

Urteil vom 14. Dezember 2011, I R 72/10

Passivierung "angeschaffter" Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 1, EStG § 5 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 3, HGB § 252 Abs 1 Nr 4 Halbs 1, HGB § 255 Abs 1 S 1, BGB § 414, BGB § 613a

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Juni 2010, Az: 6 K 7287/00 K

Leitsätze

Betriebliche Verbindlichkeiten, welche beim Veräußerer aufgrund steuerlicher Rückstellungsverbote (hier: für Jubiläumswendungen und für Beiträge an den Pensionssicherungsverein) in der Steuerbilanz nicht bilanziert worden sind, sind bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zuge eines Betriebserwerbs übernommen hat, keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten (Bestätigung und Fortführung des Senatsurteils vom 16. Dezember 2009 I R 102/08, BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566; entgegen BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011, BStBl I 2011, 627).

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist (seit 2008) Rechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG, die wiederum Rechtsnachfolgerin der (seinerzeitigen) D-GmbH ist. Die D-GmbH übernahm zum 1. Juli 1994, dem Streitjahr, den Betrieb einer Tochtergesellschaft, der DM-GmbH als Gesamtheit von Wirtschaftsgütern ("asset deal"). Mit Ausnahme der Patente, Lizenzen und Handelsmarken sowie des Firmenwerts wurden die Vermögensgegenstände und Schulden in der (handelsrechtlichen) Eröffnungsbilanz der D-GmbH auf den 1. Juli 1994 mit den Buchwerten gemäß der Bilanz der DM-GmbH angesetzt. Der Firmenwert wurde nach Abzug der übernommenen Buchwerte und der bewerteten Vermögensgegenstände ermittelt und auf 15 Jahre abgeschrieben.
- 2 Im Rahmen dieses Vorgangs wurden u.a. auch Jubiläumsrückstellungen und Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber dem Pensionssicherungsverein (PSVaG) von der D-GmbH übernommen und bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt. Zwischen den Beteiligten ist umstritten, ob diese übernommenen Passiva unbeschadet steuerlicher Ausweisverbote in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1994 anzusetzen sind. Die Klägerin bejahte dies mit wechselnden Begründungen. Zuletzt begehrte sie, die Passiva bereits in der Eröffnungsbilanz zum 1. Juli 1994 unter Beachtung der steuerlichen Ausweisverbote anzusetzen und den daraus resultierenden Unterschiedsbetrag zur Handelsbilanz durch entsprechende Abstockung des erworbenen Firmenwerts auszugleichen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat demgegenüber im Ergebnis die Auffassung, die übernommenen Passiva seien in der steuerlichen Eröffnungsbilanz mit ihren gemeinen Werten anzusetzen; sie seien jedoch in der (ersten) Schlussbilanz zum 31. Dezember 1994 nach steuerlichen Grundsätzen auszuweisen.
- 3 Mit ihrer Klage gegen den hiernach geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1994 beantragte die Klägerin, die Summe der Einkünfte um 942.297 DM zu mindern (841.850 DM Jubiläumsrückstellung, 132.940 DM Rückstellung für Beiträge zum PSVaG, 32.493 DM Minderung der Absetzung für Abnutzung des Firmenwerts). Das Finanzgericht (FG) gab der Klage unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 16. Dezember 2009 I R 102/08 (BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566) statt (FG Düsseldorf, Urteil vom 29. Juni 2010 6 K 7287/00 K, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 34).
- 4 Das FA rügt mit seiner Revision Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 5 Die Klägerin beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es hat sich in der Sache dem FA angeschlossen. Beide argumentieren mit dem BMF-Schreiben vom 24. Juni 2011 (BStBl I 2011, 627).

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist vom FA in der gebotenen Weise (§ 120 Abs. 2, § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) begründet worden und damit zulässig. Sie ist jedoch unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 8 1. Gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1991 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 1990 (EStG 1990) hatte die D-GmbH 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.
- 9 2. Zu den wesentlichen GoB zählt das Gebot, Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Daraus folgt u.a., dass Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln sind. Der Zugang von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen führt zu einer bloßen Umschichtung in der Bilanz in Höhe der Anschaffungskosten; ein unterschiedlicher Ansatz von Zu- und Abfluss ist ausgeschlossen. Eine Gewinnrealisierung kann nur aufgrund nachfolgender betrieblicher Umsatzakte erfolgen.
- 10 Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Dieser handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten ist in Ermangelung einer abweichenden Definition im Einkommensteuergesetz auch der steuerbilanziellen Beurteilung (gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990) zugrunde zu legen (Senatsurteile in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566; vom 26. April 2006 I R 49, 50/04, BFHE 213, 374, BStBl II 2006, 656, m.w.N.). Die bei der Übernahme von Verbindlichkeiten zutreffend erhöhten Anschaffungskosten bilden die Ausgangsgröße für die weitere bilanzielle Entwicklung eines zugegangenen Wirtschaftsgutes.
- 11 3. Der Grundsatz der erfolgsneutralen Behandlung von Anschaffungsvorgängen findet auch auf übernommene Passivpositionen und hierbei unabhängig davon Anwendung, ob der Ausweis dieser Passivpositionen in der Steuerbilanz einem --von der Handelsbilanz abweichenden-- Ausweisverbot ausgesetzt ist. Denn auch die Übernahme steuerrechtlich zu Recht nicht bilanzierter Verbindlichkeiten ist Teil des vom Erwerber zu entrichtenden Entgelts (vgl. Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 61/06, BFHE 219, 529, BStBl II 2008, 555, m.w.N.) und erhöht mithin dessen Anschaffungskosten. Das hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566, für sog. Drohverlustrückstellungen entschieden, welche ihrerseits nach § 5 Abs. 4a EStG 1997 einem steuerbilanziellen Ansatz- und Ausweisverbot unterfallen. Nichts anderes gilt für das entsprechende Verbot in § 5 Abs. 4 (i.V.m. § 52 Abs. 6) EStG 1990, wonach Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums nur unter bestimmten, hier unstreitig nicht erfüllten Anforderungen gebildet werden dürfen. Und gleichermaßen verhält es sich hinsichtlich der "erworbenen" Zahlungspflichten gegenüber dem PSVaG: Solche (künftigen) Pflichten unterfielen jedenfalls im Streitjahr (zur möglicherweise abweichenden Regelungsentwicklung des Insolvenzschutzes in der betrieblichen Altersversorgung seit 2006 s. z.B. Höfer/Veit/ Verhuven, BetrAVG, Band II, 7. Aufl., Rz 2467.8) einem handelsbilanziellen Ansatzwahlrecht, was steuerbilanziell ein Ansatzverbot nach sich zieht; der Senat hält an seiner diesbezüglichen Spruchpraxis (vgl. Senatsurteile vom 13. November 1991 I R 102/88, BFHE 166, 222, BStBl II 1992, 336; vom 6. Dezember 1995 I R 14/95, BFHE 180, 258, BStBl II 1996, 406) fest. Für beide Aufwandspositionen ordnet das Gesetz von den handelsbilanziellen Ansätzen abweichende, spezifisch steuerbilanzielle Ansatzverbote an. Durch derartige Verbote sollen --lediglich-- am Stichtag bereits vorhandene Verpflichtungen entgegen den Vorgaben des (handels-)bilanzrechtlichen Imparitätsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 1 HGB) auf künftige Veranlagungszeiträume verlagert werden. Für den Fall, dass die in Rede stehende Zuwendungsverpflichtung entgeltlich erworben wird, greifen die Verbote indes nicht. Denn dann ist die Verpflichtung realisiert. Sie ist deswegen vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz passivisch auszuweisen (vgl. bereits Senatsurteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566, m.w.N.). Abzustellen ist dabei

auf die jeweilige im Zuge des Betriebserwerbs übernommene Schulddposition. Für einen davon abweichenden, "technisch" vereinfachten Ausweis, wie ihn die Klägerin befürwortet --zunächst Berücksichtigung der steuerrechtlichen Ansatzrestriktionen bereits in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz, sodann jedoch "Neutralisierung" der dadurch bedingten Ausweisdifferenz über eine Abstockung des Firmenwerts-- geben die GoB nichts her.

- 12** 4. Dem dagegen gerichteten Einwand des BMF (in dessen Schreiben in BStBl I 2011, 627) und des FA, der Anschaffungsvorgang sei in der handels- wie steuerrechtlichen Eröffnungsbilanz abschließend abgebildet, fortan --und damit auch in der ersten Schlussbilanz-- greife indes wiederum das steuerliche Ausweisverbot, ist (abermals) nicht beizupflichten.
- 13** a) Es ist dazu dasjenige zu wiederholen, das schon im Senatsurteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566 erwidert worden ist: Es geht fehl, den eigentlichen Anschaffungsvorgang von der (nachfolgenden) Bilanzierung auf den Bilanzstichtag und auf diese Weise den erfolgsneutralen Anschaffungsvorgang und den rückstellungsgespernten Bilanzansatz voneinander zu trennen. Umfang und Höhe der Anschaffungskosten werden durch tatsächliche Gegebenheiten bestimmt. In diesem Umfang und in jener Höhe, in denen sie tatsächlich entstanden sind, gehen sie erfolgsneutral in die (nachfolgende) Bilanzierung ein und darf ihr Bewertungsansatz dabei (nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990) weder über- noch unterschritten werden. Das betrifft auch "miterworbene" Schulden, die als solche einem steuerlichen Ausweisverbot unterworfen sind. Andernfalls würde genau jener "Erwerbsgewinn" ausgewiesen, der dem Anschaffungskostenbegriff und -verständnis fremd ist. Für die Annahme eines ausnahmsweise auszuweisenden "gesetzlichen Bewertungsgewinns" (so aber Meurer, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 1714) gibt die Regelungslage nichts her, ebenso wenig wie für eine Unterscheidung zwischen einer "formalen" Gewinnrealisation beim Veräußerer und einem "materiellen" --kompensierenden-- Gewinnausweis beim Erwerber (so aber Siegel, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 781, 787). Letzteres mag bei einer "übergeordneten" wirtschaftlichen Sichtweise durchaus nachvollziehbar sein, löst sich jedoch von den Normzusammenhängen. Tatsächlich wendet der Erwerber infolge der Verbindlichkeitsübernahme eben entsprechend "weniger" auf, wodurch sich seine Anschaffungskosten mindern. Zu diesem Ergebnis gelangt denn auch Siegel, wenn dieser einräumt, dass der Erwerber sich das "Gewinnkompensat" "freilich ... bezahlen lässt" (FR 2011, 781, 786). Nur die Schlussfolgerung ist eine andere: Genau dadurch wird der Gewinnausweis beim Erwerber vermieden. Dass dieser die Schuld gegenüber dem Gläubiger übernimmt und dass dadurch aus einer Gesamtsicht "alles beim alten bleibt", widerspricht dem nicht.
- 14** Die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze gehen den spezifisch steuerrechtlichen Ausweisbeschränkungen für die Situation der "angekauften" Verpflichtung nach allem uneingeschränkt vor. Der Senat schließt sich damit der überwiegend vertretenen Rechtsauffassung an (z.B. FG Münster, Urteil vom 15. Juni 2011 9 K 1292/07 K, BB 2011, 2800, mit Zustimmung von Oser, BB 2011, 2802, --zur Pensionsrückstellung--; Schlotter, Unternehmensbesteuerung 2010, 635; Schlotter/Pinkernell, FR 2011, 689; U.Prinz, FR 2011, 1015, 1020 f.; U.Prinz/Adrian, BB 2011, 1646, dieselben, Steuer und Bilanz 2011, 171; Emig/Walter, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2010, 2124; Buciek, FR 2010, 426; Schönherr/Krüger, Deutsches Steuerrecht 2010, 1709; Schultz, Der Betrieb --DB-- 2011, 608; Geberth/Höhn, DB 2010, 1905; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 899; anders z.B. Meurer, BB 2011, 1259 und 1714; Pitzke/Klein, NWB 2011, 2276; Siegel, FR 2011, 781; M.Prinz, FR 2010, 426, und FR 2011, 445). Die gegenläufige Verwaltungspraxis (im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 627) ist abzulehnen.
- 15** b) Allerdings betraf das Senatsurteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566 (lediglich) die Situation des (internen) Schuldbeitritts. Für diesen Fall ist der Erwerber im Verhältnis zum Veräußerer verpflichtet, diesen von der gegenüber dem Gläubiger der Schuld weiterbestehenden Zahlungspflicht freizustellen. Die entsprechende Freistellungsverpflichtung ist aufgrund des vorangegangenen Realisationsaktes vom Erwerber sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz passivisch auszuweisen.
- 16** Es blieb in jenem Urteil in BFHE 227, 478, BStBl II 2011, 566, jedoch unbeantwortet, ob sich ein abweichendes Ergebnis für die im Streitfall in Rede stehende Situation ergeben könnte, wenn der Verpflichtungserwerber durch eine wechselseitige Vereinbarung mit dem Veräußerer einerseits und dem Verpflichtungsgläubiger andererseits eine Vertragsübernahme (nach § 414 oder --hier-- § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs) vereinbart und der Erwerber an Stelle des Veräußerers die Verpflichtung übernimmt. Auch diese Frage ist indes --in Einklang mit dem schon zitierten Meinungsbild-- zu verneinen. Zwar stellt sich die Verpflichtungslage für diese Situation aus Sicht sowohl des Erwerbers wie des Gläubigers vor wie nach der Veräußerung "faktisch" als unverändert dar; hier wie dort verbleibt es bei einer Verpflichtung des (bisherigen wie des nunmehrigen) Schuldners, welche "an sich" dem steuerbilanziellen Ausweisverbot unterworfen ist. Doch ändert das abermals nichts daran, dass die Verpflichtung beim Veräußerer infolge des "Ankaufs" zwischenzeitlich als solche realisiert worden ist. Der Erwerber "übernimmt"

zwar ein (weiterhin) schwebendes Geschäft. Doch markiert die (befreiende) Schuldübernahme die ausschlaggebende Zäsur: Die Verpflichtung wurde dadurch beim Veräußerer realisiert und das Entstehen für die Schuld durch den Erwerber ist fortan nicht mehr (Gegen-)Leistung im Rahmen des schwebenden Vertrages, vielmehr (nur noch) dinglicher Erfüllungsakt. Auf diesem Realisationsakt --und den dafür aufgewendeten Anschaffungskosten-- baut sodann wiederum die nachfolgende handels- wie steuerrechtliche Bilanzierung auf. Erneut bestimmt die handels- wie steuerrechtliche "Erfolgsneutralität" der Anschaffung den Bilanzierungsansatz und wird dieser Ansatz unbeschadet des fortbestehenden Charakters der auszuweisenden Verbindlichkeit ohne einen gegenläufigen Regelungsbefehl nicht von steuerlichen Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen und -verboten verdrängt. An einem derartigen gegenläufigen Regelungsbefehl fehlt es indes. Für eine privilegierte "Normzweckverwirklichung der Rückstellungsansatzverbote beim Neuschuldner" im Rahmen der anzusetzenden Anschaffungskosten --aus Fiskalgründen-- und für ein "Wiederaufleben" solcher Verbote (für beides aber M.Prinz, FR 2011, 445) belässt das Gesetz in Anbetracht dessen keinen Raum.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de