft, GmbHR 2010, 309; IDW, WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, Düsseldorf, 14. Aufl. 2012; PRIESTER/MAYER (Hrsg.), Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 3 Gesellschaft mit beschränkter Haftung, München, 4. Aufl. 2012; RÖDDER, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; BENECHE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organshaft 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 Organshaft, DB 2013, 305; DÖTSCH/PUNG, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme?, DB 2013, 2169; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, München, 10. Aufl. 2013; EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, München, 7. 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; 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; SCHNEIDER/SOMMER, Organschaftsreform „light“ – Ein Überblick insbesondere zur neuen Fiktion der tatsächlichen Durchführung, GmbHR 2013, 22; PAINTNER, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 218; SCHEFFEL/HÖRNER, Neue formale Anforderungen an die Regelung der Verlustübernahmepflicht in Gewinnabführungsverträgen: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, DStR 2013, 553; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Organshaft 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; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, Herne, 9. Aufl. 2014.

## 1. Unternehmensverträge

### a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge

#### 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

1350

## § 5 Anm. 1350–1351 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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 Rn. 15 [10/1975]; WÜRDINGER in Großkomm. AktG, 3. Aufl. 1975, § 291 AktG Rn. 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, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 41; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 292 AktG Rn. 7; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 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, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 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, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 7; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 2). Allerdings führen die in § 291 AktG genannten Unternehmensverträge neben der organisationsrechtl. auch zu einer schuldrechtl. Bindung (KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 18; ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 35), 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.

### 1351 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 (ALTMEPPEN in

MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 15 ff.; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 5; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 291 AktG Rn. 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 in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 42 ff.; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 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 Rn. 13 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, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 6 ff.; KROPFF, 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, 11. Aufl. 2014, § 291 Rn. 8). Der Vertragspartner des verpflichteten Unternehmens kann seinen Sitz auch im Ausland haben (OLG Düss. v. 30.10.2006, AG 2007, 170; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 24; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 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 Vertrag 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 Rn. 189; KOPPENSTEINER/SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 5. Aufl. 2013, Anh. § 52 GmbHG Rn. 93; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 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 Rn. 190; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 51). 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; v. 30.1.1992 – II ZB 15/91, WM 1992, 524; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rn. 194; KOPPENSTEINER/SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 5. Aufl. 2013, Anh. § 52 GmbHG Rn. 103; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 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 Rn. 194; KOPPENSTEINER/SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 5. Aufl. 2013, Anh. § 52 GmbHG Rn. 103; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 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 Rn. 191; EMMERICH in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 146; ZÖLLNER in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, SchlAnhKonzernR Rn. 54; für Dreiviertelmehrheit: KOPPENSTEINER/SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 5. Aufl. 2013, Anh. § 52 GmbHG Rn. 95; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 17. Aufl. 2009, Anh. § 13 GmbHG Rn. 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, 11. Aufl. 2014, § 294 AktG Rn. 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, 7. Aufl. 2013, § 294 AktG Rn. 29; KRAFT in WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, T Rn. 274 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, 7. Aufl. 2013, § 291 AktG Rn. 15, § 294 AktG Rn. 29;

KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 11, § 294 AktG Rn. 19; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 294 AktG Rn. 31 ff.). Dagegen wird eine Rückbeziehung eines GAV auf den Beginn eines laufenden Geschäftsjahres als zulässig angesehen (OLG München v. 14.6.1991, WM 1991, 1843; BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 (222 ff.); KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 294 AktG Rn. 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, 7. Aufl. 2013, § 291 AktG Rn. 55). Bei Betriebspacht- und Betriebsüberlassungsverträgen ist eine Rückbeziehung auf den Zeitpunkt einer vor Vertragsabschluss erfolgten Übergabe des Vertragsgegenstands durch entsprechende vertragliche Vereinbarung grds. möglich (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 294 AktG Rn. 62; genereller Rückwirkungsausschluss nur beim Beherrschungsvertrag: EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 294 AktG Rn. 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 ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 297 AktG Rn. 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 SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 197; HIRTE in Großkomm. AktG, 4. Aufl. 2005, § 307 AktG Rn. 24; ablehnend ALTMPEPPEN in ROTH/ALTMPEPPEN, 7. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 95; PLUSKAT, Der Konzern 2004, 525).

**Aufhebung des Unternehmensvertrags:** Eine Aufhebung des Unternehmensvertrags, die schriftlich zu erfolgen hat, ist zum Ende eines Geschäftsjahres oder eines vertraglich vereinbarten Abrechnungszeitraums möglich. Es ist umstritten, ob und bei welchen Rechtsformen die Wirksamkeit der Aufhebungsvereinbarung von einem Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung bzw. der Ge-

sellschafferversammlung des verpflichteten Unternehmens abhängt (gegen einen Zustimmungsbeschluss: ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 296 AktG Rn. 11; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 296 AktG Rn. 9; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 296 AktG Rn. 5; zur GmbH: ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 296 AktG Rn. 17; ALTMEPPEN in ROTH/ALTMEPPEN, GmbHG, 7. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 97; LIEBSCHER in MüKo GmbHG, 2010, Anh. § 13 GmbHG Rn. 911 f.; für einen Zustimmungsbeschluss bei GmbH: OLG Oldenburg v. 23.3.2000, NZG 2000, 1138; LG Konstanz v. 26.11.1992, GmbHR 1993, 443; CASPER in ULMER/HABERSACK/WINTER, Großkomm. GmbHG, 2008, Anh. § 77 GmbHG Rn. 199; DECHER/KIEFNER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 3, 4. Aufl. 2012, § 70 Rn. 41; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 296 AktG Rn. 7b; EMMERICH in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 197; LUTTER in LUTTER/HOMMELHOFF, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 89; KOPPENSTEINER/SCHNORBUS in ROWEDDER/SCHMIDT-LEITHOFF, 5. Aufl. 2013, Anh. § 52 GmbHG Rn. 125; ZÖLLNER/BEURSKENS in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, SchlAnhKonzernR (Rn. 72). Sofern sich aus dem Unternehmensvertrag allerdings Verpflichtungen des anderen Vertragsteils gegenüber außenstehenden Gesellschaftern der verpflichteten Gesellschaft ergeben, ist wiederum ein zustimmender Sonderbeschluss der außenstehenden Gesellschafter notwendig.

**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, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 12 ff.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 297 AktG Rn. 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 ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 297 AktG Rn. 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 (ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 297 AktG Rn. 72; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 14; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 297 AktG Rn. 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 (ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 297 AktG Rn. 15; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 297 AktG Rn. 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 (ALTMEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 297 AktG Rn. 22 f.; EMMERICH in EMME-

RICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 297 AktG Rn. 19 ff.; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 4 ff.). 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, AG 1991, 358; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 8 mwN; zur stl. Anerkennung der gesellschaftsrechtl. zulässigen Kündigung aus wichtigem Grund s. BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, DStR 2014, 643).

**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.

Einstweilen frei.

1353–1355

## b) Steuerrechtliche Bedeutung von Unternehmensverträgen

1356

### Begründung von Organschaften mittels Gewinnabführungsvertrags:

► *Körperschaftsteuerliche Organschaft:* 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 (Organträger) abzuführen, so führt dies unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zur Begründung einer kstl. Organschaft. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG muss der GAV zur Begründung eines kstl. Organschaftsverhältnisses auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während der gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden.

Nach § 17 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 Satz 2 Nr. 2 KStG). Die Änderung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) mit der Verpflichtung zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG gilt nach § 34 Abs. 10b KStG für GAV, die nach dem Inkrafttreten der Änderung (dh. nach dem 26.2.2013) abgeschlossen oder geändert werden. Damit müssen GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen werden, 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]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 KStG Rn. 14 [4/2013]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 277.0/52/2-St221; aA wohl DANELING in BLÜMICH, § 14 KStG Rn. 2 [3/2014]; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [314]; OLBING, GmbH-StB 2013, 154 [157]). Allerdings enthält § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG eine Regelung zur Heilung von GAV, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurden und mithin nicht der Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG unterliegen, aber auch die Voraus-

setzungen 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 in seiner jetzt gültigen Fassung bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wird, 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, DSrR 2013, 1718; MAYER/WIESE, DSrR 2013, 629; STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [95]; STANGL/BRÜHL, DB 2013, 538; TEICHE, DSrR 2013, 2197; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 277.0/52/2-St221).

Die gesonderte Vereinbarung der Verlustübernahme nach § 302 AktG ist für die Begründung einer kstl. Organschaft zwingende Voraussetzung, obwohl nach hM (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; EMMERICH in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 180; ZÖLLNER/BEURSKENS in BAUMBACH/HUECK, 20. Aufl. 2013, SchlAnhKonzernR Rn. 128) § 302 AktG auch im GmbH-Konzern ohnehin analog anzuwenden ist (BFH v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; v. 17.6.2008 – IV R 88/05, BFH/NV 2008, 1705; aA FG Köln v. 22.6.2006 – 13 K 5299/04, DSrRE 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).

► *Gewerbesteuerliche Organschaft:* § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG knüpft für die Begründung 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 Begründung 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 durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der OG sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird (KLENK in SÖLCH/RINGLEB, § 2 UStG Rn. 125 [4/2010]; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 369 ff.; s. BMF v. 7.3.2013 – IV D 2 - S 7105/11/10001, 2013/0213861, BStBl. I 2013, 333). Durch einen Beherrschungsvertrag kann die Leitungsmacht des OT sichergestellt und die organisatorische Eingliederung der OG erreicht werden (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 2 UStG Rn. 893 [7/2011]; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 379). Nach Ansicht der FinVerw. kann bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrags daher regelmäßig vom Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden (BMF v. 7.3.2013 – IV D 2-S 7105/11/10001, 2013/0213861, BStBl. I 2013, 333). Der BFH hält die Vereinbarkeit des Erfordernisses organisatorischer Eingliederung mit Art. 4 Abs. 4 UAbs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für zweifelhaft und legte dem EuGH daher diese Frage zur Entscheidung vor (BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, BFH/NV 2014, 632; v. 11.12.2013 – XI R 38/12, BFH/NV 2014, 638), so dass gegenwärtig fraglich ist, ob an der organisatorischen Eingliederung als Bedingung für die Begründung einer ustl. Organschaft unverändert festzuhalten ist.

► *Gründerwerbsteuerliche Organschaft:* Für die gründerwerbstl. 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 Begründung 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, 21. Aufl. 2013, 275 f.; 312 ff.; STROBL, JbFStR 1982/83, 413; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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, 21. Aufl. 2013, 316).

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 Nr. 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 Begründung eines Teil-GAV ausreicht (KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 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 Rn. 5; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 15, 22; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 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, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 12, 15; KRIEGER in Münchener Hand-

buch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 14, 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; v. 8.5.2006 – II ZR 123/05, AG 2006, 546; OLG Braunschweig v. 3.9.2003, AG 2003, 686; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 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: EMMERICH in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 214; DECHER/KIEFNER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 3, 4. Aufl. 2012, § 70 Rn. 49; gegen die analoge Anwendung: BayObLG v. 18.2.2003, DB 2003, 1269; LG Darmstadt v. 24.8.2004, AG 2005, 488; BLAUROCK, Handbuch der stillen Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, 128 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, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 31; ALTMEPPEN in MüKo AktG, 2. Aufl. 2000, § 291 AktG Rn. 184; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 291 AktG Rn. 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 Begründung einer ertragstl. Organschaft (DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 161 und 165 [4/2013]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 KStG Rn. 175; DANELSING in BLÜMICH, § 14 KStG Rn. 98 [4/2013]).

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.

Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge 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 Begründung 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 Gewinnabführungs- bzw. Beherrschungsverträge.

**cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen**

**Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft:** Sofern neben dem wirksamen Abschluss des GAV auch die weiteren Voraussetzungen für die Begründung 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 Begründung 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 Rn. 592 [9/2012]; NEUMANN in HERZIG, Organschaft, 2003, 277 [280 ff.]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 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 Rn. 593 [9/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 693 [9/2013]; DANESING in BLÜMICH, § 14 KStG Rn. 248 [4/2013]). 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; 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 (allgemein 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 Gewinnabführungsanspruch 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 ausschüttungsgesperreten 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 ausschüttungsgesperreten Betrags [§ 268 Abs. 8 HGB] auf ertragstl. Organschaften KIEKER/VOLLMAR, DStR 2009, 842; BALDAMUS, Ubg 2009, 484; GELHAUSEN/ALTHOFF, WPg 2009, 629). 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; v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; BFH v. 5.4.1995 – I R 156/93, DB 1995, 1593; 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, Rn. 21 f.; BREKER/KUHN, WPg 2007, 770 [772 f.]; 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. 2000, § 246 HGB Rn. 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. 2000, § 246 HGB Rn. 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 (FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 246 HGB Rn. 236 f.; FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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. Ergebnisermittlung 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; v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441; R 61 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004; § 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, ist eine vGA der Untergesellschaft jedenfalls in den Fällen anzunehmen, in denen die Gewinnabführung an einen Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person erfolgt (stl. Behandlung der verunglückten Organschaft, s. auch

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

Anm. 1362). Ist die Obergesellschaft weder (mittelbar) Gesellschafter der Unter- gesellschaft noch eine einem (mittelbaren) Gesellschafter der Unter- gesellschaft nahe stehende Person, sollte die Gewinnabführung bei der Obergesellschaft zu BE und der Unter- gesellschaft zu BA führen.

### 1367 bb) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organ- träger

**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 (ALTMEPPEL in MÜKÖ AktG, 3. Aufl. 2010, § 302 AktG Rn. 48 f.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 302 AktG Rn. 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 Rn. 12 iVm. § 301 AktG Rn. 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; v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006, AG 2006, 672; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 302 AktG Rn. 15 mwN; s. Anm. 1366 zur Korrektur der HBil. im Falle einer unzutreffend ermittelten Gewinnabführung, die für die Verlustübernahme entsprechend gilt).

► *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 Unter- gesellschaft nach hM zu ihrem Bilanzstichtag bereits entstanden (und auch fällig geworden) ist (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382; v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006, AG 2006, 672; ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 HGB Rn. 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. 2000, § 246 HGB Rn. 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 (KROPFF, FS Döllerer, 1988,

352; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 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, Rn. 4, WPg 2000, 716; KROPPF, FS Döllerer, 1988, 352; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 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, 2. Aufl. 2009, § 14 KStG Rn. 412). 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 Rn. D 400 „Verlustübernahme“ [10/1993]; kritisch 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; v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972; DÖRSCH in DPM, § 14 KStG Rn. 593 [9/2010]; 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 außenstehenden 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 – 23 U 69/08, DB 2009, 2200; PAULSEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 304 Rn. 36 ff.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 304 Rn. 23 f.; aA – Schuldner der Ausgleichszahlung ist die OG: MÖHRING, FS Hengeler, 1972, 216; GODIN/WILHELMI, AktG, 4. Aufl. 1971, § 304 AktG Rn. 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, 11. Aufl. 2014, § 304 Rn. 4; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 304 AktG Rn. 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<sup>20/17</sup> 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<sup>20/17</sup> 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. DÖRSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 41 [8/2013]).

► *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 Rn. 49 [8/2013]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 KStG Rn. 37 [11/2012]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 KStG Rn. 64 [5/2011]), 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 (DÖRSCH

in DPM, § 16 KStG Rn. 49 [8/2013]). Eine verdeckte Einlage liegt damit im Ergebnis 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 nahe stehende 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 GAV 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. 2000, § 277 HGB Rn. 53; FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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 (FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 6; ADS, 6. Aufl. 2000, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 64; FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm. 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 65;

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

FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 19; GELHAUSEN in WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, F Rn. 487):

- Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen: vor oder hinter (FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 66; FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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 (FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 277 HGB Rn. 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. 2000, § 246 HGB Rn. 240), als „Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen“ auszuweisen. Die Gewinnabführungsverpflichtung wird der Höhe nach durch §§ 300, 301 AktG begrenzt (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, Rn. 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 Rn. 403 [6/2013]; ausdrücklich offen gelassen BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, *DB* 2010, 2706). Die vorstehenden Unsicherheiten sollten durch eine Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) beseitigt werden. 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 Ergebnis 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 und sowie die drei in Satz 4 Buchst. a bis c erwähnten Voraussetzungen) müssen kumulativ vorliegen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 445e [6/2013]; STANGL/BRÜHL, *Der Konzern* 2013, 77 [86]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 KStG Rn. 652.1 [4/2013]). Aufgrund der in der Neuregelung vorgesehenen Korrektur von Bilanzierungsfehlern 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 Rn. 209j [4/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 KStG Rn. 445u [6/2013];

## § 5 Anm. 1375–1377 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 [87]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]; aA wohl BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]). Siehe zu den 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 verändert wurde): STANGL/BRÜHL, Der Konzern 2013, 77 (86 ff.); DÖRSCH/PUNG, DB 2013, 305 (308 ff.); SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 (24); DÖRSCH/PUNG, DB 2013, 2169). Die vorgenannte Neuregelung gilt rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftig veranlagten Sachverhalte (§ 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG).

**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 Begründung 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; v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, AG 2005, 481; OLG Dresden v. 16.2.2006, AG 2006, 672). Der Anspruch ist in dem Jahresabschluss zu aktivieren, auf den sich die Verlustausgleichsverpflichtung bezieht (ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 HGB Rn. 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 Begründung einer ertragstl. Organschaft im Einzelfall nicht vorliegen, ist die Verlustübernahme grds. als verdeckte Einlage zu behandeln (s. auch Anm. 1367).

### 1377 cc) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft

**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 Organschaft:* Der angemessene Ausgleich nach § 304 AktG ist bei den empfangenden außenstehenden Aktionären als Gewinnausschüttung der OG zu behandeln. Gemäß § 16 KStG sind

<sup>20/17</sup> 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 Organschaft*: 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; DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 49 [8/2013]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 KStG Rn. 37 [11/2012]), 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 Organgesellschaft 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; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2030, § 291 AktG Rn. 15; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, Vor § 291 AktG Rn. 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 Rn. 9; aÄ – Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 15 AktG; ALTMIPPEN in

## § 5 Anm. 1385–1386 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 3 ff.; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 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, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 70 Rn. 6; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 11; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 11; aA ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 97 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, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 10, mwN; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 291 AktG Rn. 76 ff.; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 291 AktG Rn. 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. Ergebnis 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 behan-*

deln, was zu einer entsprechenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes auf der Ebene des herrschenden Unternehmens führt (ausdrücklich zum isolierten Beherrschungsvertrag: DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 50 [8/2013] für die Ausgleichszahlung durch den OT; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG [idF vor dem StSenkG] Rn. 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 vom Gesellschafter 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; 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 Fremdvergleichsgesichtspunkten auch Konstellationen zwischen verbundenen Unternehmen geben können, in denen der Verlustausgleich nicht aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und mithin nicht zu einer verdeckten Einlage führt (so uE zutreffend 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.

#### bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen

1387

**Handelsrechtliche Behandlung der Ausgleichszahlung:** Nach § 304 Abs. 1 Satz 2 AktG muss ein Beherrschungsvertrag, wenn die beherrschte Gesellschaft

## § 5 Anm. 1387–1390 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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, 11. Aufl. 2014, § 304 AktG Rn. 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, 11. Aufl. 2014, § 304 AktG Rn. 6; PAULSEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 304 AktG Rn. 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 (DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 50 [8/2013]; 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 (DÖTSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 50 iVm. Rn. 49 [8/2013]).* 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

#### 1390 aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen

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 ausgleichenden 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/HABER-SACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 304 AktG Rn. 24; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 304 AktG Rn. 25; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht Band 4, 3. Aufl. 2007, § 70 Rn. 65), oder die beherrschte Gesellschaft hat die Ausgleichszahlung aufgrund einer Weisung des herrschenden Unternehmens aus eigenen Mitteln zu leisten (vgl. KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht Band 4, 3. Aufl. 2007, § 70 Rn. 65; 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 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 (DÖTSCHE in DPM, § 16 KStG Rn. 50 iVm. Rn. 49 [8/2013]; 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.

## § 5 Anm. 1391–1395 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

- ▶ *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 (DÖRSCH in DPM, § 16 KStG Rn. 50 [8/2013]) 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 nahe steht.
- ▶ *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, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 9 ff.; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 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 (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2012, § 292 AktG Rn. 12; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 2, 4; WALTER, BB 1995, 1876; teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Abschluss eines Gewinngemeinschaftsvertrags zur Begründung von Mitunternehmensschaften eines jeden Vertragspartners an dem Unternehmen jedes anderen Vertragspartners führt, so LECHNER, Die Gewinnpooling im Ertragsteuerrecht, 1986, 258).

#### **Typische Vertragsinhalte eines Gewinngemeinschaftsvertrags:**

▶ *Zusammenfassender Gewinn:* Für die Begründung einer Gewinngemeinschaft iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG ist es nicht zwingend erforderlich, den gesamten Gewinn 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 Rn. 3; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 14). Die Ermittlung des abzuführenden Gewinns muss sich nicht notwendigerweise auf den Bilanzgewinn der an der Gewinngemeinschaft 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; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 16, 57; KRAFT in WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, T Rn. 260; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 8; aA bzgl. der Anknüpfungspunkte Rohertrag, Umsatzerlöse: KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 35 und 42 ff.). Dagegen führt

die Zusammenlegung von Gewinnen aus einzelnen Geschäften (Gelegenheitsgesellschaften) oder Arbeitsgemeinschaften nicht zu einer Gewinnngemeinschaft, da diese die Poolung eines periodisch ermittelten Unternehmensergebnisses voraussetzt (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 16; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 7; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 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 (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 19; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 9). Ein Gewinnngemeinschaftsvertrag liegt dagegen nicht vor, wenn die gemeinsam erwirtschafteten und zusammengefassten Erträge anschließend im gemeinsamen Interesse verwendet werden, zB zur gemeinsamen Forschung (KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 9; KRAFT in WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, T Rn. 260; kritisch KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 38; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 11).

► *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 (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 28; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 11; KRAFT in WP Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, T Rn. 261). 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 Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012, T Rn. 261). Eine nicht angemessene Aufteilung des gemeinsam erwirtschafteten Gewinns führt nach hM zur Nichtigkeit des Gewinnngemeinschaftsvertrags (s. KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 27 ff.; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 11; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 13; aA ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 30 ff., der von einer Vertragsanpassung ausgeht).

## b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinnngemeinschaft 1396

Der an die Gewinnngemeinschaft abzuführende Gewinnanteil ist handelsrechtl. als Aufwand, die Zuteilung des Gewinnanteils durch die Gewinnngemeinschaft als handelsrechtl. Ertrag zu erfassen. Zum Ausweis in der GuV s. Anm. 1370.

Die mit der Begründung einer Gewinnngemeinschaft 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 Gewinnngemeinschaftsvertrag findet ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der Beteiligten statt, dh., ein weitergegebener Gewinnanteil ist BA, und beim Empfänger ist die erhaltene

## § 5 Anm. 1396–1400 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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 Gewinn-gemeinschaft stimmt das strechtl. mit dem handelsrechtl. Ergebnis überein.

Sofern angenommen wird, dass die Gewinn-gemeinschaft zu einer Mitunter-nehmensgesellschaft eines jeden Vertragspartners mit dem jeweils anderen Vertragsteil führt (vgl. LECHNER, Die Gewinnpoolung im Ertragsteuerrecht, 1986, 265), ist eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen. Aus der Annahme von Mitunternehmensgesellschaften sollten sich in materieller Hinsicht keine wesentlichen Unterschiede bezüglich der stl. Konsequenzen des Gewinn-gemeinschaftsvertrags 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

##### 1400 aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags

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, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 18; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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 Rn. 75 mwN; ALTMEPPE in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 97 ff. mwN; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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, Rn. 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 (ALTMEPPE in MüKo AktG, 3. Aufl.

2010, § 292 AktG Rn. 97; KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 75; FENZL, Der Konzern 2006, 18; NELISSEN, 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, 11. Aufl. 2012, Anh. § 13 GmbHG Rn. 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, Rn. 53 mwN). Der Pächter hat gewöhnlich die Kosten für die Erhaltung und Erneuerung des Pachtgegenstands zu tragen (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 62 ff. mwN; differenzierend HARKE in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 581 BGB Rn. 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

§ 5 Anm. 1400–1401 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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; v. 23.9.1999 – 8 AZR 135/99, juris; ANNUSS in STAUDINGER, 2011, § 613a BGB Rn. 101).

1401 **bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen**

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, Rn. 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 überlassene 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; v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 541 mwN). Der Verpächter bleibt nach hM selbst dann 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, Rn. 541); der Verpächter hat auch in diesem Fall das AV weiterhin in seiner HBil. und StBil. zu aktivieren und abzuschreiben (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 541).

**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; v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; 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).

**bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter**

1404

Sofern der Pächter gegenüber dem Verpächter vertraglich zur Erhaltung und Erneuerung des ihm überlassenen BV verpflichtet ist, 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; OFD Kiel v. 7.12.1988, DStR 1989, 470; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 702; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1026 „Pachtvertrag“ [10/2013]). Der Verpächter realisiert damit bereits während des laufenden Pachtvertrags einen sich aus dem Ansatz oder der Erhöhung des Substanzerhaltungsanspruchs zum jeweiligen Bilanzstichtag ergebenden Gewinn.

**Begründung des Aktivierungsgebots:** Die Gewinnrealisierung bezüglich des Substanzerhaltungsanspruchs ist nach Ansicht des 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; allgemein zur Aktivierungspflicht betreffend „quasisicherer“ Forderungen BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 handels-

rechtl. Verpflichtung zur Abzinsung der Pachterneuerungsrückstellung 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 Pachterneuerungsanspruch anteilig aufzulösen (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; 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. Ergebnis 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).

#### cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter

1405

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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 703; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 544 mwN; BIRKHOLZ, BB 1965, 1392, unter Berücksichtigung von Wertveränderungen der zurückzufordernden 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, Rn. 545).

1408 **bb) Passivierung einer Pachterneuerungsrückstellung beim Pächter**

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; v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1026 [10/2013]), 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 Rn. 589, Rn. 750 „Pachterneuerung“ [1/2012]) 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; 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 Geschäftsjahre abzuzinsen. Steuerrechtlich ist die Rückstellung (bzw. die anzusammelnden Raten aufgrund Erfüllungsrückstands) unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen (KÜLOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 482; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Da 60 „Pachterneuerungsrückstellung“ [10/2004]; kritisch KOTHS, StbJb. 2000/2001, 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 Erhaltungsmaßnahmen ist die gebildete Pachterneuerungsrückstellung 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 gebrauchten 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 Pacht-

beginn vorhandenen Wertigkeitsgrad hat; ab diesem Zeitpunkt ist der Pächter wiederum zur Bildung einer Pächterneuerungsrückstellung verpflichtet. Der handels- und strechtl. zu berücksichtigende Aufwand aus der Auflösung des Wertausgleichsanspruchs entspricht bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der anteiligen Abschreibung auf das ersatzbeschaffte WG.

**cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter**

1409

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.

**dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter**

1410

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. Ergebnis 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).

Einstweilen frei.

1411–1414

**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, Rn. 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 (ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 106; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 90). Die Betriebsüberlassung ist für den Rechtsverkehr nicht erkennbar und wird daher auch als Innenpacht bezeichnet (vgl. KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 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 Rn. 78; ALTMPEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 106; KOCH in HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 19; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 93).

1416 **b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags**

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).

1417 **c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen**

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 Wesentlichen 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 Rn. 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 (WÜRDINGER in Großkomm. AktG, 3. Aufl. 1975, § 292 AktG Rn. 23). 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, 7. Aufl. 2014, § 292 AktG Rn. 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.

#### **d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer** 1418

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.

Einstweilen frei.

1419

### **7. Betriebsführungsverträge**

#### **a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags** 1420

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 direkt oder analog anwendbar ist, s. zum Meinungsstand KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar AktG, 3. Aufl. 2004, § 292 AktG Rn. 79 ff.; ALTMEPPE in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 148 ff.; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 46; 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 Rn. 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 Rn. 97; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 52 mwN; 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 Bezzenberger, 2000, 327; U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 45; HUBER, ZHR 152 [1988], 1; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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, AG 1987, 380; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 7. Aufl. 2013, § 292 AktG Rn. 56) und im Fall der Unentgeltlichkeit als Auftrag iSd. §§ 662 ff. BGB zu qualifizieren (KRIEGER in Münchener Handbuch Gesellschaftsrecht, Band 4, 3. Aufl. 2007, § 72 Rn. 49; HUBER, ZHR 152 [1988], 1; aA U.H. SCHNEIDER, JbFStR 1982/83, 387; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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 (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2010, § 292 AktG Rn. 144; HUBER, ZHR 152 [1988], 1). Da das Eigentümerunternehmen mit dem Abschluss des Betriebsführungsvertrags jedoch regelmäßig eine Senkung der mit dem Betrieb verbundenen 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, Rn. 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 unmittel-

bar und ausschließlich beim Eigentümerunternehmen eintritt (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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, Rn. 548; im Umkehrschluss so auch FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 50). 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.

### c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag

1422

**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 Ergebnis 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.

**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 eingegan-

## § 5 Anm. 1422–1449 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

gene 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 FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 50; ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 HGB Rn. 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, Rn. 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. SCHRAMM in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, vor § 164 BGB Rn. 31). 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, Rn. 555; STROBL, JbFStR 1982/83, 413; allgemein zur bilanziellen Behandlung der Ermächtigungstreuhand ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 Rn. 292).

► *Bei dinglichen Erwerbsgeschäften* wird regelmäßig ein antizipiertes Besitzmittlungsverhältnis nach § 930 BGB vereinbart (FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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 (FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 50; ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 HGB Rn. 416; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 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 (FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 50; ADS, 6. Aufl. 2000, § 246 HGB Rn. 416; FENZL, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, 2007, Rn. 557). Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen wird 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, Rn. 558; FÖRSCHLE/RIES in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 50; STROBL, JbFStR 1982/83, 413).

1423–1449 Einstweilen frei.

**XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen****1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen****a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses**

1450

Ogbleich 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, BStBl. I 2009, 1172 – Tz. 3: „nennenswertes Risiko“) oder kein tatsächlicher Risikotransfer erfolgt;

zB „Selbstversicherung“, s. schon RFH v. 26.7.1932, RStBl. 1933, 136; v. 2.12.1937, RStBl. 1938, 276; ggf. zweifelhaft bei „Finanzrückversicherungsverträgen“ wegen der Grenzziehung von Risikotransfer und Finanzierung, vgl. aufsichtsrechtl. § 121e VAG iVm. der Verordnung über Finanzrückversicherungsverträge und Verträge ohne hinreichenden Risikotransfer, FinRVV v. 14.7.2008, BGBl. I 2008, 1291.

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 beispielsweise Kreditderivate (*credit default swaps* oÄ; dazu Anm. 1079; s. auch PRÄVE in PRÖLSS, 12. Aufl. 2005, § 1 VAG Rn. 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 5 f. idF des JStG 2009).

**b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen**

1451

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 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 Versicherungsunternehmen 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 (allgemein dazu auch HEINICKE in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 4 Rn. 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; 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 Rn. 396 [8/2013]). 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]; 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-Lebensversicherung von Gesellschaftern einer Anwaltssozietät; CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 4 Rn. 54; 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 Versicherungsfäl-

le 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 rätierlich 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; v. 10.7.1970 – III R 112/69, BStBl. II 1970, 77,9 betr. Prämien für Haftpflicht- und Kfz-Versicherungen im Rahmen des BewG; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25, betr. Provisionszahlungen eines Versicherers an einen Assekuradeur; MATHIAK, StUW 1985, 84; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 691c [10/2013]; 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)

##### 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 Einnahmen-Überschuss-Rechnung). Zur Konkretisierung der Einstandspflicht 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, Rn. 44, 108 f.; im Ergebnis 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

1453

§ 5 Anm. 1453–1458 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

11/06, BStBl. II 2006, 762, aus verfahrensrechtl. Gründen; BMF v. 1.10.2009, BStBl. I 2009, 1172, Tz. 7) und zählen daher auch nicht zu den kapitalbildenden Versicherungen (s. Anm. 1458).

1454 **bb) Behandlung als Dauerschuldverhältnis**

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]; v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747 [750]; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 53, 76 ff.; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Kap. D, Rn. 380 ff., 388). Zu schwebenden Geschäften s. Anm. 288–297.

1455 Einstweilen frei.

1456 **cc) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach**

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 Rn. 883 [4/2013]). 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.; Anm. 1480.

1457 Einstweilen frei.

**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 Vermögens-

werte 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.

### bb) Bilanzierung dem Grunde nach

1459

**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 unwiderruflichen Bezugsrecht* sind Ansprüche auf die Versicherungsleistung bilanziell beim Versicherungsnehmer zu erfassen, da der mit der Versicherungsleistung Begünstigte (Bezugsberechtigter) während der Vertragslaufzeit gegenüber dem Versicherungsunternehmen 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, BStBl. I 2009, 1172 – Tz. 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; v. 24.5.2011 – VIII R 46/09, BStBl. II 2011, 920, betr. entgeltlichen Erwerb „gebrauchter“ Kapital-Lebensversicherungen im PV; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 (folgerichtig daher BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; 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 mit 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 Versicherungsunternehmens besteht in der HBil. eine (versicherungs-

## § 5 Anm. 1459–1460 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

spezifische) 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 Rn. 40). Wegen der Vorrangwirkung des § 20 Abs. 2 KStG als *lex specialis* für Versicherungsunternehmen gilt dies auch stl. und selbst nach Einführung von § 5 Abs. 1a Satz 1.

### 1460 cc) Bilanzierung der Höhe nach

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; v. 18.2.1965 – IV 257/62, HFR 1965, 405; v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762; v. 13.2.2008 – I R 44/07, BFH/NV 2008, 1232; v. 8.10.2008 – I R 3/06, DSStRE 2009, 263 266; v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32; ablehnend KEMSAT/WICHMANN, BB 2004, 2287 (2289 f.).

Danach entspricht wertmäßig der vom Versicherer passivierte Betrag der Summe der vom Versicherungsnehmer bis zum jeweiligen Bilanzstichtag verzinlich angesammelten Sparbeiträge zuzüglich 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) Deckungskapital, nimmt die Rspr. an, dass ein Teil der Versicherungsprämie als verzinlich 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, DSStRE 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 Kapitallebensversicherung). 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; 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, BB 1994, 112, insbes. zur Frage des Ansatzes des niedrigeren Rückkaufwerts; ggf. kann der niedrigere Rückkaufwert 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, 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 Versicherungsfalls (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32). Als Begründung 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]; kritisch dazu MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 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; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; GOSCH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 6a Rn. 2; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 6a Rn. 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 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/archiv\\_htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/archiv_htm); CREZELIUS in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 5 Rn. 51). Auf das Vorliegen der tatbestandlichen

## § 5 Anm. 1460–1463 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Voraussetzungen des § 5 Abs. 1a kommt es somit nicht mehr an. Es braucht insbesondere 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 als Risiken aus Geld- und Kapitalmarkttransaktionen verstanden (vgl. KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 231 f. [10/2013] mwN) bzw. allgemein als Marktwertänderungsrisiko bezeichnet wird (§ 5 Anm. J 06-5 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/archiv\\_htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/archiv_htm)).

1461 Einstweilen frei.

### 1462 c) Fondsgebundene Versicherungen

**Begriff:** Hierbei handelt es sich um eine vertragliche Abwandlung der kapitalbildenden Lebensversicherung auf den Todes- oder Erlebensfall. Gemäß § 54b 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 Lebensversicherung auf eine einheitliche Versicherungsleistung gerichtet, deren Höhe allerdings von der Wertentwicklung der vom Versicherer gehaltenen Vermögenswerte abhängt. Insofern 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, BStBl. I 2009, 1172 – Tz. 31).

**Aktivierung:** Die AK der Forderung sind bei betrieblichen fondsgebundenen Versicherungen mit dem vom Versicherer gebildeten geschäftsplanmäßigen Deckungskapital auszuweisen (= Anlagestock des Versicherers gem. § 54b 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 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.

### 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 Kapitallebensversicherung auf den Todes- oder Erlebensfall; Risikolebensversicherung mit Hinterbliebenenschutz; Rückdeckungsversicherung mit Invaliditätsrente).

**Bilanzierung dem Grunde nach:** Nach Ansicht der Rspr. liegt ein einheitliches WG vor, wenn eine Zusatzversicherung mit einer Kapitallebensversicherung 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 zugrundeliegenden kapitalbildenden Lebensversicherung teilt) oder eine wirtschaftliche Verbindung genügt (etwa aufgrund der Pensionszusage). Der 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 ...“). 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. Lebensversicherung mit Hinterbliebenenschutz; v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapitallebensversicherung 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; v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32: Aktivierung des Anspruchs aus der Berufsunfähigkeitszusatzversicherung nach Eintritt des Leistungsfalls). 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 De-

## § 5 Anm. 1463–1465 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

ckungskapitals 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 allgemein auf Risikoversicherungen bezieht („... alle versicherten Risiken [ggf. also auch Tod und Erwerbsminderung] ...“) und somit auch Risiko-Lebensversicherungen einschließen will. Insbesondere die Einbeziehung von Risiko-Lebensversicherungen 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 Urteil des 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.

1464 Einstweilen frei.

### 1465 e) Ansprüche des Arbeitgebers aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen

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 zuzüglich rechnungsmäßiger Zinsen.

StRspr., vgl. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234, zu Pensionsrückstellungen; v. 9.8.2006 – I R 11/06, BStBl. II 2006, 762, betr. Hinterbliebenenversorgung für Witwe; 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); v. 10.6.2009 – I R 67/08, BStBl. II 2010, 32, betr. Kapitallebensversicherung 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 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Rn. 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; 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 Ergebnis kommt es damit bei kongruenten Rückdeckungsansprüchen, bei denen den Pensionsverpflichtungen Ansprüche gegen den Versicherer in gleicher Höhe gegenüberstehen, aufgrund der unterschiedlichen Zinssätze (Garanzins von derzeit 1,75 % nach §§ 65 Abs. 1 VAG iVm. § 2 Abs. 1 DeckRV, für Neuverträge ab 1.1.2015: 1,25 %; 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; v. 25.2.2004 – I R 8/03, BFH/NV 2004, 1234; 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 Einnahmen-Überschuss-Rechnung:** 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 sofort abzugsfähige BA. Eine auf die Fälligkeit der Versicherungsleistung hinausgeschobene Geltendmachung nach § 4 Abs. 3 Satz 4 scheidet nach Ansicht des FG Rhld-Pf. v. 23.1.2014 – 6 K 2294/11, EFG 2014, 538, nrkr., Az. BFH VIII R 9/14, aus.

## § 5 Anm. 1465–1477 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

**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 Versicherungsunternehmen 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, BStBl. I 2009, 1172 – Tz. 34a). Die Aktivierung des Versicherungsanspruchs richtet sich nach den o.g. Grundsätzen. Zur Zurechnung des (vermögensverwaltenden) Versicherungsvertrags zum BV s. Anm. 1480 „Betriebliche Lebensversicherung“.

1466 Einstweilen frei.

### 1467 f) Behandlung von Abschlusskosten

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 Rn. 26; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 248 HGB Rn. 35.

1468–1475 Einstweilen frei.

## 4. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen

### 1476 a) Passivierung beim Versicherungsnehmer

Wegen der grundsätzlichen Vorleistungsverpflichtung des Versicherungsnehmers (s. Anm. 1471) liegen regelmäßig keine bilanzierungspflichtigen Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen auf der Ebene des Versicherungsnehmers 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, 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 Ergebnis stehen dem Versicherer daher Teile der Prämien (vorübergehend) zur Kapitalanlage zur Verfügung, deren Erträge zusammen mit den Prämienlöhnen der Vergangenheit für die Erbringung der Versicherungsleistung verwendet werden.

#### **bb) Handelsrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

1478

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 vereinnahmter Prämien für die Gewährung von Versicherungsschutz nach dem Bilanzstichtag 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; 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; 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.

1479 **cc) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

Unbeschadet steuerbilanzieller Sondervorschriften (s.u.) gilt für Versicherungsunternehmen 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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, BStBl. I 2000, 487 (stl. Behandlung der Schadenrückstellungen); v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1218; v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819; v. 4.11.2013, BStBl. I 2013, 1332 (Abzinsung von Schadenrückstellungen der Versicherungsunternehmen); zu stl. anzuerkennenden Großrisikorückstellungen gem. § 30 RechVersV, § 5 Abs. 1 für Pharmarisiken (BMF v. 8.5.1991, 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
<b>E.</b>	<b>Versicherungstechnische Rückstellungen</b>		
<b>E.I.</b>	Beitragsüberträge	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 24 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
<b>E.II.</b>	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 25 RechVersV	§ 21a KStG

<b>Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz bei versicherungstechnischen Rückstellungen</b>			
<b>Passiver Bilanz- posten</b>	<b>Versicherungs- technische Rückstellung</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>
<b>E.III.</b>	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, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1218; BMF v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 4.11.2013, BStBl. I 2013, 1332
<b>E.IV.</b>	Rückstellung für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung (RfB)	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e Abs. 2 Nr. 2 HGB, § 28 RechVersV	§ 21 KStG
<b>E.V.</b>	Schwankungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 1 HGB, § 29 RechVersV	§ 20 Abs. 1 KStG
<b>E.V.</b>	Der Schwankungsrückstellung ähnliche Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341h Abs. 2 HGB, § 30 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
<b>E.VI.</b>	Sonstige versicherungstechnische Rückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 31 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
<b>F.</b>	<b>Versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung, soweit das Anlagerisiko von den Versicherungsnehmern getragen wird</b>		
<b>F.I.</b>	Deckungsrückstellung	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341f HGB, § 32 Abs. 1, Abs. 2 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG
<b>F.II.</b>	Übrige versicherungstechnische Rückstellungen	§§ 249 Abs. 1 Satz 1, 341e HGB, § 32 RechVersV	§§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG

### 5. Wichtige Einzelfälle der Versicherungsverhältnisse in ABC-Form

1480

**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-)Lebensversicherungen, 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; v. 21.5.1987 – IV R 80/85, BStBl. II 1987, 710; v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; v. 6.2.1992 – IV R 30/91, DStR 1992, 903; v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 11.12.2006 – VIII B 5/06, BFH/NV 2007, 689; v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552; 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; 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, DStR 2014, 25), nicht aber für ein betrieblich veranlassenes Policendarlehen (BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; OFD Düss. v. 7.5.2003, DStR 2003, 1299 [1300]).

Eine Zuordnung der Lebensversicherung zum BV kommt in Betracht, sofern der personenbezogene Risikoschutz der Versicherung in den Hintergrund tritt. Dies ist dann 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 beispielsweise 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) 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 Lebensversicherungen können BV bilden (BFH v. 3.3.2011 – IV R 45/08, BStBl. II 2011, 552, betr. Tilgungsver-sicherung 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 (glA § 10 Anm. 167 aE). Entscheidend kommt es nach Maßgabe des Veranlassungszusammenhangs auf den betrieblichen Charakter des versicherten Risikos an. Gehört die betrieblich veranlasste (Risiko-)Lebensversicherung zum BV, sind die Ansprüche gegen das Versicherungsunternehmen zu aktivieren (s. auch KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 KStG „Lebensversicherung“ Rn. 2 [9/2012]). Unerheblich ist, ob es sich bei der Versicherung um eine Lebensversicherung mit Kapitalwahlrecht oder Rentenzahlung handelt. Allgemein dazu vgl. OFD Düss. v. 24.1.2003, BB 2003, 1416; FinMin. Sachsen-Anhalt v. 11.8.1997, DStR 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; v. 9.12.1982 – IV R 54/80, BStBl. II 1983, 371; v. 24.6.1999 – IV R 46/97, BStBl. II 1999, 561). Zu Praxisausfallversicherungen im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung

vgl. BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632, sowie HEINICKE in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 4 Rn. 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; HEINICKE in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 4 Rn. 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/MATUSCHE-BECKMANN, Versicherungsrechts-Handbuch, 2008, § 28.

**Gruppenunfallversicherung:** Keine Aktivierung der Versicherungsbeiträge des ArbG zu einer Gruppenunfallversicherung (typische Risikoversicherung); Abzug als BA. Zur lsl. Behandlung vgl. § 40b Abs. 3; BFH v. 16.4.1999 – VI R 60/96, BStBl. II 2000, 406; 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, BStBl. II 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. Lebensversicherungsunternehmen 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 Lebensversicherungsverträge ausdrücklich gleichgestellt (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 VAG; vgl. BaFin.-Rundschreiben 8/2010 (VA) v. 7.9.2010, Hinweise zu Lebensversicherungen 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 Versicherungsunternehmens 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 Lebensversicherungsverträgen in seinem (geschäftplanmäßigen) Deckungskapital zuordnet. Sofern dem Kapitalisierungsvertrag die Beteiligung am Überschuss des Versicherers jährlich verbindlich zugeteilt wird, kommt es zum anteiligen ratiellen Aktivierungswertzuwachs. Wird die Garantieverzinsung zuzüglich 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, BStBl. I 2009, 1172 – Tz. 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; 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).

#### **Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern:**

► *Gewinnrealisierung:* Gewinnrealisierung/Aktivierung mit Entstehung des Provisionsanspruchs, dh. mit Zahlung der Versicherungsprämie durch den Versicherungsnehmer (§ 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. Keine Gewinnrealisierung jedoch 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), FG Münster v. 21.12.2011 – 9 K 353/10, EFG 2012, 1286, nrkr., Az. BFH I R 15/12.

► *Stornobefristungszeit:* Ansprüche des Versicherungsvertreters gegen die Versicherungsgesellschaft auf Auszahlung der von dieser zur Abdeckung des Stornorisikos einbehaltener Provisionsanteile sind beim Versicherungsvertreter nach Beendigung des Versicherungsvertrags während des noch laufenden Stornobefristungszeitraums 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 Versicherungsvertreters allgemein* s. nun OFD Niedersachsen, Vfg. v. 1.8.2014, DStR 2014, 1876.

**Rückdeckungsversicherung:** Aktivierung der Ansprüche mit dem geschäftplanmäßigen Deckungskapital, zu Einzelheiten s. Anm. 1465.

**Rückprämie des Versicherungsvertreters:** Ansprüche eines Versicherungsvertreters (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 eine Rückstellung wegen Erfüllungsrückstand zu bilden (BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BStBl. II 2012, 856; v. 27.2.2014 – III R 14/11, BStBl. II 2014, 675).

Das BMF hat hierzu in einem gesonderten Schreiben Grundsätze zum Ansatz und zur Bewertung aufgestellt (BMF v. 20.11.2012, BStBl. I 2012, 1100).

**Rückversicherungsvergütung:** Keine zeitanteilige Aktivierung eines Anspruchs auf einen anteiligen Gewinn aus einem mehrjährigen Rückversiche-

rungsvertrag (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 Passivierungspflicht des Versicherers für die gesamten Schadenregulierungsaufwendungen (= Schadenermittlungs- und -bearbeitungskosten) gem. § 341g Abs. 1 Satz 2 HGB.

► *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 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. Lebensversicherung- und Berufsunfähigkeitsversicherung von Sozien einer Rechtsanwalts-Kanzlei; KESSLER, FR 1991, 290; BFH v. 23.4.2013 – VIII R 4/10, BStBl. II 2013, 615, betr. Risikolebensversicherungen 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 Rn. 114). Die bilanzielle Behandlung der vom Versicherer an den Assekuradeur für die Vertragsbearbeitung bezahlten Provision richtet sich bei ihm danach, ob die Vertragsbearbeitung von Versicherungsverträgen mit einer vom Wj. des Assekuradeurs abweichenden Vertragslaufzeit vor oder nach dessen Bilanzstichtag erfolgt ist. Vergüten die Provisionen Leistungen, die vor dem Bilanzstichtag erbracht worden sind, sind die Ansprüche des Assekuradeurs 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. § 5 VAG iVm. Anlage zum VAG, Sparte Nr. 1), für die aufsichtsrechtl. bestimmte Vorschriften der Lebensversicherung entsprechend gelten (§ 11d 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. Versicherungsteuerlich kommt es zur Erhebung der Versicherungsteuer (§ 6 Abs. 2 Nr. 6 VersStG). Ertragsteuerlich wird die Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr bzw. mit garantierter Beitragsrückzahlung beim Versiche-

## § 5 Anm. 1480–1485 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

rungsnehmer im Grundsatz wie die kapitalbildende Lebensversicherung behandelt (BMF v. 1.10.2009, BStBl. I 2009, 1172, Tz. 1), wenngleich 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 – rätlich 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; v. 25.2.2004 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654; 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 Geschäftsbetrieb 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.

1481–1484 Einstweilen frei.

### XIV. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnisse

#### 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, 79. Aufl. 2014, § 314 BGB Rn. 2).

Die wechselseitigen Ansprüche des Handelsvertreters 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; 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

#### aa) Provisionsanspruch

1486

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf den Handelsvertreter (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 Handelsvertreters 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; kritisch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1081 [2/2013]). Demzufolge soll der Provisionsanspruch durch die Ausführung des Geschäfts aufschiebend bedingt sein. Er ist nach Auffassung der Rspr. daher grds. zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem der Handelsvertreter 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; v. 17.1.1963 – IV 335/59 S, BStBl. III 1963, 257; v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; v. 14.10.1999 – IV R 12/99, BStBl. II 2000, 25; v. 13.2.2008 – III B 29/07, BFH/NV 2008, 947; 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; 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 Rn. 986 [10/2013]). 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 Rn. 346 [10/2012]; s. auch BFH v. 29.11.1956 – IV 206/55 U, BStBl. III 1957, 234; Einstellung eines Delkredere; 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, StuW 1989, 232). Wird die Entstehung des Provisionsanspruchs unabhängig von der Ausführung des Geschäfts vereinbart (vgl. § 87a Abs. 1 Satz 2 HGB), ist der

## § 5 Anm. 1486–1487 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Provisionsanspruch mit Abschluss des vermittelten Geschäfts zu aktivieren (BFH v. 3.5.1967 – I 111/64, BStBl. III 1967, 464; v. 27.11.1968 – I 104/65, BStBl. II 1969, 296; SCHUBERT/ROSCHER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 247 HGB Rn. 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Provisionsanspruch“). Gleiches muss uE gelten, wenn der Unternehmer das Geschäft ganz oder teilweise 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 Handelsvertreters 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 Rn. 348 [10/2012]). Bei Fehlen anderweitiger Vereinbarungen darf der Handelsvertreter bei Auflösung des Handelsvertretervertrags 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, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 291 ff.).

**Aufklärungspflicht:** Vereinbaren Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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 Rn. 344 [10/2012]; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 988 [10/2013]); 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 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; v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669).

Einstweilen frei.

1488–1489

### cc) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte

1490

Aufwendungen des Handelsvertreters auf am Bilanzstichtag noch schwebende Geschäfte (insbes. wenn das vermittelte Geschäft noch nicht ausgeführt ist; s. Ann. 1486) sind nach Ansicht des 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). Diese Ansicht ist uE abzulehnen. Für Aufwendungen des Handelsvertreters 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 Handelsvertreter 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; v. 19.10.1972 – I R 50/70, BStBl. II 1973, 212; v. 14.3.1986 – III R 179/82, BStBl. II 1986, 669; v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils mwN; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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; v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2003, 121.

Vereinbaren Handelsvertreter 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 Handelsvertreter). Ein etwaiges Risiko, dass der Unter-

## § 5 Anm. 1493–1499 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

nehmer 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; 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 Rn. 1081 [2/2013]; 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. Dann 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; 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; s. auch LEMPENAU, StbJb. 1978/79, 149; CLEMM, JbFStR 1979/80, 186; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 988 [10/2013]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Provisionen“).

**Vorschuss:** Ein Vorschuss auf eine noch nicht entstandene Provisionsforderung ist als geleistete Anzahlung zu aktivieren, wenn der Provisionsanspruch bei 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). Bedenken hiergegen (s. Anm. 1486) entfallen, wenn die Provisionsverbindlichkeit wirtschaftlich bereits mit Ausführung des Geschäfts – und damit vor ihrer rechtl. Entstehung durch Zahlung des Kunden – als entstanden gilt; sie ist dann als Verbindlichkeit oder als Rückstellung zu passivieren.

1494–1496 Einstweilen frei.

### 1497 bb) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendungen

**Liefergeschäfte:** Provisionsaufwendungen für Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreter (s. Abs. 2). Auch ein aktiver RAP kann nicht angesetzt werden, da die Zahlung für eine einmalige Leistung des Handelsvertreters 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

#### a) Rechtsgrundlage

1500

Nach § 89b Abs. 1 HGB kann der Handelsvertreter (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 Handelsvertretervertrags nutzen kann. Der Ausgleichsanspruch stellt die Gegenleistung für eine durch die Provision noch nicht abgegoltene Leistung des Handelsvertreters dar (BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 89b HGB Rn. 1 f.; THUME, BB 1998, 1425). Der Anspruch hängt dem Grunde und der Höhe nach von einer Beurteilung der nach dem Ausscheiden des Handelsvertreters bestehenden Verhältnisse sowie von Billigkeitsgesichtspunkten 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 Handelsvertreterverhältnisses s. § 24 Anm. 65.

Einstweilen frei.

1501–1502

#### b) Behandlung beim Handelsvertreter

1503

**Zeitpunkt der Aktivierung des Ausgleichsanspruchs:** Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters 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; v. 14.10.1980 – VIII R 184/78, BStBl. II 1981, 97; v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011,1120; BAISER, DB 2002, 2176). Wird das Vertragsverhältnis durch Tod des Handelsvertreters 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 ESt-Veranlagung für den Erblasser zu berücksichtigen (BFH v. 17.5.1978 – I R 89/76, BStBl. II 1978, 497; v. 9.2.1983 – I R 94/79, BStBl. II 1983, 271; 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; v. 19.2.1987 – IV R 72/83, BStBl. II 1987, 570; v. 9.2.2011 – IV R 37/08, BFH/NV 2011/1120); die Entstehung des Anspruchs ist der letzte laufende Geschäftsvorfall des Gewerbebetriebs des Handelsvertreters (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; 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreters (BFH v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II

## § 5 Anm. 1503–1506 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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 Rn. 352 [10/2012]).

1504–1505 Einstweilen frei.

### c) Behandlung beim Unternehmer

#### 1506 aa) Zeitpunkt der Passivierung der Ausgleichsverpflichtung

Nach überwiegender Auffassung entsteht die aus § 89b HGB resultierende Verpflichtung, einem Handelsvertreter 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 Handelsvertreters mit hoher Wahrscheinlichkeit nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erwächst. Vor allem dieser Vorteil soll nach hM mit dem Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters 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 Handelsvertretervertrags 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; v. 4.2.1999 – VIII B 31/98, BFH/NV 1999, 1076; v. 24.1.2001 – I R 39/00, BStBl. II 2005, 456; glA Fin-Verw. in H 5.7 (5) „Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters“ EStH 2013; BMF v. 21.6.2005, BStBl. I 2005, 802; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 353 (10/2012); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Ausgleichsverpflichtung“; kritisch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1095 (5/2008); aA KESSLER, DStR 1996, 1430; auch OTTO, BB 2005, 1324.

Etwas anderes gilt, wenn dem Handelsvertreter 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 Handelsvertreters 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 Handelsvertreters 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 Handelsvertreters erworben (glA KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1000 [10/2013]; anders möglicherweise beim Eigenhändler; s. BFH v. 24.11.1982 – I R 60/79, BStBl. II 1983, 243; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 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 Handelsvertreter 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., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rn. 100 „Handelsvertreter (Ausgleichsanspruch)“; KOTHS, DB 2001, 1849; KESSLER, DStR 1996, 1430).

Einstweilen frei.

1507–1509

#### bb) Durchführung der Passivierung

1510

**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 Handelsvertreterverhältnisses 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).

Einstweilen frei.

1511–1512

#### cc) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung

1513

Für die vom Unternehmer zu bildende Rückstellung darf ein die Vermögensminderung über die Zeitdauer verteiler Aktivposten nicht gebildet werden (glA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1092 [5/2008]; aA BFH v. 4.2.1958 – I 326/56 U, BStBl. III 1958, 110; 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 Handelsvertreters für die vor Vertragsende geleisteten und lediglich nach Vertragsende 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 Handelsvertreters; 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 Handelsvertreter veräußert mit Beendi-

## § 5 Anm. 1513–1516 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

gung des Vertrags kein immaterielles WG, sondern hat dieses schon während seiner Tätigkeit geschaffen; das WG wächst dem Unternehmer von vornherein im Rahmen des Handelsvertretervertrags 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 Rn. 1000 [10/2013]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1092 [5/2008]; im Ergebnis 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).

1514–1515 Einstweilen frei.

### 1516 4. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung

Übernimmt der Handelsvertreter 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; v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreters gegen den Geschäftsherrn zu erbringen ist (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549; v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959). Ein Vertreterrecht ist beim Handelsvertreter 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 Vertragsverhältnisses durch Verrechnung mit dem dann fälligen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB erbracht werden soll und dem Handelsvertreter 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 Handelsvertreters verdrängen (vgl. zB BFH v. 26.2.1964 – I R 383/61 U, BStBl. III 1964, 423; 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 Handelsvertreter 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 Rn. 633 mwN [10/2013]).

Einstweilen frei.

1517–1519

## 5. Bilanzierung der Abfindung des Handelsvertreters

### a) Abfindung durch den Unternehmer

1520

Die Leistung des Unternehmers an einen aus dem Vertragsverhältnis ausscheidenden Handelsvertreter ist (auch bei einvernehmlicher Aufhebung des Handelsvertretervertrags) Ausgleichsleistung iSd. § 89b HGB. Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 1500 ff.

### b) Abfindung durch einen Nachfolger

#### aa) Behandlung beim Nachfolger

1521

Zahlt der vom Unternehmer als Nachfolger beauftragte Handelsvertreter an seinen Vorgänger anstelle des nach § 89b HGB ausgleichspflichtigen Unternehmers eine Abfindung, erwirbt er damit das Recht auf laufende Provisionen und auf den späteren Handelsvertreterausgleich bezüglich des übernommenen Kundenstamms (Orro, 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 Handelsvertreter 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 Handelsvertreter 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; 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 Handelsvertreter 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 Vertretungen (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 Handelsvertreter zahlt. Mit 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 Rn. 355 [10/2012]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1090 [5/2008];

## § 5 Anm. 1521–1526 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Orto, BB 2005, 1324; aA früher die Voraufgabe – Juli 2009 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://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 beizumessen ist. Aufwendungen für den Eintritt in die Rechtsposition eines Handelsvertreters 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 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.

1522–1524 Einstweilen frei.

### 1525 bb) Behandlung beim Vorgänger

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; v. 25.7.1990 – X R 111/88, BStBl. II 1991, 218; Stöcker, DStZ 1991, 55). Zur Anwendung von § 16 s. § 16 Anm. 159 „Teilbetrieb“. Nach der Rspr. muss der Handelsvertreter 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 Handelsvertreter und Unternehmer vor Ablauf des Vertragsverhältnisses, dass der Handelsvertreter nach Ablauf des Vertragsverhältnisses für eine bestimmte Zeit in seiner gewerblichen Tätigkeit beschränkt sein soll (Wettbewerbsabrede), ist der Unternehmer verpflichtet, dem Handelsvertreter 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 Handelsvertreter hat den Anspruch zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (BFH v. 29.10.1969 – IV 175/65, BStBl. II 1970, 315). Der Entschädi-

gungsanspruch 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, 4. Aufl. 2006, Rn. M 1146).

Einstweilen frei.

1527–1528

## 7. Wichtige Einzelfälle der Vertreterverhältnisse in ABC-Form

1529

**Bausparkassenvertreter** ist, wer als Handelsvertreter damit betraut ist, Bausparverträge zu vermitteln oder abzuschließen (BAUMBACH/HOPT, 36. Aufl. 2014, § 92 HGB Rn. 2). Für die Aktivierung seines Provisionsanspruchs gilt Entsprechendes wie beim Versicherungsvertreter (s. „Versicherungsvertreter“).

**Betriebliche Altersversorgung** und Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters: 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, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Maklergebühren“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Maklerkosten“ mwN [10/2013]). 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; v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; 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; 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, bzgl. 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): BFH v. 27.11.1968 (I 104/65, BStBl. II 1969, 296) geht zwar von der Rspr. zum Provisionsanspruch des Handelsvertreters aus. Die Aktivierung soll aber nicht von der Ausführung des Geschäfts, sondern entsprechend § 652 Abs. 1 Satz 1 BGB vom rechtswirksamen Abschluss des vermittelten Vertrags abhängen; 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 (anders, wenn der Provisionsanspruch erst mit Erteilung der Genehmigung entsteht: Aktivierung zu diesem Zeitpunkt). Gleiches soll gelten, wenn die Vermittlungsgebühr aufgrund Vereinbarung erst nach der Durchführung des vermittelten Geschäfts oder nach der Eintragung des Eigentumswechsels in das Grundbuch zahlbar ist; einer auf dieser Abrede beruhenden Unsicherheit über die Gewinnverwirklichung sei durch ein Delkredere Rechnung zu tragen. Dagegen ist der Anspruch uE grds. erst mit Zahlung oder Eintragung im Grundbuch zu aktivieren (s. Anm. 1486).

**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, bzgl. Getreidemakler, mit Hinweis auf die damalige Rspr. zum Handelsvertreter).

**Handelsvertreter:** Zum Begriff s. § 24 Anm. 67.

**Kundenbetreuung durch Handelsvertreter:** Rückstellungen für künftigen Aufwand bei der Kundenbetreuung, die der Handelsvertreter aufgrund des Handelsvertretervertrags 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).

**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 v. 25.2.1958 (I 244/56 U, BStBl. III 1958, 168) gelten für die Bilanzierung der Kommissionsforderungen eines Schiffsmaklers die auch für den Handelsvertreter 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 Handelsvertretervertrags) vereinbart wird, dass der Handelsvertreter 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 Handelsvertreter damit betraut ist, Versicherungsverträge zu vermitteln oder abzuschließen (§ 92 Abs. 1 HGB). Nach BFH v. 21.10.1971 (IV 305/65, BStBl. II 1972, 274) ist für die Frage der Aktivierung von Provisionsforderungen des Versicherungsvertreters zunächst von denselben Grundsätzen auszugehen, die für die Aktivierung von Provisionen beim Handelsvertreter 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 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 Zeitpunkt ab (BFH v. 17.3.2010 – X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033, unter Verweis auf BMF v. 28.5.2002, StuB 2002, 712, aufgehoben durch BMF v. 29.3.2007, 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 Provisionsanspruch 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 Versicherungsvertreters durch seinen Nachfolger (direkt

## § 5 Anm. 1529–1551 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

oder indirekt durch zeitweilige Kürzung des Provisionsanspruchs über das vertretene Unternehmen) gelten die Ausführungen zur Behandlung bei Abfindung des Handelsvertreters entsprechend (s. Anm. 1520 ff.; s. auch „Versicherungsbestand“). Zur Frage der Bildung von Rückstellungen wegen Erfüllungsrückstand für die Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen s. BFH v. 28.7.2004 (XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109).

**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 Handelsvertreterverhältnis – 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 Handelsvertreters 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 Handelsvertreter.

1530–1549 Einstweilen frei.

## XV. Aktivierung und Passivierung von Wertpapierdarlehens-, Pensions- und Repogeschäften

### 1. Wertpapierdarlehen

#### 1550 a) Begriff der Wertpapierdarlehen

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 an den Darlehensgeber weiterzuleiten hat. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, bei Fälligkeit Wertpapiere gleicher Art, Güte und Menge an den Darlehensgeber zurück zu übertragen. Schließlich hat der Darlehensnehmer dem Darlehensgeber häufig eine Bar- oder Wertpapiersicherheit zu stellen.

#### 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 2003/2004, 212; SEIBT, DStR 2000, 2061; zur Unterscheidung zwischen Vertretbarkeit und Zirkulationsfähigkeit BaKred., RS 17/99, Anh. Ziff. 1.1.f). Auch in ein öffentliches Schuldbuch eingetragene Schuldbuchforderungen können Gegenstände von Wertpapierdarlehen sein (KIENLE in SCHIMANSKY/BUNTE/LWOWSKI, Bankrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2007, § 105 Rn. 39). 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.

**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, 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 Rn. 1084 [10/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 129 [11/2009]; HÄUSELMANN, DB 2000, 1229). Im stl. Schrifttum sprechen sich nur SCHMID/MÜHLHÄUSER (BB 2001, 2609; ablehnend PAHLKE/KOENIG, 2. Aufl. 2009, § 39 AO Rn. 28) gegen einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus. Hingegen wird im handelsrechtl. Schrifttum (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 41; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, 3. Aufl. 2009, 299), insbes. für standardisierte Wertpapierdarlehen (PRAHL/NAUMANN, WM 1992, 1178; HARTUNG, BB 1993, 1176) und für Versicherungsunternehmen (IDW RS VFA 1, WPg 2000, 380 – Tz. 13 f.), vielfach eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensgeber befürwortet.

**Stellungnahme:** Auf der Grundlage der höchstrichterlichen stl. Rspr. ist der hM zu folgen (vgl. BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BStBl. II 2007, 296; v. 4.7.2007 – VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937; 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, 2012, Kap. V, Rn. 707). 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 Tatsachen, dass die Übertragung der Wertpapiere nicht auf Dauer erfolgt und das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung der Wertpapiere beim Darlehensgeber verbleiben, 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; v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527). 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, 2012, Kap. V, Rn. 707).

## § 5 Anm. 1552–1554 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Der BFH hat die hier vertretene Ansicht in mehreren obiter dicta geteilt (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240; v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; v. 16.4.2014 – I R 2/12, DStR 2014, 2012; vgl. auch BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391, allgemein zum Sachwertdarlehen). Die FinVerw. begründet 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). Für die stl. Bilanz wird sie durch § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG bestätigt (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 ergibt sich aus § 8b Abs. 4 Satz 3 KStG, der ausschließlich eine spezielle Zurechnungsregel im Rahmen der Streubesitzvorschrift enthält. Dementsprechend lässt er die allgemeinen Zurechnungsregeln des § 39 Abs. 2 AO und § 20 Abs. 5 unangetastet und bekräftigt damit die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Darlehensnehmer (PUNG in DPM, § 8b KStG Rn. 276 [8/2013]; HAISCH/HELIOS, DB 2013, 726; INTEMANN, BB 2013, 1242). Im Fall von Wertpapierdarlehen ohne (Geld-)Sicherheit spricht für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums schließlich, dass der Darlehensgeber dem Bonitätsrisiko des Darlehensnehmers ausgesetzt ist, was in der Bilanzierung der Rücklieferungsforderung zum Ausdruck kommt. Für Wertpapierdarlehen mit Sicherheit kann uE aus den oben genannten Gründen für die stl. Bilanz nichts anderes gelten (glA HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rn. 204, mwN; aA ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 356).

### 1553 d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren

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; v. 30.6.2011 – VI R 37/09, BStBl. II 2011, 923; BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 865; OFD Frankfurt v. 25.6.1996, DB 1996, 1702; GEURTS in B/B, § 20 Rn. 45 ff. [11/2008]).

### e) Bilanzierung von Wertpapierdarlehen

#### 1554 aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber

**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 (BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 865; OFD Frankfurt v. 19.11.2013 – S 2134 A-15-St 210; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1984 [10/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 129[11/2009]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 89 [3/2006]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Wertpapierleihe“). Im stl. Schrifttum sprechen sich GLANEGGER in SCHMIDT (27. Aufl. 2008, § 6 Rn. 364, aufgegeben seit 28. Aufl. 2009) und MÜLLER-GATERMANN (Stbg 2007, 145) für eine Realisierung aus.

► **STELLUNGNAHME:** 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 austauschähnlichen Vorgang fehlt es damit an einem Umsatzakt (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 358; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 254 HGB Rn. 121; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; RAU, BB 2000, 2338; SCHMID/MÜHLHÄUSER, BB 2001, 2609; ähnlich HAARMANN, Stb]b. 2006/2007, 253; aA GLANEGGER in SCHMIDT, 27. Aufl. 2008, § 6 Rn. 364, aufgegeben seit 28. Aufl. 2009; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 707). Im Zusammenhang mit der Einführung 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, BStBl. I 2005, 728, Tz. 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 DÖTSCH in DPM, § 13 UmwStG [vor SEStEG] Rn. 4 [11/2011]; 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 (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 254 HGB Rn. 121; FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 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 Rn. 359; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

#### bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer

1555

**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 Teilwert zu aktivieren und eine Verbindlichkeit auf Rückübertragung der Wertpapiere in gleicher Höhe zu passivieren (KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1084a [10/2013]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Wertpapierleihe“; aA in FROTSCHER in FROTSCHER, § 5 Rn. 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

## § 5 Anm. 1555–1558 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

auch für die StBil. maßgebend. Folglich sind weder die Wertpapiere noch die Sachwertverbindlichkeit während der Laufzeit zu bewerten (ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 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 Rn. 129, [11/2009]; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331).

► *Ausgleichszahlungen*: Str. ist die Bilanzierung von Ausgleichszahlungen (einerseits HÄUSELMANN, Ubg 2009, 225; andererseits DÖRR/FEHLING, Ubg 2008, 345). UE führen Ausgleichszahlungen nicht zur teilw. Tilgung der Sachwertverbindlichkeit (dazu HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, RechtsHandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rn. 213)

**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). Str. 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). UE kann man 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 Ergebnis aus der Tilgung der Sachwertverbindlichkeit ansieht, dann dürfte ein solches Ergebnis 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).

1556–1557 Einstweilen frei.

## 2. Pensionsgeschäfte

### 1558 a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften

Pensionsgeschäfte sind einheitliche Vereinbarungen, bei denen der Pensionsgeber ihm gehörende Pensionsgüter 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. Im Einzelnen wird zwischen folgenden Pensionsgeschäften unterschieden (Kienle in Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2011, § 105 Rn. 18 f. zu weiteren Einzelheiten; vgl. Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 718 ff., zur weiteren Abgrenzung):

**Echte Pensionsgeschäfte** liegen vor, wenn eine Verpflichtung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 2 HGB).

**Unechte Pensionsgeschäfte** sind gegeben, wenn lediglich eine Berechtigung des Pensionsnehmers zur Rückübereignung besteht (§ 340b Abs. 3 HGB).

### b) Gegenstand

1559

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., unverbrieft Forderungen. § 340b HGB umfasst nach inzwischen ganz hM sowohl Pensionsgeschäfte auf unvertretbare als auch vertretbare Sachen (Böcking/Becker/Helke in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 14; Wiedmann in Ebenroth/Boujong/Joost, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 3; aA Briesemeister in U. Prinz/Kanzler, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 719).

### c) Echte Pensionsgeschäfte

#### aa) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

1560

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 Rn. 1082 [10/2013]; Frotcher, § 5 Rn. 133 [11/2009]; Kempermann in KSM, § 5 Rn. B 238 [1/2007]; Hoffmann in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1347 [8/2008]; Weber-Grellet in Schmidt, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“; Neumann in Lademann, § 5 Rn. 996 [11/2013]), 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; Bode in Kirchhof, 13. Aufl. 2014, § 4 Rn. 79; Rau, BB 2000, 2338); Rspr. 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).

**Keine Zuordnung durch § 340b Abs. 2 und 4 HGB:** Die Frage der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften hängt da-

von ab, ob § 340b Abs. 2 iVm. Abs. 4 HGB ein GoB ist bzw. widerspiegelt. Nach hM sind GoB nur Vorschriften, die für alle Kaufleute gelten (BFH v. 19.3.2002 – I R 87/00, BFH/NV 2003, 785; BALLWIESER in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 243 HGB Rn. 72 ff.; CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264). Danach ist § 340b Abs. 2 HGB als Sondervorschrift für Kreditinstitute uE kein GoB (glA HAARMAN, FS Raupach, 2006, 233; HAHNE, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331; RAU, BB 2000, 2338; aA hM, zB FROTSCHER, § 5 Rn. 133 [11/2009]; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1347 [8/2008]; KEMPERMANN in KSM, § 5 Rn. B 238 [1/2007]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Pensionsgeschäfte“; NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 996 [11/2013]). Im Zeitpunkt der Einführung des § 340b Abs. 2 und 4 HGB bestand 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 Einführung somit keinen GoB wieder (HÄUSELMANN, BB 2000, 1287, mit umfangreicher Begründung). Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums bei echten Pensionsgeschäften ist seither stets streitig geblieben. Aus diesem Grund hat das BMF den Entwurf 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, Tz. 19; zur fehlenden Qualität von Rechnungslegungs-Stellungnahmen des IDW als GoB HAISCH, FR 2009, 65; s. Anm. 1087). Im Ergebnis 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, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 243 HGB Rn. 72 ff.; andererseits KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 207[10/2013]). Auch § 8b Abs. 10 Satz 2 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 in ADS, 6. Aufl. 1994, § 246 HGB Rn. 346; zu Pensionsgeschäften mit Sicherungscharakter BFH v. 23.11.1983 – I R 147/78, BStBl. II 1984, 217; vgl. auch glA im Ergebnis BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 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 „Hereinnehmer“ über (RFH v. 6.3.1930, StuW 1930, 1344; v. 17.9.1931, RStBl. 1931, 868;

bestätigt durch BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208; 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, 2012, Kap. V, Rn. 724 f.). 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 (dazu HÄUSELMANN/WIESENHART, 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 Insolvenz-zugriff 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).

#### bb) Zurechnung der Erträge aus den Pensionsgütern

1561

Ebenfalls stark umstritten ist, wem bei echten Pensionsgeschäften die Erträge aus den WG zuzurechnen sind. Nach 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, BStBl. I 1983, 392; BFH v. 28.6.1984, BStBl. I 1984, 394) und folgt ihr weiterhin (diese Schreiben wurden aufrechterhalten durch BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369 – Tz. 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 Pensionsnehmer (HAHNE, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, BB 2000, 1287; HÄUSELMANN/WAGNER, FR 2003, 331) und teilweise eine Zurechnung zum Pensionsgeber (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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 Rn. 38 ff. [11/2008]; aA NEUMANN in LADEMANN, § 5 Rn. 996a [11/2013]). 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

## § 5 Anm. 1561–1562 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

(RATSCHOW in BLÜMICH, § 20 Rn. 31 [11/2012]; GEURTS in B/B, § 20 Rn. 17 ff. [11/2008]; MORITZ/STROHM in FROTSCHER, § 20 nF Rn. 76 [5/2011]), während die Erträge aus KapGesAnteilen 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 KapGesAnteile betroffen sind, ist diese Ansicht hingegen durch § 20 Abs. 5 nF (bzw. Abs. 2a aF) überholt (PUNG/DÖTSCH in DPM, § 20 EStG Rn. 122 [6/2009]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 13. Aufl. 2014, § 20 Rn. 166; JOCHUM in KSM, § 20 Rn. B 28 f. [1/2013]; aA SCHMID/STOLL, DStR 2001, 122).

### 1562 cc) Bilanzierung von echten Pensionsgeschäften

**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, StuW 1930, 1344; 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 der Pensionsgeber vielmehr den erhaltenen Betrag zu aktivieren und eine korrespondierende Verbindlichkeit zu passivieren (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 19; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 6; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 725). Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem erhaltenen Betrag 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 raterliche 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, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 20; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 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, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 22; KRÖLL/BALZER in HEYMANN, 2. Aufl. 1999, § 340b HGB Rn. 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. die Brutto- oder Netto-Methode in Frage, wobei wiederum ein Brutto-Ausweis vorzugswürdig ist (BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 26; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 12 f., auch zu weiteren Einzelheiten).

Einstweilen frei.

1563–1564

#### d) Unechte Pensionsgeschäfte

##### aa) Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums

1565

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 in LADEMANN, § 5 Rn. 996b [11/2013]; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 727). Ausnahmsweise unterbleibt ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aber in Fällen, in denen die Ausübung des Rechts auf Rückübertragung durch den Pensionsnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist (IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Tz. 25 f.; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243; BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 729; s. auch BFH v. 26.1.1970 – IV R 144/66, BStBl. II 1970, 264).

##### bb) 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 Rn. 38 ff. [11/2008]; HAASE, Inf. 2006, 457).

##### cc) 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 Ge-

winn-/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, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 32; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 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 Rn. 17; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 15; aA IDW ERS HFA 13 nF, WPg 2007, Supplement 1/2007, 69, Tz. 24; KEMPERMANN, StbJb. 2008/2009, 243 [Verbindlichkeit]; FROTSCHER, § 5 Rn. 133 [11/2009]; 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, 2012, Kap. V, Rn. 730; dazu allgemein HAARMANN, StbJb. 2006/2007, 253). Bei Beendigung ist die Verbindlichkeitenrückstellung uE sowohl im Fall einer Rückübertragung der WG als auch im Fall des Verfalls des Rückübertragungsrechts ertragswirksam auszubuchen (WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 17; teilweise aA BÖCKING/BECKER/HELKE in MüKo HGB, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 32; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 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 Rn. 344; IDW, WP Handbuch, Band I, 13. Aufl. 2006, E Rn. 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, Band 4, 3. Aufl. 2013, § 340b HGB Rn. 32 ff., auch zu weiteren Einzelheiten; vgl. auch BRIESEMEISTER in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, Kap. V, Rn. 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 Rn. 16; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST, Band 1, 2. Aufl. 2008, § 340b HGB Rn. 19 ff., auch zu weiteren Einzelheiten).

### 3. Repogeschäfte

1568

Der Begriff der 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 zurück übertragen 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, 2012, Kap. V, Rn. 733). Wirtschaftlich und stl. entsprechen Repogeschäfte echten Pensionsgeschäften auf vertretbare Sachen. Die vorstehenden Erläuterungen für diese Geschäfte gelten damit entsprechend (s. Anm. 1560 ff.).

Einstweilen frei.

1569

## XVI. Aktivierung und Passivierung bei Wettbewerbsverboten

**Schrifttum:** OFFERHAUS, Zur Aktivierung eines Geschäftswerts oder eines Wettbewerbsverbots, DStR 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/WÜBBELSMANN, 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.

### 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 Konkurrenzfähigkeit in jeglicher Form (sog. umfassendes Wettbewerbsverbot) oder bestimmten Konkurrenzfähigkeiten (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; v. 3.5.1988 – KZR 17/87, BGHZ 104, 246; A. MÜLLER, Das Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafter und seine körperschaftsteuerlichen Folgen, 1995, 39 ff. mwN; nach ganz hM aber kein Wettbewerbsverbot für GmbH-Alleingesellschafter, vgl. BGH v. 28.9.1992 – II ZR 299/91, NJW 1993, 193; 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 Konkurrenztaetigkeit unzulässig, soweit dies zur Wahrung der berechtigten Belange der Gesellschaft erforderlich ist und der betroffene Gesellschafter bei einer Interessenabwägung nicht übermäßig belastet wird.

Von gesetzlichen Wettbewerbsverboten ist grds. eine generelle oder punktuelle Befreiung (Dispens) – entgeltlich oder unentgeltlich – möglich. Im Fall der Ausübung der Konkurrenztaetigkeit 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; v. 10.5.1993 – II ZR 111/92, GmbHR 1993, 427; BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 645; 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 Rn. 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). Gilt ein vertragliches 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 (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).

**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, 73. Aufl. 2014, § 138 BGB Rn. 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, 73. Aufl. 2014, § 138 BGB Rn. 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; v. 10.12.2008 – KZR 54/08, NJW 2009, 1751; 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; 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 Rn. 15).

Teilweise bestehen spezielle gesetzliche Anforderungen an vertragliche Wettbewerbsverbote (zB für Wettbewerbsverbote von Handlungsgehilfen gegenüber ihrem Prinzipal in §§ 74 ff. HGB sowie von Handelsvertretern in § 90a HGB und Art. 20 der EG-Handelsvertreter-Richtlinie 86/653/EWG), insbes. in formalen Erfordernissen, gesetzlichen Ansprüchen des Verpflichteten auf (angemessene) Entschädigung sowie einer zeitlichen Befristung des Wettbewerbsverbots.

### 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 Universalukzession in die Rechte und Pflichten aus einem Wettbewerbsverbot; zur Abschreibung s. Anm. 1580 „AFA bei unbefristetem Wettbewerbsverbot“).

Einstweilen frei.

1573–1574

## 2. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten

1575

Eine auf Unterlassen von Wettbewerb gerichtete Vereinbarung stellt ein Dauerschuldverhältnis 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, soweit 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 Ergebnis auch KUHNER in HdJ, Abt. II/1, Rn. 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. ausführlich Anm. 1914, 1917). Aufgrund dessen ist bei Einmalentgelten (auch bei ratenweiser Zahlung, soweit kein Bezug zu einer perioden-

bezogenen 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 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 abgelten 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; v. 28.4.1971 – I R 39, 40/70, BStBl. II 1971, 601; v. 20.1.1983 – IV R 168/81, BStBl. II 1983, 375; 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.

### 3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot

#### a) Behandlung beim Verpflichteten

1576

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).

#### b) Behandlung beim Berechtigten

1577

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 Rn. 740 „Wettbewerbsverbot“ [10/2013]; 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 Erfüllungsrück-

## § 5 Anm. 1577–1579 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

stand hat (bei feststehendem Grund und Höhe Ausweis einer Verbindlichkeit, andernfalls einer Rückstellung beim Berechtigten, s. Anm. 540) oder der Verpflichtete eine Vertragsverletzung begangen hat (Ausweis einer Schadensersatzforderung gegenüber dem Verpflichteten, s. dazu Anm. 1593).

### 4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote

#### 1578 a) Behandlung beim Verpflichteten

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“). 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; v. 22.7.1982 – IV R 111/79, BStBl. II 1982, 655; v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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; 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 noch nicht wirtschaftlich verursacht ist.

#### b) Behandlung beim Berechtigten

##### 1579 aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots

Ein Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung ist als selbständiges, immaterielles WG in Höhe der AK nach Abs. 2 zu aktivieren, soweit ihm eine eigene wirt-

schaftliche Bedeutung zukommt. Ein Ausweis der Einmalzahlung für das Wettbewerbsverbot gem. Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 als aktiver RAP (so LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1164 f.]) scheidet aus, weil die Anwendung des Abs. 2 vorrangig vor derjenigen des Abs. 5 ist, soweit die Tatbestandsmerkmale beider Absätze erfüllt sind (s. ausführlich Anm. 1914 und 1917).

**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; v. 31.10.1934, RStBl. 1935, 745; v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 848; v. 12.10.1943, RStBl. 1943, 813; BFH v. 28.10.1958 – 116/57 U, BStBl. III 1959, 242; v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; v. 5.8.1970 – I R 180/66, BStBl. II 1970, 804; v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; v. 23.6.1981 – VIII R 43/79, BStBl. II 1982, 56; v. 21.9.1982 – VIII R 140/79, BStBl. II 1983, 289; v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775; v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; v. 30.10.2008 – III R 82/06, BFH/NV 2009, 494; ADS, 6. Aufl. 1997, § 266 HGB Rn. 28, § 301 HGB Rn. 27; SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 325 „Wettbewerbsverbot“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 172, 270 „Wettbewerbsverbot“; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1499 „Wettbewerbsverbot“ (11/2007); MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 238 (8/2002); KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 740 „Wettbewerbsverbot“ (10/2013); HOLZAPFEL/PÖLATH, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 14. Aufl. 2010, Rn. 985; 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; 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 Nutzungsdauer 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 (so aber LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1165]; im Ergebnis auch DOERFFLER-BEZDECKA, DStR 1970, 371; GAIL, WPg 1969, 273 [276]). Bei einer solchen Auslegung würde der Begriff des immateriellen WG zu sehr eingengt. 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 Betriebserberwerber auch ausreichend verkehrsfähig ist (s. zur Verkehrsfähigkeit BFH v. 31. 3.1976 – I R 85/74, BStBl. II 1976, 475; 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 Gesamtaufpreises 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. Für die Abgrenzung zwischen Hauptleistung und bloßer Nebenleistung 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. Vielmehr ist eine objektive wirtschaftliche Bewertung zugrunde zu legen. Handelt es sich bei dem Wettbewerbsverbot um einen unselbständigen Bestandteil eines gleichzeitig erworbenen, anderen immateriellen WG oder eine nicht wesentliche, unselbständige Nebenabrede, scheidet das Vorliegen eines EinzelWG Wettbewerbsverbot aus. Indiz für eine eigene wirtschaftliche Bedeutung kann der hohe Wert des Wettbewerbsverzichts sein, sofern sich dieser in den getroffenen Vereinbarungen, zB in einer entsprechenden Bemessung des Entgelts, klar niedergeschlagen hat (BFH v. 26.7.1972 – I R 146/70, BStBl. II 1972, 937; 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). Das erfordert uE aber nicht zwangsläufig einen gesonderten Entgeltausweis, da die Vertragsparteien sonst bei gleichem materiellen und wirtschaftlichen 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; v. 6.8.1998 – IV B 123/97, nv., juris; v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; s. auch Anm. 1587, 1589).

**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 gegen-

seitiger 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.; allgemein auch BFH v. 27.5.1970 – IV R 222/69, BStBl. II 1970, 743; 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 dritbezogenes 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).

### bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots

1580

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 in Betracht, weil dort berücksichtigt werden kann, 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 Verpflichteten 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; v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl. II 1973, 580; v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; 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 Rn. 740 „Wettbewerbsverbot“ [10/2013]), die sich schätzungsweise ergibt, insbes. aus der zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Wettbewerbsverbots 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 (BMF v. 26.10.2012 – IV D 4 - S 3104/09/10001, 2012/0980556, BStBl. I 2012, 950, iVm. BMF v. 13.12.2013 – IV D 4 - S 3104/09/10001, 2013/1159444, BStBl. II 2013, 1609) 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. MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 238, 256 [8/2002]).

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 objektivierbare Schätzung kann zB der Produkt- oder Branchenzyklus bei einem sachlich geschützten Wettbewerb sein (glA NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, 1999, 215; LÜDENBACH/VÖLKNER, BB 2008, 1162 [1164]; MURZE, 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 Nutzungsdauer 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 „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 Nutzungsdauer abgeschrieben werden (ähnlich KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 104).

#### **Teilwertabschreibung:**

► *Teilwertabschreibung bei unbefristetem Wettbewerbsverbot:* Kommt ausnahmsweise – in Fällen einer auflösenden Bedingung oder bei juristischen Personen als Ver-

pflichteten 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 grundlegend ändern, kann 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; v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620).

**AfA:** 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 AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 7 in Betracht kommen. Sie ist auch auf immaterielle WG anwendbar (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 7 Rn. 120) und kommt in

§ 5 Anm. 1580–1587 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Betracht, wenn die Abnutzung aufgrund besonderer Umstände über den gewöhnlichen Wertverzehr hinausgeht.

1581–1584 Einstweilen frei.

**5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb**

1585 **a) Behandlung beim Verpflichteten**

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 ausführlich 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**

1586 **aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert**

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; v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; v. 24.3.1983 – IV R 138/80, BStBl. II 1984, 233; v. 13.4.1983 – I R 105/79, nv.; v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 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; 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 GOL-

LUB, 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; v. 30.3.1989 – I R 130/85, BFH/NV 1989, 780; v. 6.8.1998 – IV B 123/97, *nv.*, juris; v. 23.2.1999 – IV R 86/95, BStBl. II 1999, 590; v. 11.3.2003 – IX R 76/99, BFH/NV 2003, 1161; SCHUBERT/GA-DEK in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 325 „Wettbewerbsverbot“; MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 238 [8/2002]; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 200 „Wettbewerbsverbot“ (2/1998); FELIX, KÖSDI 1979, 3444 (3450); GRIEGER, BB 1965, 1178; JEBENS, BB 1968, 500; OFFERHAUS, DSrR 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 Kaufpreisannteil 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; 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 o.Ä.; 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 HOLZAPFEL/PÖLLATH, Unternehmenskauf in Recht und Praxis, 14. Aufl. 2010, Rn. 987; 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 unter-

## § 5 Anm. 1587–1589 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

scheidbares 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

#### 1588 a) Behandlung beim Verpflichteten

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) gegeben 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 abgeschrieben 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 Nutzungsdauer des Kundenstamms linear abzuschreiben (BFH v. 2.5.1962 – I 184, 185/61 U, BStBl. III 1962, 308; v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775). Die voraussichtliche Nutzungsdauer 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 Nutzungsdauer 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 solches 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 Kundenstamms 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

### 1590 a) Stilllegung durch den Verpflichteten

**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).

### 1591 b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb

**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; v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1499 [11/2007]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 270 „Wettbewerbsverbot“; WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. 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 Vorteilsherausgabe 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 Rn. 458

„Schadensersatzverpflichtungen“ [7/2012]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 550 „Schadensersatz“; SCHWEDHELM, DStR 1993, 245; Anm. 704 „Schadensersatz“).

### b) Behandlung beim Berechtigten

1593

Dem Berechtigten erwächst bei Verletzung des Wettbewerbsverbots regelmäßig ein Anspruch auf Schadensersatz bzw. auf Vorteilsherausgabe, 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).

### 9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots

1594

Entfällt ein Wettbewerbsverbot (zB durch Verzicht, Aufhebungsvertrag, Eintritt einer auflösenden Bedingung, Rücktritt vom Vertrag, außerordentliche Kündigung gem. § 314 BGB; s. dazu BAUER/DILLER, Wettbewerbsverbote, 6. Aufl. 2012, 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; v. 23.2.2005 – I R 9/04, BStBl. II 2005, 481; zu Recht teilweise kritisch BERNDT, BB 2005, 1497).

## 10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz

### a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten

#### 1595 aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz

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 Verpflichtete grds. eine Forderung und der Berechtigte eine Verbindlichkeit aus (s. Anm. 1576 f.).

Da es sich uE bei der Wettbewerbsvereinbarung um einen Vertrag über eine nach Zeitabschnitten teilbare Leistung handelt, bleibt der Vertragspartner, der vor Insolvenzeröffnung seine Leistung bereits teilweise erbracht hat, mit dem darauf entfallenden Teil seines Anspruchs auf Gegenleistung 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, 2002, § 103 InsO Rn. 84). Das gilt auch, wenn der Insolvenzverwalter das Wettbewerbsverbot erst durch Kündigung des Anstellungsvertrags ausgelöst hat (BGH v. 8.10.2009 – IX ZR 61/06, GmbHR 2009, 1332).

► *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 (HENCKEL in JAEGER, Konkursordnung, 9. Aufl. 1997, § 17 KO Rn. 222 mwN). 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. 1592 f. genannten Grundsätzen bilanziert werden kann (BAUER/DILLER, Wettbewerbsverbote, 6. Aufl. 2012, Rn. 1020; HENCKEL in JAEGER, Konkursordnung, 9. Aufl. 1997, § 17 KO Rn. 222 mwN). 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 (HENCKEL in JAEGER, Konkursordnung, 9. Aufl. 1997, § 17 KO Rn. 223). 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.

#### **bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz**

1596

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 (allgemein HUBER in MüKo InsO, 2002, § 103 InsO Rn. 59). An der Bilanzierung bei den Beteiligten ändert sich damit nichts.

#### **b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten**

##### **aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten**

1597

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).

Bei Insolvenzeröffnung rückständige Entgelte sind ebenso wie Vorleistungen des Berechtigten nach den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 1576 f.) zu behandeln.

##### **bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten**

1598

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 erfolgswirksam 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.

## 1599 11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang

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 angezeigt war (näher Anm. 1576 f. sowie allgemein 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; 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; BAUER, Zuschüsse und passive Rechnungsabgrenzung, BB 1985, 161; 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, BStBl. I 1985, 568, betr. Rechnungsabgrenzung für öffentliche Zuschüsse; OFD Münster v. 16.5.1986, DB 1986/1495, betr. Ansparszuschüsse zur Förderung der Gründung selbständiger Existenzen; BMF v. 5.6.1990, DB 1990, 1308; BB 1990, 1239, betr. Behandlung noch nicht verwendeter Fördermittel nach den Krankenhausfinanzierungsgesetzen; BMF v. 23.12.1993, BStBl. I 1994, 17, betr. Behandlung von Vorschusszahlungen für Winterraps; BMF v. 11.7.1995, BF v. 1995, 1637, betr. verlorene Zuschüsse bei Bierlieferungsverträgen; BMF v. 17.11.1999, BStBl. I 2000, 375, betr. Passivierung bedingt rückzahlbarer Liquiditätshilfen und Zuschüsse; BMF v. 27.5.2003, BStBl. I 2003, 361, betr. Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen; ergänzend dazu BMF v. 7.10.2004, DB 2004, 2610, betr. bilanziellen Ausweis der Baukostenzuschüsse nach verschiedenen Methoden; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, zu den Folgen des BilMoG.

### 1. Arten, Begriff, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen

**Aufwands- und Investitionszuschüsse:** Zu unterscheiden ist zwischen Aufwandszuschüssen (zu den Betriebskosten) und Investitionszuschüssen (auf Anlagegüter). Aufwandszuschüsse berühren nicht die AK/HK, sondern sind BE und führen grds. sofort zu einer Gewinnerhöhung (s. Anm. 1611). Bei Investitionszuschüssen besteht nach R 6.5 Abs. 2 EStR ein Wahlrecht, sie als BE anzusetzen oder erfolgsneutral von der AK/HK des bezuschussten WG abzusetzen.

**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“, und wonach ohne ein Eigeninteresse des Leistenden kein Zuschuss vorliegt, ist uE zu eng. Mit dem eigenen Interesse des Zuschussgebers dürfte die FinVerw. 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).

#### Abgrenzung zu anderen Zuwendungen:

► *Entschädigungen* können nicht als Zuschüsse behandelt werden. 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).

► *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. oben). 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. 1620).

► *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. 1622).

► *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. 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 Zuschüs-

## § 5 Anm. 1600–1610 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

se 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, die BA im Jahre des Abflusses bilden (BFH v. 13.8.1957 – I 46/57, BStBl. III 1957, 350).

1601–1604 Einstweilen frei.

### 1605 2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber

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; s. Anm. 2200 „Wegebeitrag“); 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; s. Anm. 2200 „Kläranlage“); nutzungsbezogene Beiträge von Eigentümern anliegender Grundstücke zu einer Fußgängerzone (s. Anm. 2200 „Fußgängerstraße“); 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; 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). Siehe ferner Anm. 1870 „Baukostenzuschuss“, „Belieferungsrecht“ und „Bezugsrecht“; Anm. 2330 „Zuschüsse“.

1606–1610 Einstweilen frei.

### 3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger

#### a) Aufwandszuschüsse als steuerpflichtige Betriebseinnahmen

1611

Generell bewirkt ein Zuschuss, den ein Stpfl. aus betrieblichem Anlass erhält, eine Erhöhung seines BV und damit eine BE. Das gilt stets für Aufwandszuschüsse, also Zuschüsse zu den allgemeinen Betriebskosten, die nicht zweckgebunden für WG des AV gewährt werden, so etwa ein Zuschuss zur Stärkung der Liquidität bei einer Betriebsverlagerung (BFH v. 17.9.1987 – III R 225/83, BStBl. II 1988, 324) oder die Beihilfe für die Stilllegung von Agrarbetrieben (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592).

**Private oder gesellschaftsrechtliche Veranlassung:** Ist ein Zuschuss privat oder gesellschaftsrechtl. veranlasst, so handelt es sich nicht um BE, sondern um Einlagen. Fließt dem Stpfl. aus privaten Gründen (insbes. als Schenkung) ein Zuschuss im BV zu, so ist der Zuschuss als Mehrung des PV und erst anschließend als Einlage zu behandeln (glA FASOLD, BB 1959, 774). Bei gesellschaftsrechtl. Veranlassung ist der Zuschuss des Gesellschafters einer PersGes. an die Gesellschaft je nach den gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen auf den Kapitalkonten aller oder einiger oder des leistenden Gesellschafters erfolgsneutral zu buchen. Der gesellschaftsrechtl. veranlasste Zuschuss des Gesellschafters einer KapGes. an die Gesellschaft ist bei dieser erfolgsneutral als Vermögenszugang zu buchen (in Rücklage zu stellen), auch wenn er zweckbestimmt ist (glA FASOLD, BB 1959, 774; LANGE, StbJb. 1977/78, 333).

**Ausweis:** Wird ein Aufwandszuschuss geleistet, so gleichen sich der Zufluss als BE und die damit gedeckten BA aus. Ob sie gesondert ausgewiesen werden oder ob der Zuschuss unmittelbar als Aufwandsminderung verbucht wird, ist im Ergebnis gleichgültig (vgl. IDW HFA 1/1984, WPg 1984, 612 [614], Tz. 2.d 2). Fallen Zuschuss und BA in verschiedene Wj., so ist bei Vorleistung des Zuschussgebers die Verpflichtung des Empfängers zur Herausgabe 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, s. dazu Anm. 2000 „Ausbildung“). Bei Vorleistung des Empfängers (vorzeitiger Abfluss der BA) ist ein etwa bereits bestehender Anspruch auf den Zufluss zu aktivieren (s. dazu auch Anm. 1611 aE).

**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, Tz. 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.“

Eine erst später fällig werdende Zuschussforderung kann nicht mit der Begründung abgezinnt oder wertberichtigt werden, die spätere Auszahlung hätte eine zu

## § 5 Anm. 1611–1621 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

Zinsaufwand führende Vorfinanzierung erforderlich gemacht (Sächsisches FG v. 27.5.2010 – 1 K 1303/06, EFG 2011, 220, nrkr., Az. BFH IV R 30/10).

1612–1619 Einstweilen frei.

### b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)

#### 1620 aa) Wahlrecht

**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. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; v. 6.10.1953 – I 55/53 U, BStBl. III 1953, 315, mwN) 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; v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801; 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, 33. Aufl. 2014, § 6 Rn. 73).

**Zuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Privatvermögens** führen zu Einnahmen oder zur Kürzung der AHK; ein Wahlrecht besteht nicht (s. § 21 Anm. 83).

#### 1621 bb) Voraussetzungen für das Wahlrecht

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 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; v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591). Mit dem BFH ist ein allgemeiner Grundsatz, dass im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags zweckbestimmte Zuschüsse als durchlaufende Posten behandelt werden dürften, abzulehnen (BFH v. 17.10.1961 – I 283/60 S, BStBl. III 1961, 566; v. 12.3.1969 – I 97/65, BStBl. II 1969, 381; v. 18.7.1968 – I 224/65, BStBl. II 1968, 737; v. 28.10.1980 – IX R 34/76, BStBl. II 1981, 161; v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591; GRIEGER, BB 1966, 398).

**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).

**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 sowie eine eventuelle rechtl. Zweckbindung.

**Gewährung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:** 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 AHK (R 21.5 EStR; H 21.5 EStR; BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; 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. 14.6.2010 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, Zuschuss für den behindertengerechten Umbau eines Pkw. zur Erzielung von Einkünften gem. § 19).

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, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 39; 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).

**Kein Leistungsaustausch:** Ist der Stpfl. zu einer Gegenleistung verpflichtet, dann 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

## § 5 Anm. 1621–1623 C. Anh. zu Abs. 1: Wichtige Rechtsverhältnisse

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, DB 1995, 1637).

### 1622 cc) Ausübung des Wahlrechts

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, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 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., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 116 mwN; ADS, 6. Aufl. 1994, § 255 HGB Rn. 56), für das StRecht die 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, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 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, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 21). Werden die Zuschüsse als Betriebseinnahme angesetzt, besteht keine Aufzeichnungspflicht (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 23). Eine besondere Form des Verzeichnisses ist nicht vorgeschrieben (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 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 öffent-

lichen 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 (zustimmend KANZLER, FR 2008, 918). Dies gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. seinen Gewinn durch BV-Vergleich oder im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung 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 stfreie 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). Über die Behandlung noch nicht verwendeter pauschaler Fördermittel nach dem KHG beim Erwerber eines Krankenhauses s. BMF v. 5.6.1990 (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.

**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 Restnutzungsdauer 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 mit Wirkung für die Zukunft zu berichtigen (FinVerw., StEK EStG § 7 Nr. 74).

Einstweilen frei.

1624–1629

#### 4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen

##### 1630 a) Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)

**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, BStBl. I 2003, 361). Das gilt unabhängig davon, ob mit demselben Unternehmen auch der Versorgungsliefervertrag abgeschlossen wurde (BMF v. 27.5.2003, 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 Laufzeit der Verpflichtung aufzulösen ist (s. BFH v. 29.11.1951 – III 90/50 U, BStBl. III 1952, 30: Verbindlichkeit; v. 13.9.1955 – I 162/64 U, BStBl. III 1955, 315: Rückstellung; v. 24.6.1970 – I R 10/69, BStBl. II 1970, 694: Rückstellung mit dem Charakter „einer stark betriebswirtschaftlich bestimmten Rechnungsabgrenzung“; 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; v. 26.6.1966 – VI 239/65, BStBl. II 1970, 35, betr. Zuschuss für die Erweiterung der allgemeinen Stromversorgung; v. 25.5.1984 – III R 30/79, BStBl. II 1984, 616; v. 13.12.1984 – VIII R 249/80, BStBl. II 1985, 289, betr. Sicherung des Bezugsrechts; 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 scheidet 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).

1632–1699 Einstweilen frei.