Urteil vom 10. Juli 2019, XI R 53/17

Passivierung von Filmförderdarlehen

ECLI:DE:BFH:2019:U.100719.XIR53.17.0

BFH XI. Senat

EStG § 5 Abs 2a, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 24. September 2017, Az: 7 K 1436/15

Leitsätze

1. Ist ein gewährtes Filmförderdarlehen nur aus zukünftigen Verwertungserlösen zu bedienen, erstrecken sich die Rückzahlungsverpflichtungen aus diesem Darlehen nur auf künftiges Vermögen. Das Darlehen unterfällt dann dem Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG (Ansatzverbot) .

2. Die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG betrifft auch den (weiteren) Ansatz "der Höhe nach", nachdem tilgungspflichtige Erlöse angefallen sind .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.09.2017 - 7 K 1436/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die steuerbilanzielle Behandlung eines sog. Filmförderdarlehens.

2 Unternehmensgegenstand der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, sind Film- und Fernsehproduktionen. Ihr wurde im Jahr 2006 von der F-Bank auf Empfehlung des F-Fonds ein sog. Filmförderdarlehen (Darlehen) in Höhe von ... € zur Herstellung eines Filmes gewährt. Nach dem Finanzierungsplan, der auch Lizenzeinnahmen berücksichtigt, sollten Herstellungskosten von ... € anfallen. Die deutsche Erstaufführung des Films fand am ...2007 statt.

3 Im Darlehens- und Darlehenssicherungsvertrag war u.a. vereinbart, dass eine Tilgung aus den Inlands- und Auslandsverwertungserlösen des Films erfolgen sollte, soweit jene nicht nach dem Finanzierungsplan zur Finanzierung der Herstellung des Films dienten (Nr. 6.1). Ferner war bestimmt, dass vom Produzentenanteil der Verwertungserlöse zunächst bis zu einem bestimmten Teilbetrag von der Klägerin Verfügungen vorgenommen werden konnten (Nr. 6.4), sodann von den --diesen Vorrangbetrag übersteigenden-- Produzentenanteilen ein Anteil von 50 % der Verzinsung und Tilgung des Darlehens dienen sollte (Nr. 6.5). Soweit die zur Rückführung des Darlehens zu verwendenden Verwertungserlöse des Films innerhalb von zehn Jahren ab deutscher Erstaufführung nicht zur Darlehenstilgung ausreichen würden und die Klägerin die ihr aus diesem Vertrag ansonsten obliegenden Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt habe, war bestimmt, dass die Klägerin aus der Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehensrests nebst Zinsen entlassen werde (Nr. 6.7). Eine Verzinsung war in Höhe von 4,75 %

p.a. vereinbart (bis zum Ablauf von 18 Monaten ab deutscher Erstaufführung); die Zinsen waren aus den Verwertungserlösen vorweg abzudecken (Nr. 7).

4 In den Jahresabschlüssen der Jahre 2007 und 2008 (Streitjahre) war das Darlehen zum 31.12.2007 mit ... € und zum 31.12.2008 mit ... € ausgewiesen (Stand 01.01.2007: ... €). Laut Saldenmitteilung der F-Bank vom 21.01.2012 belief sich das Darlehen zum 31.12.2011 auf ... € (Restsaldo zum 04.03.2016: ... €).

5 Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2007 Umsatzerlöse in Höhe von ... €. Dabei waren u.a. "Erlöse Merchandise ... 7% USt" (Konto 8308) mit ... € erfasst. Der Jahresüberschuss 2007 belief sich auf ... €. In den Umsatzerlösen 2008 von ... € waren u.a. "Erlöse Weltvertrieb ... 7% USt" (Konto 8309) von ... € enthalten. Der Jahresüberschuss für 2008 betrug ... €.

6 Für den Abrechnungszeitraum bis 31.12.2007 wurden der Klägerin keine Verwertungserlöse gutgeschrieben; allerdings erzielte sie von der Firma ... (C-Company) bis 31.12.2007 Erlöse aus Merchandising in Höhe von ... €. Ferner wurde ihr von der ... für die Zeit bis 31.12.2008 mit Abrechnung vom 13.03.2009 ein Produzentenerlös von ... € gutgeschrieben.

7 Die Klägerin verbuchte im Streitjahr 2007 Zinsaufwendungen für das Darlehen (Konto 2120) in Höhe von ... € (Gegenkonto 1700 "Sonstige Verbindlichkeiten"); im Streitjahr 2008 erfasste sie Zinsaufwendungen von ... €, die bis auf einen Betrag von ... € (Gegenkonto 1700 "Sonstige Verbindlichkeiten") per Banküberweisung bezahlt wurden.

8 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß für die Streitjahre unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Steuerfestsetzungen für 2006 sind bestandskräftig.

9 Für die Streitjahre und das Jahr 2009 fand eine Außenprüfung statt, die sich u.a. auf Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge erstreckte. Der Prüfer war der Auffassung, dass das Darlehen gemäß § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) mit 0 € zu passivieren und jede tatsächliche Tilgung des Darlehens als Aufwand zu erfassen sei. Änderungen hinsichtlich der gebuchten Zinsaufwendungen waren nicht vorgesehen. Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und änderte die streitgegenständlichen Steuerfestsetzungen jeweils mit Bescheid vom 28.05.2013. Gleichzeitig wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

10 Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin geltend, dass zum 31.12.2007 bereits Erlöse über den Finanzierungsplan hinaus angefallen seien. Die Einspruchsentscheidung führte zu einer Herabsetzung der Körperschaftsteuer 2007 auf ... € (bisher ... €) und des Gewerbesteuermessbetrags 2007 auf ... € (bisher ... €) sowie --u.a. wegen einer Änderung des Verlustrücktrags aus 2009-- zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer 2008 auf ... € (bisher ... €) und des Gewerbesteuermessbetrags 2008 auf ... € (bisher ... €). Das FA war nun der Auffassung, dass das Darlehen teilweise zum 31.12.2007 bzw. zum 31.12.2008 passiviert werden könne. Es ergäben sich Tilgungsverpflichtungen zum 31.12.2007 in Höhe von ... € (50 % von ... € [Gutschrift C-Company]) sowie zum 31.12.2008 von ... € (50 % von ... €, Abrechnung mit F-Bank).

11 Die dagegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg, indem bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns das Darlehen zum 31.12.2007 mit ... € (bisher: ... €) und zum 31.12.2008 mit ... € (bisher: ... €) angesetzt wurde (Finanzgericht ---FG-- München, Urteil vom 25.09.2017 - 7 K 1436/15, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 282).

12 Beide Beteiligte rügen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.

13 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klageabweisung aufzuheben, der Klage stattzugeben und die Revision des FA zurückzuweisen.

14 Das FA beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klagestattgabe aufzuheben, die Klage insgesamt abzuweisen und die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

15 Die Revision der Klägerin ist unbegründet, die des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage ist abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das Darlehen zwar zu Recht dem sachlichen Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG zugeordnet, es hat allerdings den Ansatz (die Höhe der Passivierung) der Verpflichtungen aus dem Darlehen in den Streitjahren, nachdem tilgungspflichtige Verwertungserlöse angefallen waren, zu Unrecht den Rückstellungsgrundsätzen unterstellt und dabei den Ansatz betragsmäßig nicht auf die Höhe des "tilgungspflichtigen Anteils" dieser Einnahmen begrenzt.

16 1. Das FG hat im angefochtenen Urteil die steuerbilanzielle Passivierung des Darlehens --unabhängig davon, ob die Darlehensschuld eine auflösend oder aufschiebend bedingt rückzahlbare Verbindlichkeit darstellt-- ohne Rechtsfehler dem sachlichen Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG zugeordnet.

17 a) Gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich insbesondere aus den Bestimmungen des Ersten Abschnitts des Dritten Buchs "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB), wobei ein Passivierungsgebot für Verbindlichkeiten aus §§ 246 Abs. 1, 247 Abs. 1, 253 Abs. 1 Satz 2, 266 Abs. 3 HGB folgt. Allerdings sieht in Abgrenzung zu den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung gewisser und ungewisser Verbindlichkeiten die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG vor, dass für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG setzt dabei voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers verabredungsgemäß nur auf künftiges Vermögen des Schuldners (damit nicht: auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen) bezieht (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.11.2011 - I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332; vom 06.02.2013 - I R 62/11, BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954).

18 Dabei ging die Rechtsprechung bereits vor der Einfügung des Abs. 2a in § 5 EStG durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601) im Einklang mit dem Handelsrecht davon aus, dass bestimmte gewinnabhängige Verpflichtungen vor Erzielung des Gewinns, aus dem sie zu bedienen sind, noch keine wirtschaftliche Last darstellen und demgemäß nicht zu passivieren sind, weil sie nicht aus dem zum Stichtag vorhandenen Vermögen bedient werden müssen (BFH-Urteile in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332; in BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954). Anlass für die gesetzliche Regelung des § 5 Abs. 2a EStG waren BFH-Urteile, nach denen der Grundsatz, dass gewinn- oder erlösabhängige Verbindlichkeiten nicht zu passivieren sind, nur greifen sollte, wenn die Pflicht zur Erfüllung der Verbindlichkeit von der Gesamtgewinnsituation des Unternehmens abhänge, nicht dagegen, wenn die Abhängigkeit nur von einzelnen Geschäften bestehe (s. die Nachweise im BFH-Urteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332). § 5 Abs. 2a EStG sollte auch für diese Verbindlichkeiten ein zumindest vorübergehendes Passivierungsverbot festschreiben (BTDrucks 14/2070, 17). Ein Passivierungsverbot kommt daher nach der Ergänzung des Gesetzes allgemein dann in Betracht, wenn sich der Rückforderungsanspruch des Gläubigers nur auf künftiges (nicht aber auf bereits vorhandenes) Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag erstreckt (BTDrucks 14/2070, 17 f.; s. BFH-Urteil in BFHE 240, 314, BStBl II 2013, 954). Andererseits ist es dabei geblieben, dass allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners nicht dazu führt, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen, da ohne eine (rechtliche) Beschränkung des Rückzahlungsanspruchs auf künftige Einnahmen oder Gewinne (d.h. auf künftige Vermögenswerte) der zutreffende Ausweis des schuldnerischen Vermögens die Passivierung der Schulden erfordert (so ausdrücklich BTDrucks 14/2070, 17 f.; s.a. BFH-Urteil vom 15.04.2015 - I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769).

19 b) Das FG hat die der Darlehensbegebung zugrunde liegende Vereinbarung dahin gedeutet, dass sich die Rückzahlungsverpflichtung nur auf künftiges Vermögen der Klägerin (hier: als zukünftige Verwertungserlöse aus der Produktion des Films) erstreckt. Dabei hat es auch darauf verwiesen, dass in dem Fall, dass die zu verwendenden Verwertungserlöse innerhalb von zehn Jahren ab deutscher Erstaufführung nicht zur Darlehenstilgung ausreichen und die Klägerin ihre vertraglichen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt hat, der Erlass der verbliebenen Darlehensschuld von der Gläubigerin in Aussicht gestellt wurde (Nr. 6.7 des Darlehensvertrags). In dieser auf der klaren vertraglichen Regelung beruhenden Würdigung ist dem FG zu folgen; aus der Vereinbarung lässt sich in eindeutiger Weise auf einen Veranlassungszusammenhang zwischen zukünftigen Einnahmen (Verwertungserlösen) und der (Tilgungs-)Verpflichtung schließen, da die Verpflichtung --bei Einhaltung der die Sphäre der Klägerin betreffenden sonstigen Vertragsbedingungen (z.B. ordnungsgemäßer Abrechnung)-- "nur" diesen Einnahmen folgt

(s. allgemein Richter in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5 EStG Rz 1916; Meyering/Gröne in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, § 249 HGB Rz 111). In diesem Zusammenhang ist dem FG auch darin beizupflichten, dass sich das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG nicht auf aufschiebend bedingt entstehende (als "künftige") Verbindlichkeiten bezieht (zum Ansatz dieser Verbindlichkeiten erst mit Bedingungseintritt s. z.B. BFH-Urteil vom 23.03.2011 - X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188), vielmehr es ausschließlich darauf ankommt, dass künftiges, nicht aber bereits am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen des Schuldners betroffen ist.

20 Die Anwendung der Norm wird im Verlauf des Revisionsverfahrens von der Klägerin --jedenfalls für die erste Phase der Darlehenslaufzeit bis zur Erzielung "tilgungspflichtiger Einnahmen"-- auch nicht mehr substantiiert in Abrede gestellt. Der Hinweis auf anderslautende Rechtsprechung (das BFH-Urteil vom 20.09.1995 - X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320) kann keinen Erfolg haben, da die gesetzgeberische Motivation bei der Einfügung des Abs. 2a in § 5 EStG gerade darauf abzielte, die dieser Rechtsprechung zugrunde liegende Rechtslage abzuändern (BTDrucks 14/2070, 17 f.; s.a. das zu diesem BFH-Urteil ergangene sog. Nichtanwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.04.1997, BStBl I 1997, 398).

21 c) Das Passivierungsverbot hat zur Folge, dass das Darlehen im Zeitpunkt seiner Ausreichung bei der Klägerin (zunächst) als Ertrag zu erfassen ist (s. allgemein z.B. Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 5 Rz 315; Wendt, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2003/2004, 247, 258; Dörfler/Käfferlein, Finanz-Rundschau --FR-- 2004, 869, 873 f.). Da der konkrete Projektbezug (Filmherstellung) die darlehensweise Zuwendung trägt, nicht aber eine auf die Darlehenslaufzeit bezogene Zuwendung vorliegt, kommt im Zeitpunkt der Ausreichung ein die Einkommenswirkung ausgleichender passiver Rechnungsabgrenzungsposten (für einen solchen Ansatz für die Situation eines zeitlaufbestimmten Aufwandszuschusses: Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 917d; Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 10. Aufl., § 246 HGB Rz 85), der außerhalb des sachlichen Tatbestandsbereichs des § 5 Abs. 2a EStG liegt (z.B. HHR/Richter, § 5 EStG Rz 1918), nicht in Betracht. Diese Rechtsfolge ist nach dem --dem Veranlagungszeitraum des ersten Teilbetrags der Darlehenshingabe (2006) zugrunde liegenden-- Jahresabschluss in den dazu ergangenen (bestandskräftigen) Bescheiden des FA nicht gezogen worden (Ausweis einer Verbindlichkeit zum 31.12.2006 mit ... €).

22 2. Entgegen der Ansicht des FG ist jedoch die Höhe der Passivierung der Verpflichtungen aus dem Darlehen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen, nachdem in den Streitjahren (bzw. ab dem Streitjahr 2007) an die F-Bank abführungs- bzw. tilgungspflichtige Erlöse erzielt wurden, betragsmäßig auf deren Höhe begrenzt.

23 a) Die im Gesetzgebungsverfahren nicht thematisierte Rechtsfrage, ob die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG (nur) als Ansatzvorschrift (Ansatz "dem Grunde nach") anzusehen ist oder ihr zusätzlich (nach der Realisierung von "tilgungspflichtigen" Gewinnen oder Einnahmen) eine Wirkung auf den Ansatz "der Höhe nach" zukommt, ist abweichend von der Rechtsansicht des FG im zuletzt genannten Sinne zu entscheiden.

24 aa) Das FG hat in diesem Zusammenhang auf die systematische Stellung des § 5 Abs. 2a EStG verwiesen; danach liege eine Regelung zum Bilanzansatz "dem Grunde nach" vor und nicht eine Regelung, die die Höhe eines Bilanzansatzes (dazu Verweis auf § 6 EStG) betreffe. Auch der Gesetzeswortlaut spreche für dieses Ergebnis, da im Zusammenhang mit dem Erzielen von (tilgungspflichtigen) Gewinnen/Einnahmen die Konjunktion "wenn" (und nicht: "soweit") verwendet worden sei. Nicht zuletzt könne aus dem Umstand, dass es sich bei § 5 Abs. 2a EStG um eine Norm handelt, die als rechtsprechungsbrechende Korrekturvorschrift konzipiert ist, nicht gefolgert werden, dass auch in dem Falle, dass Einnahmen bzw. Gewinne anfallen, die zu einer Rückzahlung der Schuld verpflichten, sich die Höhe des Bilanzansatzes unter Durchbrechung der allgemeinen Grundsätze der Bilanzierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach den angefallenen Einnahmen bzw. Gewinnen richte. Auch wenn dies die Intention des Gesetzgebers gewesen sein sollte, fänden sich hierfür keine hinreichenden Anhaltspunkte im Gesetz (unter Berufung auf Strahl in Korn, § 5 EStG Rz 545; zustimmend dazu wohl Weiss, Betriebs-Berater 2018, 562; evtl. auch Reddig in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 5 Rz 189; BeckOK EStG/Wilk, 4. Ed. [01.07.2019], EStG § 5 Rz 2604).

25 bb) Andere Stimmen in der Literatur befürworten die Anwendung der Norm auch dann, wenn zwar "tilgungsrelevante" Einnahmen (Erlöse) oder Gewinne angefallen sind, diese aber zur vollständigen Tilgung der Verbindlichkeit nicht ausreichen. Dann besteht hinsichtlich desjenigen Teils der Verbindlichkeit, der nicht aus den erwirtschafteten Beträgen getilgt werden kann, das Passivierungsverbot fort. Der Gesetzeswortlaut ("wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind") widerspreche dem nicht, da sich das Wort "wenn" auf jene Einnahmen und Gewinne (nicht nur: "Einnahmen und Gewinne") beziehe, aus denen ("soweit") eine Tilgung erfolgen müsse. In

diesem Zusammenhang wird auch darauf verwiesen, dass als Folge der Gegenmeinung ("vollständiger Ausweis der Verbindlichkeit bereits bei teilweiser Vereinnahmung von Einnahmen/Gewinnen") eine Verbindlichkeit ausgewiesen würde, die (wiederum und bereits zu diesem Bilanzstichtag) entgegen dem Wortlaut und dem Ziel der Regelung anteilig von künftigen Einnahmen/Gewinnen abhängig sei (s. insbesondere HHR/Richter, § 5 EStG Rz 1926; Blümich/ Krumm, § 5 EStG Rz 762d; Wendt, StbJb 2003/2004, 247, 261; Bisle/Dönmez in Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner, EStG, 4. Aufl., § 5 Rz 224; ebenso Sievert/ Kamradt in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl., Rz 6179; Schiffers/ Köster in EStG-eKommentar, § 5 Rz 550.2; Dörfler/Käfferlein, FR 2004, 869, 874 [Erfassung der jeweiligen Tilgungsraten]).

26 cc) Der Senat folgt der zuletzt angeführten Ansicht.

27 Die Qualifizierung als Ansatzregelung mit einer damit verbundenen Wirkung auf den Ansatz "der Höhe nach" steht mit dem Regelungswortlaut im Einklang. Denn die Konjunktion "wenn" bezieht sich im Satzzusammenhang auf "die" Einnahmen und Gewinne, aus denen ("soweit") eine Tilgung erfolgen muss. Für dieses Ergebnis streitet auch die gesetzgeberische Absicht (s. oben zu II.2.a), wenn man berücksichtigt, dass eine erste (nicht vollständige) Tilgungsleistung weder den Umstand noch die Höhe weiterer zukünftiger Tilgungsleistungen gewährleistet. Insoweit ist --was dem Regelungsgegenstand in ausreichender Deutlichkeit zu entnehmen ist-- "wirtschaftliche Belastung" in der besonderen Situation des Förderdarlehens (mit der Aussicht auf einen Erlass von ungetilgter Schuld) nicht "nennbetragsbezogen". Vielmehr ist die tilgungsbezogene Teilbarkeit eines ("Gesamt-")Darlehens dieser Struktur immanent. Der Gesetzgeber hat die Frage der wirtschaftlichen Belastung insoweit "typisiert", als er diese Bedingung erst und nur insoweit als erfüllt ansieht, als "tilgungspflichtige Einnahmen" erzielt werden. Im Übrigen liegt eine "Teilbarkeit" (des Nennbetrags einer Verpflichtung) der Normkonzeption auch insoweit zugrunde, als bei Verpflichtungen, die teilweise unabhängig von künftigen Einnahmen oder Gewinnen sind, jener Teil schon "dem Grunde nach" nicht dem Passivierungsverbot unterfällt (z.B. HHR/Richter, § 5 EStG Rz 1916; Meyering/ Gröne in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, a.a.O., § 249 HGB Rz 111). Erst aus der Erwirtschaftung von Einnahmen/Gewinnen folgt unmittelbar die --dann bereits nach bilanzsteuerrechtlichen Maßgaben "gewisse" (zutreffend Obermeir, EFG 2018, 285, 286)-- Verbindlichkeit in ebenjener Höhe. Nicht zuletzt ist der Literatur darin zuzustimmen, dass der von der Gegenmeinung favorisierte vollständige Ausweis zu Stichtagen nach dem erstmaligen (unvollständigen) Erzielen von "tilgungspflichtigen Einnahmen" dem Wortlaut und Regelungsgegenstand des § 5 Abs. 2a EStG widerspricht.

28 dd) Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegenhalten, die Verzinsung des Darlehens sei hinreichender Ausdruck der wirtschaftlichen Belastung des Schuldners. Denn die dem Gläubiger geschuldete Verzinsung --das steuerbilanzielle Bilanzierungsverbot auf der "Schuldnerseite" berührt die zivilrechtliche Verpflichtung aus der Darlehensvereinbarung nicht-- weist mit der die Darlehensvaluta betreffenden Frage nach der wirtschaftlichen Belastungswirkung aus der Verpflichtung zur Tilgung des ausgereichten (Förder-)Darlehens keinen untrennbaren Zusammenhang auf. So ist auch ohne Weiteres anerkannt, dass entsprechende (unbedingte) Zahlungsverpflichtungen den Regelungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG nicht berühren (z.B. Lambrecht, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 5 Rz Ca 17). Die darlehensbezogene Bilanzierungsfrage beim Verpflichteten ist im Übrigen auch von der rechtlichen Qualifizierung beim Berechtigten (dem Gläubiger) unabhängig, da eine sog. Korrespondenzsituation nicht vorliegt. Nicht zuletzt kann angesichts der Rechtsfolgeanordnung des § 5 Abs. 2a EStG auch nicht erheblich sein, dass ein Erwerber des Unternehmens der Klägerin den erlangten Darlehensbetrag nicht als Eigenkapital qualifizieren würde.

29 b) Das FA hat die Höhe der ertragswirksam (einkommens- und gewerbeertragsmindernd) anzusetzenden Verpflichtung zu den Bilanzstichtagen der Streitjahre in der Weise berechnet, dass es 50 % der Erlöse als belastenden Tilgungsanteil angesetzt hat. Dabei ist dieser Berechnung in ihrem Ausgangspunkt, dass es zum jeweiligen Bilanzstichtag nicht auf einen (liquiditätsmäßigen) Zufluss der Erlöse, sondern auf das Erwirtschaften (ausweislich der Abrechnungen) ankommt, zuzustimmen. Ob die konkrete Ermittlung mit den Maßgaben der Darlehensvereinbarung (Nr. 6.4, 6.5, 7), nach denen vom Produzentenanteil zunächst bis zu einem bestimmten Teilbetrag Vorabverfügungen möglich waren, der (diesen Vorrangbetrag übersteigende) Produzentenanteil dann zu 50 % der Verzinsung und Tilgung des Darlehens dienen sollte, wobei die Zinsen aus den Verwertungserlösen vorweg abzudecken waren, in allen Einzelheiten übereinstimmt, ist im Revisionsverfahren nicht zu klären, da jedenfalls ein zu geringer --und damit die Klägerin beschwerender-- Ansatz nicht ersichtlich ist.

30 3. Die einkommens- und gewerbeertragswirksame Berichtigung des ursprünglichen Bilanzansatzes zum 31.12.2007 war nicht auf einen Betrag von ... € (den im Streitjahr 2007 abgerufenen bzw. der Klägerin zugegangenen Darlehensbetrag) begrenzt. Vielmehr konnte mit Blick auf die bestandskräftigen Veranlagungen des Vorjahres 2006

nach den steuerrechtlichen Grundsätzen zur Bilanzberichtigung (s. z.B. BFH-Urteil vom 08.11.2018 - IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551, m.w.N.) der Bilanzansatz des Darlehens insgesamt mit dem Stand zum 01.01.2007 (... €), soweit er fehlerhaft war (Passivierung des Darlehens zum 31.12.2006 entgegen dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG), gewinnwirksam berichtigt werden. Darin ist dem FG ohne Einschränkung beizupflichten; Einwendungen sind in diesem Zusammenhang von den Beteiligten auch nicht erhoben worden.

31 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de