Urteil vom 17. November 2010, I R 83/09

Passivierung einer Verpflichtung aus einer Rückverkaufsoption

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, HGB § 240 Abs 1, HGB § 240 Abs 2, HGB § 246 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 24. August 2009, Az: 9 K 4142/04 K, F

Leitsätze

Für die Verpflichtung eines Kraftfahrzeughändlers, verkaufte Kraftfahrzeuge auf Verlangen des Käufers zurückzukaufen, ist eine Verbindlichkeit in Höhe des dafür vereinnahmten --ggf. zu schätzenden-- Entgelts auszuweisen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705) .

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist die Passivierung einer Verpflichtung aus einer Rückverkaufsoption streitig.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Aktiengesellschaft und Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH (GmbH). Die GmbH betrieb im Streitjahr (1998) einen Kraftfahrzeughandel und verkaufte aufgrund von Rahmenverträgen Fahrzeuge an verschiedene Autovermietungsgesellschaften.

3 In den Rahmenverträgen, die den Einzel-Kaufverträgen zugrunde lagen, verpflichtete sich die GmbH zum späteren Rückankauf der verkauften Neufahrzeuge zu einem vorab verbindlich festgelegten Preis. Maßgebend war ein von der Dauer der Nutzung des jeweiligen Fahrzeugs abhängiger Prozentsatz des Listenpreises. Machten die Vertragspartner der GmbH von dem Recht auf Rückgabe des jeweiligen Fahrzeugs keinen Gebrauch, war die GmbH in bestimmten Fällen verpflichtet, einen sog. "No-return-Bonus" zu zahlen.

4 Der Rahmenvertrag zwischen der GmbH und der X-Autovermietung (X) sah vor, dass die GmbH der X beim Erwerb von Fahrzeugen ohne Rückkaufverpflichtung einen Rabatt von 22 % auf den Listenpreis gewährte. Bei Fahrzeugen mit Rückkaufverpflichtung betrug der Rabatt lediglich 18 %. Der von der GmbH zu entrichtende Rückkaufpreis wurde je nach Modell mit einem Satz zwischen 67,5 % und 71 % des Listenpreises festgelegt. Diese Preise galten für eine Rückgabe nach vier Monaten. Bei einer längeren Haltedauer reduzierte sich der Rückkaufpreis um 0,5 % je weiteren Monat. Nach einer Laufzeit von sechs Monaten erlosch die Rückkaufverpflichtung. Für den Fall, dass X ein Fahrzeug, bei dem Reparaturen für mehr als 2.000 DM erforderlich wurden, selbst verkaufte, war die GmbH verpflichtet, ihr eine Gutschrift von 2 % des Listenpreises zu erteilen.

5 Andere Rahmenverträge enthielten vergleichbare Regelungen, allerdings mit Ausnahme der "No-return-Klausel" und ohne Differenzierung zwischen den Verkaufspreisen mit oder ohne Vereinbarung einer Rückkaufverpflichtung.

6 In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1998 passivierte die GmbH eine Rückstellung für Ertragsminderungen aus Fahrzeugrücknahmeverpflichtungen in Höhe von 2.604.700 DM. Sie bemaß die Rückstellung nach der Höhe der erwarteten "No-return"-Zahlungen und dem Marktwert der Fahrzeuge. Tatsächlich musste die GmbH im folgenden Jahr 1999 insgesamt 5 959 Fahrzeuge zurücknehmen. Daraus entstand ihr ein Verlust in Höhe von 10.309.188,51 DM, der aus der Differenz zwischen den garantierten Ankaufspreisen und den tatsächlichen Verkaufspreisen der Gebrauchtfahrzeuge resultierte.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) versagte die gewinnmindernde Berücksichtigung der Rückstellungen.

8 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (FG Münster, Urteil vom 25. August 2009 9 K 4142/04 K,F, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 1918).

9 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich in der Sache dem FA angeschlossen, jedoch keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin für ihre Verpflichtungen aus den Rückverkaufsoptionen eine Verbindlichkeit in Höhe von 2.604.700 DM zu passivieren hat.

13 1. Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) hatte die GmbH als Rechtsvorgängerin der Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich u.a. aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB). Sie werden für Kapitalgesellschaften ergänzt durch die Bestimmungen der §§ 264 ff. HGB. Dies gilt gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch für Zwecke der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.

14 a) Zu den handelsrechtlichen GoB gehört die Pflicht des Kaufmanns, in seiner Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres seine Verbindlichkeiten (Schulden) vollständig auszuweisen (§ 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). Verbindlichkeiten folgen aus dem Anspruch des Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln (§ 194 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) und verkörpern eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungspflicht, die erzwingbar ist und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. Senatsurteile vom 16. Mai 2007 I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252 und vom 25. Oktober 2006 I R 6/05, BFHE 215, 242, BStBl II 2007, 384, m.w.N.).

15 Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angefochtenen und damit für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) räumte die GmbH beim Verkauf eines Fahrzeugs ihrem Vertragspartner eine Rückverkaufsoption ein, aufgrund derer der Vertragspartner zeitlich befristet den Rückerwerb des zuvor verkauften Fahrzeugs von der GmbH verlangen konnte.

16 In der Einräumung einer Option ist nach der Rechtsprechung des Senats eine wirtschaftlich und rechtlich selbständige Leistung zu sehen, die losgelöst von dem nachfolgenden (Rück-)Übertragungsgeschäft zu beurteilen ist (vgl. Senatsurteil vom 18. Dezember 2002 I R 17/02, BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126). Aus diesem Grund kann --entgegen dem BMF-Schreiben (Nichtanwendungserlass) vom 12. August 2009 (BStBl I 2009, 890)-- ein wirtschaftlicher Vorteil in Form des Anspruchs auf Übertragung des betroffenen Wirtschaftsguts nicht mit der wirtschaftlichen Belastung aus der Option "saldiert" werden. Das vom Optionsverkäufer für die erzwingbare Erfüllung seiner Verpflichtung bezogene Entgelt dient vielmehr der Entschädigung für die Bindung und die Risiken, die er durch die Begebung des Optionsrechts eingeht. Die Verpflichtung des Optionsverkäufers als "Stillhalter", die Ausübung der Option zu dulden und sich zur Erfüllung der Abnahmepflicht bereitzuhalten, entfällt erst mit der Ausübung oder dem Verfall der Option. Zuvor hat er seine auf der Option beruhende Verpflichtung nicht erfüllt. Der Ausweis einer entsprechenden Verbindlichkeit dem Grunde nach wird demzufolge von dem Gebot vollständiger Bilanzierung gefordert und unterliegt weder einer passiven Rechnungsabgrenzung noch dem Verbot der Bilanzierung schwebender Geschäfte. Dies entspricht der auch von der Finanzverwaltung anerkannten Gesetzesauslegung des Senats zur Bilanzierung von Optionsrechten im Bereich des Wertpapierhandels (Senatsurteil in BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126; BMF-Schreiben vom 12. Januar 2004, BStBl I 2004, 192; ebenso Hahne, Betriebs-Berater --BB-- 2005, 819; Buciek, Deutsche Steuer-Zeitung 2003, 354; Christiansen, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2003, 554; Gosch, Die Steuerliche Betriebsprüfung 2003, 189; Hoffmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 681; Weber-Grellet, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 514; Wehrheim/Krause, BB 2003, 1552).

17 Nach diesen Bilanzierungsgrundsätzen ist auch für die Verpflichtung aus einer Option, zuvor verkaufte Fahrzeuge nach Ablauf einer bestimmten Zeit zu einem verbindlich festgelegten Preis zurückzukaufen, eine Verbindlichkeit in Höhe des dafür vereinnahmten Entgelts auszuweisen und erst bei Ausübung oder Verfall der Option auszubuchen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705; ebenso Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 1057; Herzig/Joisten, Die Unternehmensbesteuerung 2010, 472; Kolbe, Buchführung, Bilanz und Kostenrechnung 2010, 159; Bergemann, BB 2008, 496; Jebens, Der Betrieb 2008, 833; Prinz, Steuern und Bilanzen 2008, 188; kritisch Hoffmann, DStR 2008, 240; Naujok, FR 2008, 517). Dieser Rechtsprechung zur Einräumung von Rückverkaufsoptionsrechten im Kraftfahrzeughandel schließt sich der erkennende Senat an, so dass die GmbH zum Bilanzstichtag dem Grunde nach eine Verbindlichkeit aus ihren Verpflichtungen aus den Optionsrechten ausweisen musste.

18 b) Der Pflicht zur Passivierung kann nicht entgegengehalten werden, die Einräumung der Rückverkaufsoption stelle einen unselbständigen Teil des ursprünglichen Fahrzeugkaufs dar, der eine Bilanzierung ausschließe. Die Einräumung einer Rückverkaufsoption --als Übertragung eines eigenen Wirtschaftsguts-- war nicht zwangsläufig mit einem Neuwagenverkauf verbunden. Sie wurde, wie der Vertrag mit X zeigt, gesondert vergütet und setzte die GmbH, über etwaige Gewährleistungsansprüche hinaus, dem Risiko nicht vorhersehbarer Wertminderungen aus. Dies rechtfertigt die gesonderte Passivierung der auf der Option beruhenden Verbindlichkeit der GmbH, mit der Folge, dass die entgeltliche Einräumung der Option ergebnisneutral ist.

19 c) Gegen die Passivierung einer Verbindlichkeit können das FA und das BMF auch nicht mit Erfolg einwenden, die im BFH-Urteil in BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705 aufgestellten Grundsätze stünden nicht im Einklang mit dem Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 16/97 (BFHE 184, 439, BStBl II 1998, 249) und dem BFH-Urteil vom 25. Juli 2000 VIII R 35/97 (BFHE 193, 93, BStBl II 2001, 566), wonach eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften auszuweisen sei (vgl. Nichtanwendungserlass des BMF in BStBl I 2009, 890). Das folgt schon daraus, dass den beiden BFH-Urteilen nicht entnommen werden kann, ob in den dort zu beurteilenden Sachverhalten den Neuwagenkäufern überhaupt Optionen zum Rückverkauf eingeräumt worden waren oder ob der spätere Rückkauf nicht jeweils verbindlich vereinbart worden war. Beide Urteile befassen sich ausschließlich mit dem Ansatz von Drohverlustrückstellungen für die Verpflichtungen der Neuwagenverkäufer aus den "schwebenden" Rückkaufgeschäften. Diese sind zivilrechtlich und wirtschaftlich von den hier streitgegenständlichen sog. Stillhalterpflichten der GmbH aus der Einräumung der Rückverkaufsoptionen zu unterscheiden. Zwar mag es zutreffen, dass sich die Vertragsparteien bei der Bemessung der Preise für die Einräumung der Rückverkaufsoptionen in erster Linie an den zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses prognostizierten künftigen Verlusten des Neuwagenverkäufers bei späteren Wiederverkäufen der zurückzukaufenden Fahrzeuge orientiert haben. Dieser Umstand führt indes nicht dazu, dass die zu passivierenden Verpflichtungen aus der Einräumung der Rückverkaufsoptionen den Charakter von Drohverlustrückstellungen angenommen haben, die nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG 1997 im Streitjahr nicht hätten passiviert werden dürfen.

20 Im Übrigen bestand für den BFH in den beiden Vergleichsurteilen kein besonderer Anlass für eine trennscharfe Unterscheidung zwischen Verbindlichkeiten und Drohverlustrückstellungen. Denn in den dortigen Streitjahren existierte noch kein steuerliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen, so dass sich die Einordnung auf die Ergebnisse nicht ausgewirkt hätte.

21 d) Der Umstand, dass im Streitfall die Ausübung des Optionsrechts durch den Neuwagenkäufer bei Vertragsschluss noch ungewiss war, steht zum einen der Annahme entgegen, wirtschaftlich handele es sich um eine (verdeckte) Nutzungsüberlassung (so aber Hoffmann, DStR 2008, 240; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 2. Aufl., § 252 HGB Rz 131 ff., 146 ff.). Denn zivilrechtlich und wirtschaftlich ist das Eigentum an den Fahrzeugen übergegangen. Er rechtfertigt zum anderen die unterschiedliche steuerbilanzielle Beurteilung im Vergleich zu einem vorab fest vereinbartem Rückkauf, da nur für die aus der Einräumung der Rückverkaufsoption resultierende Verpflichtung eine Verbindlichkeit zu passivieren ist. Davon unabhängig wäre die Frage zu beantworten, ob aus dem späteren Rückkauf für die GmbH ein Verlust droht. Ungeachtet des im Streitjahr bereits anwendbaren § 5 Abs. 4a EStG 1997 bedarf dies aufgrund der Bindung an das Klagebegehren nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO keiner Entscheidung.

22 2. Die Bewertung der Verbindlichkeit hat gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG 1997 mit den Anschaffungskosten oder einem höheren Teilwert zu erfolgen. Steht die Entstehung einer Verbindlichkeit in ursächlichem Zusammenhang mit dem Zufluss eines Ertrags, wird der den Anschaffungs"kosten" entsprechende Wert durch den Anschaffungs"ertrag", also die vereinnahmten Optionsprämien, bestimmt (vgl. Senatsurteil in BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126). Zu diesem Zweck hat das FG geschätzt, dass nach den Verhältnissen des Streitfalls 4 % des

Listenpreises aus den Neuwagenverkäufen an Großkunden auf die Option entfielen und bei einer durchschnittlichen Laufzeit von sechs Monaten je Vertrag etwa die Hälfte der Verträge zum Jahresende noch nicht abgewickelt war. Zugleich hat das FG festgestellt, dass ihm weitere Sachverhaltsaufklärungen nicht zur Verfügung stünden, ohne dass dies einer der Beteiligten zu vertreten hätte. Daher schätzte das FG die auszuweisende Verbindlichkeit in Höhe von 2.604.700 DM. Das ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

23 Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen gehören zu den tatsächlichen Feststellungen des FG. Vorausgesetzt, die Erkenntnisse des FG sind verfahrensfehlerfrei zustande gekommen und verstoßen nicht gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze, ist das Revisionsgericht hieran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das gilt unabhängig davon, ob sich aus den vorhandenen Schätzungsgrundlagen gleichermaßen andere Beträge hätten ableiten lassen. Gegen die im FG-Verfahren unstreitige Bewertung der Verbindlichkeit, der ein entsprechendes Erörterungsschreiben des Berichterstatters vorausging und der das FA ausdrücklich zustimmte, haben weder das FA noch das BMF zulässige und begründete Revisionsrügen erhoben. Die bloße Behauptung, die Verbindlichkeit sei mit null zu bewerten und die Klägerin trage für einen höheren Wert die Feststellungslast, reicht jedenfalls im Revisionsverfahren nicht aus, das Schätzungsergebnis des FG in Frage zu stellen. Auch liegt seitens des FG weder ein Verstoß gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze vor. Wie der Vertrag mit X zeigt, konnte nach den Verhältnissen im Streitfall die Option mit 4 % des Listenpreises bewertet werden. Anhaltspunkte für eine Scheinvereinbarung oder einen Gestaltungsmissbrauch liegen nicht vor (vgl. zur Anknüpfung an die von den Vertragsparteien vereinbarte Preisaufteilung Senatsbeschluss vom 21. August 2007 I B 26/07, BFH/NV 2007, 2354, m.w.N.). Zu Recht unterstellt das FG im Einklang mit den Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH, dass --soweit die Rahmenverträge keine ausdrücklichen Angaben über die Bewertung der Rückverkaufsoptionen enthielten-- sich die Mietwagenunternehmen die Einräumung der für sie vorteilhaften Option etwas hätten kosten lassen und die GmbH nicht etwa unentgeltlich zu der Optionseinräumung bereit gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 14. Juni 1973 II R 37/72, BFHE 110, 142, BStBl II 1973, 802). Auch insoweit war daher der Gesamtkaufpreis in einen Teilbetrag für den Ankauf des Neuwagens und in einen Teilbetrag für die Einräumung der Rückverkaufsoption aufzuteilen. Schließlich hängt die Bewertung aufgrund der Eigenständigkeit der Optionseinräumung gegenüber dem nachfolgenden Rückverkauf nicht von der Frage ab, ob die Konditionen des späteren Rückerwerbs für die GmbH günstig waren oder nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de