

# Urteil vom 22. März 2022, IV R 13/18

## "Sendelizenz" nach dem Landesmediengesetz Baden-Württemberg kein aktivierungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut

ECLI:DE:BFH:2022:U.220322.IVR13.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 247 Abs 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, MedienG BW § 12 Abs 4, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 03. Mai 2017, Az: 4 K 173/14

## Leitsätze

Die medienrechtlichen Rahmenbedingungen für die Zulassung eines privaten Veranstalters von Hörfunk- oder Fernsehprogrammen schließen eine für die Wirtschaftsgutseigenschaft ausreichende wirtschaftliche Übertragbarkeit der "Sendelizenz" aus.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 03.05.2017 - 4 K 173/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, inwieweit Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bewerbung um eine Sendelizenz im Streitjahr (2005) erfolgswirksam zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt seit 2006 den in X ansässigen lokalen Fernsehsender "...", der über das Kabelnetz in der Region Y sowie per Livestream im Internet empfangen werden kann. Als Kommanditistin mehrheitlich an der Klägerin beteiligt ist die beigeladene A-GmbH & Co. KG (A-KG).
- 3 Um die Zulassung als regionaler Fernsehsender und die Zuweisung entsprechender Übertragungskapazitäten (Sendelizenz) hatte sich die Klägerin mit Antrag vom 30.08.2005 bei der Landesanstalt für Kommunikation Baden-Württemberg (LfK) beworben. ... Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 des Landesmediengesetzes Baden-Württemberg (LMedienG BW) bedürfen private Veranstalter von Hörfunk- oder Fernsehprogrammen einer Zulassung.
- 4 Im Zusammenhang mit dem Bewerbungsverfahren schloss die Klägerin einen Beratungsvertrag mit G. Dieser stellte seine Leistungen "für konzeptionelle Beratung", "Vorbereitung Lobby-Arbeit" und "Kooperationsgespräche" für das Projekt "Lizenzierung ..." im Streitjahr in Höhe von insgesamt 23.210,30 € sowie im Jahr 2006 das vereinbarte einmalige Erfolgshonorar in Höhe von 5.000 € in Rechnung.
- 5 Parallel verhandelte die A-KG über den Erwerb von Unternehmensanteilen an zwei weiteren lokalen Fernsehsendern. Durch notarielle Urkunde vom 02.08.2005 (Kauf- und Abtretungsvertrag) boten ihr D und O sowie die D-GmbH den Erwerb sämtlicher Anteile u.a. an der S-AG sowie der T-GmbH & Co. KG, die jeweils bereits zugelassene regionale Fernsehsender betrieben, zum Kaufpreis von insgesamt ... € an. Durch eine weitere notarielle

Urkunde vom 02.08.2005 bot D der A-KG außerdem den Abschluss einer Vereinbarung über ein Wettbewerbsverbot sowie in § 2 Folgendes an:

"(1) Die ... [A-KG] wird sich --mittelbar oder unmittelbar über eine beherrschte Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft-- um die Erteilung einer Fernseh-Lizenz für den Raum [X] (Sendegebiet [Y]) bewerben. Herr ... [D] wird die ... [A-KG] bzw. deren Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft hierbei beratend unterstützen.

(2) Die Beratungsleistung von Herrn ... [D] besteht insbesondere in der Ausarbeitung des Bewerbungsschreibens, der Lobbyarbeit bei geeigneten Ansprechpartnern und der Mitwirkung bei der Bildung eines Bewerbungskonsortiums sowie bei Gesprächen bei der ... [LfK], sowie sonstigen fördernden Maßnahmen. Hierbei bringt Herr ... [D] sein Netzwerk und sein Know-how ein. Er wird jedoch die Gespräche mit der LfK nicht persönlich führen.

(3) Sollte die LfK der ... [A-KG] oder der betreffenden Tochter- bzw. Beteiligungsgesellschaft ... der ... [A-KG] die in Abs. 1 genannte Lizenz erteilen, so erhält Herr ... [D] für die von ihm erbrachte Beratungsleistung eine einmalige Vergütung in Höhe von € ... ."

- 6 Dieses Angebot sollte mit dem Angebot über den Kauf- und Abtretungsvertrag derart verbunden sein, dass es mit dessen Annahme ebenfalls angenommen wird. Die A-KG nahm beide Angebote am 18.08.2005 an.
- 7 Durch notariellen Vertrag vom 18.04.2006 schlossen die Vertragsparteien Änderungs- und Ergänzungsvereinbarungen zu den vorgenannten Verträgen. U.a. wurde das Beratungshonorar des D auf 270.750 € gemindert. In etwa demselben prozentualen Verhältnis wurden des Weiteren die Kaufpreise für die veräußerten Unternehmensanteile des D und der D-GmbH reduziert.
- 8 Die LfK ... entschied am xx.xx.2005, der Klägerin die Sendelizenz zu erteilen. Die Entscheidung wurden durch Pressemitteilung der LfK am Tag der Entscheidung bekanntgegeben. Mit Bescheid vom 20.02.2006 erließ die LfK ... eine förmliche, bis zum 30.06.2014 ... befristete Lizenzierungsentscheidung. Für die Zulassung als regionaler Fernsehsender setzte die LfK gegen die Klägerin eine Gebühr in Höhe von 1.500 € und für die Zuweisung der Übertragungskapazitäten eine Gebühr in Höhe von 2.000 € fest. Bei der Bemessung der Gebühren berücksichtigte die LfK den Verwaltungsaufwand, das wirtschaftliche Interesse der Klägerin, die Bedeutung des Gegenstands und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Klägerin. Die Sendelizenz trat zum 01.07.2006 in Kraft.
- 9 Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, berücksichtigte die Gebühren der LfK (3.500 €) sowie das gesamte von G in Rechnung gestellte Beratungshonorar (28.210,30 €) bereits im Streitjahr erfolgswirksam als Betriebsausgaben; dabei passivierte sie das erst im Folgejahr als Erfolgshonorar in Rechnung gestellte Honorar des G (5.000 €) als sonstige Verbindlichkeit. Das erst 2006 von der A-KG bezahlte Beratungshonorar des D (270.750 €) wurde den Feststellungen der Außenprüfung zufolge von der A-KG als Obergesellschaft in ihrer eigenen Bilanz zum 31.12.2005 erfolgswirksam als "Beratungsaufwand (sonstige Verbindlichkeit)" passiviert.
- 10 Mit Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 14.11.2006 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen "Gewinn aus Gesamthandsbilanz" der Klägerin erklärungsgemäß in Höhe von ./ 73.801,34 € fest. Im Rahmen einer in den Jahren 2009 und 2010 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die für die Sendelizenz aufgewandten Kosten seien im Streitjahr erfolgsneutral als Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut "Sendelizenz" zu behandeln. In der Gesamthandsbilanz der Klägerin für das Streitjahr seien insoweit Anschaffungskosten in Höhe der Gebühren der LfK (3.500 €) und des Honorars des G (insgesamt 28.210,30 €) zu aktivieren (insgesamt 31.710,30 €). In einer "Ergänzungsbilanz" der A-KG bei der Klägerin für das Streitjahr sei die von der A-KG im Folgejahr geleistete Zahlung an D (270.750 €) gegen Buchung einer Einlage zu aktivieren.
- 11 Der Rechtsauffassung der Außenprüfung folgend stellte das FA durch geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2005 vom 04.11.2010 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den "Gewinn aus Gesamthandsbilanz" der Klägerin in Höhe von ./ 42.091,04 € (./ 73.801,34 € + 31.710,30 €) fest.
- 12 Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17.12.2013 als unbegründet zurück, weil entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu aktivieren seien.

- 13** Die Klage, mit der die Klägerin beehrte, die streitbefangenen Aufwendungen (Klägerin: 31.710,30 €; A-KG: 270.750 €) im Streitjahr in voller Höhe erfolgswirksam zu berücksichtigen, hatte Erfolg. Mit Urteil vom 03.05.2017 - 4 K 173/14 änderte das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2005 vom 04.11.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.12.2013 dahingehend ab, "dass die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen für die Erlangung der Sendelizenz in Höhe von 302.460,30 € als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden und demnach ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 344.551,34 € festgestellt und wie folgt auf die Gesellschafter verteilt wird:

Gesellschafter I	xxx €
Gesellschafter II [A-KG]	-316.270,41 €
Gesellschafter III	xxx €
Gesellschafter IV	-xxx €
Gesellschafter V	-xxx €
Gesellschafter VI	-xxx €
Gesellschafter VII	-xxx €
Gesellschafter VIII	-xxx €."

- 14** Zur Begründung führte das FG u.a. aus, es sei nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme zu dem Schluss gekommen, dass die Zahlung der A-KG an D in Höhe von 270.750 € für Beratungsleistungen des D (ausschließlich) im Zusammenhang mit der Bewerbung der Klägerin um die Sendelizenz erfolgt und folglich betrieblich veranlasst sei. Die streitbefangenen Aufwendungen in Höhe von 302.460,30 € seien nicht als Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts "Sendelizenz" zu aktivieren, sondern stellten sofort abziehbare (Sonder-)Betriebsausgaben dar, die durch Bildung einer Rückstellung bereits im Streitjahr zu berücksichtigen seien.
- 15** Mit der Sendelizenz sei zwar ein wirtschaftlicher Vorteil für die Klägerin verbunden. Dieser stelle aber mangels Übertragbarkeit der Sendelizenz kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dar. Gemäß § 12 Abs. 4 Satz 1 LMedienG BW sei die Zulassung nicht übertragbar, was nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut eine Übertragung sowohl einzeln als auch zusammen mit dem gesamten Betrieb ausschließe. Die Zulassung sei als höchstpersönliches Recht an die Person des Adressaten des Zulassungsbescheids gebunden. Eine lediglich mittelbare Übertragung durch Abtretung der Anteile an der unternehmenstragenden Gesellschaft (sog. share-deal), wie sie nach § 12 Abs. 4 Satz 2 LMedienG BW ohnehin nur unter bestimmten Umständen in Betracht komme, erfülle die Voraussetzung der Verkehrsfähigkeit der Sendelizenz nicht.
- 16** Aber selbst wenn ein Wirtschaftsgut angenommen würde, fehle es an einem für eine Aktivierung als immaterielles Wirtschaftsgut nach § 5 Abs. 2 EStG erforderlichen entgeltlichen Erwerb, denn jedenfalls stellten die Gebühren der LfK kein Entgelt im Sinne dieser Vorschrift dar. Weder habe die Sendelizenz durch die Gebühren der LfK eine "Wertbestätigung am Markt" gefunden, noch stellten die Gebühren nach den Vorstellungen der Beteiligten die synallagmatische Gegenleistung für die von der Klägerin erlangte Sendelizenz dar. Die Beratungskosten stünden ebenfalls in keinem synallagmatischen Verhältnis zur Sendelizenz, sondern könnten nur Anschaffungsnebenkosten sein. Weil die Gebühren an die LfK jedoch kein Entgelt für die Sendelizenz darstellten und daher nicht als Anschaffungs(haupt)kosten zu aktivieren seien, komme auch keine Bilanzierung der Beratungskosten als Anschaffungsnebenkosten in Betracht.
- 17** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 5 Abs. 2 EStG).
- 18** Es führt u.a. aus, das FG habe den Begriff der Verkehrsfähigkeit im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sehr restriktiv ausgelegt. Es genüge eine Übertragung zusammen mit dem Betrieb. Deshalb könne alleine aufgrund der gesetzlichen Übertragungsbeschränkung in § 12 Abs. 4 Satz 1 LMedienG BW keine mangelnde Verkehrsfähigkeit der Sendelizenz angenommen werden. Zudem habe das FG zu Unrecht aufgrund des Erwerbs der Zulassung direkt vom Hoheitsträger einen derivativen Erwerb der Sendelizenz verneint. Auch Anschaffungsnebenkosten, die ein Vielfaches der Anschaffungskosten darstellten, seien zu aktivieren.

- 19** Das FA beantragt,  
unter Aufhebung des FG-Urteils vom 03.05.2017 - 4 K 173/14 die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 20** Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 21** Sie führt u.a. aus, im Fall der Sendelizenz fehle es sowohl an einem hiermit verbundenen eigenständigen Wert als auch an der erforderlichen Übertragbarkeit einzeln oder zusammen mit dem Betrieb.
- 22** Die Zulassung als Fernsehveranstalter sowie die Erlaubnis für die Nutzung einer Sendefrequenz stelle für das sich bewerbende Unternehmen keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil dar, sondern --wie bei jeder anderen staatlichen Genehmigung einer erlaubnispflichtigen Tätigkeit (z.B. ärztliche Approbation, Meisterbrief, Gaststättenkonzession usw.)-- eine bloße Geschäftschance. Daran ändere auch die Zuweisung von Übertragungskapazitäten nichts, denn diese sei aufgrund der aus physikalischen Gründen nur in begrenztem Umfang zur Verfügung stehenden Sendefrequenzen eine bloße technische Folge der Zulassung. Ein durch die öffentliche Hand gewährter, bewertbarer unmittelbarer Vorteil zu Gunsten eines privaten Unternehmens sei damit nicht verbunden.
- 23** Zwar setze die Anerkennung eines immateriellen Wirtschaftsguts keine selbständige Verkehrsfähigkeit voraus. Erforderlich sei allerdings, dass es zusammen mit dem Betrieb übertragen werden könne, sofern es nur selbständig bewertungsfähig sei. An einer derartigen Übertragbarkeit der Sendelizenz einzeln oder zusammen mit dem Betrieb fehle es. Hinsichtlich der vergleichbaren Rechtslage in Bayern habe das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) mit Urteil vom 11.07.2012 - 6 C 39/11 (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report --NVwZ-RR-- 2012, 808, Rz 26) entschieden, dass es sich bei der gemäß Art. 25 Abs. 1 Satz 1 des Bayerischen Mediengesetzes (BayMG) erforderlichen Genehmigung zur Verbreitung von Rundfunkangeboten um ein höchstpersönliches Recht handele, weil die Erteilung der Genehmigung nach Art. 26 Abs. 1 Satz 1 BayMG bestimmte persönliche Merkmale des Anbieters voraussetze. Dem entspreche die Rechtslage nach den §§ 13, 14 LMedienG BW, die für die Erteilung einer Zulassung gemäß § 12 Abs. 1 Satz 1 LMedienG BW bestimmte persönliche und sachliche Zulassungsvoraussetzungen normierten. Die streitbefangene Sendelizenz unterscheide sich deshalb maßgeblich von den vom BFH grundsätzlich als verkehrsfähiges Wirtschaftsgut angesehenen öffentlich-rechtlichen Berechtigungen der Güterverkehrskonzession und der Zulassung als Vertragsarzt.
- 24** Selbst wenn man davon ausgehe, dass eine Sendelizenz i.S. von § 12 Abs. 1, § 18 Abs. 1 LMedienG BW als verkehrsfähiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren sei, liege kein entgeltlicher Erwerb i.S. des § 5 Abs. 2 EStG vor. Das Entgelt müsse sich auf den Vorgang des Erwerbs als solchen beziehen. Es genüge nicht, dass dem Erwerber des Wirtschaftsguts gelegentlich des Erwerbs irgendwelche Aufwendungen entstanden seien. Ein originärer Erwerb durch Hoheitsakt wie vorliegend die Erteilung der Sendelizenz durch Verwaltungsakt sei nicht vom Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2 EStG erfasst. Und selbst wenn man eine Aktivierung durch Hoheitsakt erworbener Rechte für möglich halte, sei ein solches Wirtschaftsgut nur mit den an den Hoheitsträger zu zahlenden Gebühren als Anschaffungskosten zu aktivieren, während Zahlungen an Dritte nicht anzusetzen seien, weil es insoweit an einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung fehle.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 25** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 26** Gegenstand des Verfahrens ist neben dem laufenden Gesamthandsgewinn der Klägerin auch die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns der A-KG (dazu I.). Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen ist dieses in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die streitbefangenen Aufwendungen nicht zu Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut "Sendelizenz" führen (dazu II.). Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG lässt sich jedoch nicht beurteilen, ob sämtliche streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin und der A-KG im Streitjahr bei der Klägerin erfolgswirksam zu berücksichtigen sind (dazu III.).

- 27** I. Gegenstand des Verfahrens ist sowohl die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin als auch die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns der A-KG im Streitjahr.
- 28** 1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Diese können jeweils allein oder nebeneinander Gegenstand eines Streits um einen Gewinnfeststellungsbescheid sein. Auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns ist eine solche selbständige Regelung/Feststellung (z.B. BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19; vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 26). Gleiches gilt für die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns, verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben (BFH-Urteil vom 17.03.2021 - IV R 20/18, BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 14).
- 29** 2. a) Soweit die Klägerin anstelle der vom Prüfer in der (Prüfer-)Gesamthandsbilanz der Klägerin vorgenommenen erfolgsneutralen Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts "Sendelizenz" (lt. Gesamthandsbilanz des Prüfers "Konzessionen und gewerbliche Schutzrechte") in Höhe von 31.710,30 € die erfolgswirksame Erfassung von eigenen Aufwendungen für das Honorar des G (insgesamt 28.210,30 €) und die von der LfK festgesetzten Gebühren (3.500 €) im Streitjahr begehrt, steht die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns als selbständige Besteuerungsgrundlage im Streit.
- 30** b) Soweit anstelle der vom Prüfer in seiner (Prüfer-) "Ergänzungsbilanz" der A-KG bei der Klägerin vorgenommenen erfolgsneutralen Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts "Sendelizenz" (lt. "Ergänzungsbilanz" des Prüfers "Konzessionen und gewerbliche Schutzrechte") in Höhe von 270.750 € die erfolgswirksame Erfassung von Aufwendungen der A-KG für das Honorar des D (die letztlich vereinbarten 270.750 €) im Streitjahr begehrt wird, steht die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns der A-KG im Streit. Wäre nämlich der Auffassung der Klägerin zu folgen, dass (auch) das von der A-KG im Jahr 2006 gezahlte Honorar des D im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin und zudem bereits im Streitjahr erfolgswirksam zu berücksichtigen ist, wäre eine entsprechende Verbindlichkeit oder --wovon das FG ohne nähere Begründung ausgegangen ist-- wenigstens eine Rückstellung (für ungewisse Verbindlichkeiten) im Sonderbetriebsvermögen der A-KG zu passivieren und der Aufwand als Sonderbetriebsausgabe zu erfassen (dazu auch IV.). Ist somit hinsichtlich der Honorarforderung des D --anders als es die Außenprüfung gesehen hat-- keine Ergänzungsbilanz betroffen, bei deren Ansätzen es sich um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens handelt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 30), sondern der Sonderbetriebsbereich der A-KG bei der Klägerin, kommt es nicht darauf an, dass auch ein Ergänzungsbilanzgewinn eine selbständige Besteuerungsgrundlage und damit Streitgegenstand sein kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, Rz 24).
- 31** 3. Nachdem der Rechtsstreit auch die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns der A-KG im Streitjahr betrifft, hat das FG diese zu Recht nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO notwendig beigelegt.
- 32** II. Das FG hat zu Recht ein aktivierungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut "Sendelizenz" verneint. Es mangelt bereits an einer ausreichenden wirtschaftlichen Übertragbarkeit der "Sendelizenz", so dass offenbleiben kann, ob § 5 Abs. 2 EStG, der nur die Aktivierung derivativ erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter zulässt, ebenfalls einer Aktivierung der "Sendelizenz" entgegensteht.
- 33** 1. Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Nach ständiger Rechtsprechung beinhaltet der Begriff des zu aktivierenden "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, die entweder einzeln oder zusammen mit dem Betrieb übertragen werden können und aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.12.2011 - I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 12; vom 29.11.2012 - IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33; vom 06.12.2017 - VI R 65/15, BFHE 260, 258, BStBl II 2018, 353, Rz 12; vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, Rz 25, jeweils m.w.N.). Dies gilt auch für immaterielle Wirtschaftsgüter (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238, Rz 12 und 19, dort zu Ablösezahlungen im Profi-Fußball).
- 34** 2. Nach diesen Maßstäben stellt die streitbefangene Sendelizenz schon deshalb kein eigenständiges zu aktivierendes Wirtschaftsgut dar, weil die medienrechtlichen Rahmenbedingungen eine für die Wirtschaftsgutseigenschaft ausreichende wirtschaftliche Übertragbarkeit (vgl. BFH-Urteil in BFHE 236, 117, BStBl II

2012, 238, Rz 19) der nach den Feststellungen des FG ausschließlich der Klägerin erteilten Sendelizenz ausschließen.

- 35** a) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 12 Abs. 4 Satz 1 LMedienG BW ist die Zulassung eines privaten Veranstalters von Hörfunk- oder Fernsehprogrammen nicht übertragbar. Die Regelung dient --wie das Verwaltungsgericht Neustadt (Weinstraße) mit Beschluss vom 25.01.2006 - 6 L 47/06.NW (Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht - Rechtsprechungsdienst 2006, 483) zu der gleichlautenden Regelung in (jetzt) § 24 Abs. 1 Satz 3 (damals Satz 2) des Landesmediengesetzes Rheinland-Pfalz ausgeführt hat und wie auch in der Kommentarliteratur zu § 12 LMedienG BW vertreten wird (vgl. Birkert/Reiter/ Scherer, Landesmediengesetz Baden-Württemberg, 2. Aufl., § 12 Rz 6)-- dem Zweck, eine Umgehung der persönlichen Zulassungsvoraussetzungen für die Erteilung einer rundfunkrechtlichen Erlaubnis zu vermeiden. Darüber hinaus will auch § 12 Abs. 4 Satz 2 LMedienG BW die "Identität" des Veranstalters von Hörfunk- oder Fernsehprogrammen sichern, indem die Vorschrift bestimmt, dass eine (unzulässige bzw. schädliche) Übertragung der Zulassung anzunehmen ist, wenn innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren seit der Zulassung mehr als 50 vom Hundert der Kapital- oder Stimmrechtsanteile auf andere Gesellschafter oder Dritte übertragen werden und dies nach den gesamten Umständen, insbesondere bei einer wesentlichen Änderung des Programmkonzeptes oder einer Änderung des Programmnamens, einem Wechsel des Veranstalters gleichkommt. Wie auch dem vom FG in Bezug genommenen und von der Klägerin angeführten BVerwG-Urteil in NVwZ-RR 2012, 808 (Rz 26) für das BayMG zu entnehmen ist, ist Hintergrund der Ausgestaltung der rundfunkrechtlichen Zulassung als höchstpersönliches Recht, dass den Inhaber- und Beteiligungsverhältnissen eines Anbieters nach Auffassung des Gesetzgebers eine wichtige Bedeutung zukommen soll. Eine (allerdings folgerichtige) Ausnahme sieht § 12 Abs. 4 Satz 3 LMedienG BW nur für Übertragungen vor, die durch Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz vorgenommen werden. Danach soll lediglich bei sog. formwechselnden Umwandlungen, bei denen eine Gesellschaft lediglich ihre Rechtsform wechselt, ohne aber ihre Identität einzubüßen, keine Vermögensübertragung i.S. von § 12 Abs. 4 Satz 1 LMedienG BW vorliegen (vgl. Birkert/Reiter/Scherer, a.a.O., § 12 Rz 6, mit Hinweis auf Gesetzesmaterialien).
- 36** b) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass mit der Ausgestaltung der rundfunkrechtlichen Zulassung als höchstpersönliches Recht die auch für ein immaterielles Wirtschaftsgut erforderliche ausreichende wirtschaftliche Übertragbarkeit nicht vereinbar ist. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall beispielsweise von der Rechtsprechung des BFH zur Rechtsnatur einer Güterverkehrskonzession als Wirtschaftsgut. Jene Rechtsprechung ist nämlich von der Möglichkeit ausgegangen, "zur Weiterführung eines Unternehmens oder eines selbständigen, abgrenzbaren Unternehmensteils im Einzelfall unter Anlegung eines strengen Maßstabes" die Konzession zusammen mit dem Betrieb einer Spedition zu veräußern bzw. zu erwerben (näher BFH-Urteil vom 10.08.1989 - X R 176-177/87, BFHE 158, 53, BStBl II 1990, 15, unter 1.c und d, m.w.N.). Die ausreichende wirtschaftliche Übertragbarkeit der streitbefangenen Sendelizenz kann --wie das FG zutreffend erkannt hat-- auch nicht durch eine mittelbare Übertragung durch Abtretung der Anteile an der unternehmenstragenden Gesellschaft (sog. "share-deal", zum Begriff z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 30.01.2013 - XII ZR 38/12, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 1083, Rz 16) begründet werden. Zum einen ist die Übertragung von Anteilen am Veranstalter nach Maßgabe des § 12 Abs. 4 Satz 2 LMedienG BW unzulässig und insoweit nach § 134 BGB nichtig (vgl. Birkert/Reiter/Scherer, a.a.O., § 12 Rz 7). Zum anderen ist dem FG darin zu folgen, dass sich bei einer Anteilsübertragung aus ertragsteuerlicher Sicht nicht der Rechtsträger bzw. Inhaber des Vorteils, sondern nur die Zusammensetzung im Bestand der Gesellschafter am Rechtsträger bzw. Inhaber ändert und damit ein "share-deal" lediglich Ausdruck der Verkehrsfähigkeit der Anteile an der Gesellschaft, nicht aber der Verkehrsfähigkeit der der Gesellschaft zuzurechnenden Vorteile ist.
- 37** III. Gleichwohl ist die Sache nicht spruchreif. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG geht der erkennende Senat zwar davon aus, dass die streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG) ermittelt, grundsätzlich Betriebsausgaben sein können (dazu 1.); der Senat vermag jedoch mit Ausnahme des von G im Streitjahr in Rechnung gestellten Honorars (23.210,30 €) nicht zu beurteilen, ob diese schon im Streitjahr erfolgswirksam zu berücksichtigen sind (dazu 3.). Hinsichtlich der streitbefangenen Aufwendungen der A-KG für das Beratungshonorar des D vermag der erkennende Senat bereits nicht zu beurteilen, ob diese überhaupt im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin als Sonderbetriebsausgaben der A-KG zu berücksichtigen sind (dazu 2.).
- 38** 1. Nachdem die Aktivierung von Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts "Sendelizenz" im Streitfall ausscheidet, sind die streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin grundsätzlich --d.h. losgelöst von der Frage, in welchem Jahr diese erfolgswirksam zu berücksichtigen sind-- geeignet, als sofort abziehbare Betriebsausgaben qualifiziert zu werden. Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Die

Würdigung des FG, dass die von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die von der LfK festgesetzten Gebühren und die von G in Rechnung gestellten Leistungen durch den Betrieb der Klägerin veranlasst sind, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und nach den Feststellungen des FG zumindest möglich. G hat danach Leistungen, die im weitesten Sinne als Beratung einzustufen sind, im Zusammenhang mit der Bewerbung der Klägerin um eine Sendelizenz erbracht.

- 39** 2. Bei den streitbefangenen Aufwendungen der A-KG lässt sich aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG hingegen schon nicht beurteilen, ob und ggf. inwieweit diese ungeachtet des Jahrs ihrer erfolgswirksamen Berücksichtigung statt --wie es wohl ursprünglich die A-KG selbst gesehen hat-- im Gewinnfeststellungsverfahren der A-KG als Obergesellschaft --wie nunmehr begehrt-- im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin als Untergesellschaft zu berücksichtigen sind.
- 40** a) Zu den gewerblichen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören auch alle Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der gewerblich tätigen Personengesellschaft haben (z.B. BFH-Urteile vom 09.11.1988 - I R 191/84, BFHE 155, 454, BStBl II 1989, 343, unter II.2.; vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 18, jeweils m.w.N.). Sie sind bei ihm als Sonderbetriebsausgaben zu erfassen (z.B. BFH-Urteile vom 29.07.2015 - IV R 16/12, Rz 16; vom 07.11.2018 - IV R 20/16, BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224, Rz 46, m.w.N.). Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. BFH-Urteile vom 29.07.2015 - IV R 16/12, Rz 16; vom 30.11.2017 - IV R 22/15, Rz 17, jeweils m.w.N.).
- 41** b) Das FG ist aufgrund der Beweisaufnahme zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich bei der streitigen Zahlung der A-KG an D in Höhe von 270.750 € nicht um eine verdeckte Kaufpreiszahlung, sondern um ein Beratungshonorar gehandelt habe, und dass damit feststehe, dass die Zahlung durch den Erwerb der Sendelizenz betrieblich veranlasst gewesen sei. Daraus ergibt sich jedoch nicht, dass die Zahlung aus Sicht der A-KG gerade durch ihre Beteiligung an der Klägerin und nicht etwa aus eigenbetrieblichen Gründen der A-KG veranlasst war. Es fehlt an einer nachvollziehbaren Begründung, weshalb insoweit die Beteiligung der A-KG an der Klägerin "das auslösende Moment" gewesen sein sollte. Nicht die Klägerin, sondern allein die A-KG ist zivilrechtlich Vertragspartner des D gewesen. Ausweislich der notariellen Urkunde vom 02.08.2005 wollte sich die A-KG "mittelbar oder unmittelbar über eine beherrschte Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft" um die Erteilung der Fernseh-Lizenz bewerben, bei deren Erwerb D beratend unterstützen sollte. Zudem betraf das zugrundeliegende Vertragswerk u.a. auch den Erwerb von Anteilen an Gesellschaften, die jeweils bereits zugelassene regionale Fernsehsender betrieben, durch die A-KG. Diese Umstände könnten für ein eigenbetriebliches Interesse der A-KG am Abschluss des Beratungsvertrags mit D sprechen. So hat nach den Feststellungen der Außenprüfung auch die A-KG selbst das im Jahr 2006 von ihr gezahlte Honorar des D zunächst in ihrer eigenen Gewinnermittlung für das Streitjahr als "Beratungsaufwand (sonstige Verbindlichkeit)" verbucht.
- 42** Wären die streitbefangenen Aufwendungen im Betrieb der A-KG veranlasst, könnten sie schon deshalb nicht als deren Sonderbetriebsausgaben bei der Klägerin berücksichtigt werden.
- 43** 3. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG vermag der Senat des Weiteren nicht zu beurteilen, ob dem FG darin zu folgen ist, dass die gesamten streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin bereits im Streitjahr erfolgswirksam als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.
- 44** a) Nur für bereits im Streitjahr erbrachte Leistungen des G ist auch in diesem Jahr ein Betrag in Höhe von 23.210,30 € in Rechnung gestellt worden. Nachdem die betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen nicht im Streit steht und ihre erfolgsneutrale Aktivierung nicht in Betracht kommt, sind diese jedenfalls im Streitjahr als Betriebsausgaben zu erfassen, wobei hinsichtlich dieser der Höhe nach feststehenden Aufwendungen für den Fall der Zahlung durch die Klägerin erst im Folgejahr erfolgswirksam eine Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz der Klägerin zu passivieren wäre.
- 45** b) Mit Ausnahme des Betrags in Höhe von 23.210,30 € für Leistungen des G sind die streitbefangenen Gebühren sowie das restliche Honorar des G jedoch erst im Jahr 2006 festgesetzt bzw. in Rechnung gestellt worden. Zur Zahlung der Gebühren und des 2006 in Rechnung gestellten Honorars des G durch die Klägerin enthält das FG-Urteil keine Feststellungen. Unterstellt, dass Gebühren und Honorar erst nach ihrer Festsetzung bzw. Inrechnungstellung bezahlt worden sind, kommt eine erfolgswirksame Berücksichtigung des entsprechenden Aufwands als Betriebsausgaben bereits im Streitjahr nur insoweit in Betracht, als im Streitjahr in der

Gesamthandsbilanz der Klägerin hinsichtlich dieser Aufwendungen entweder eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren wäre. Zwar scheidet nach den bisherigen Feststellungen des FG die Passivierung von Verbindlichkeiten aus (dazu c). Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG lässt sich jedoch nicht beurteilen, ob bzw. inwieweit im Streitjahr Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren wären (dazu d). Das FG ist ohne weitergehende Prüfung lediglich davon ausgegangen, dass (auch) sämtliche streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin als Betriebsausgaben sofort abziehbar und "insoweit unstreitig" durch Bildung einer Rückstellung bereits im Streitjahr zu berücksichtigen seien.

- 46** c) aa) Nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind in der Handelsbilanz Schulden zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und die am zu beurteilenden Bilanzstichtag eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung darstellt. Dies gilt nach dem aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG folgenden sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für Zwecke der Steuerbilanz (z.B. BFH-Urteil vom 19.08.2020 - XI R 32/18, BFHE 270, 344, BStBl II 2021, 279, Rz 24, m.w.N.). Nach allgemeinen Grundsätzen entstehen Ansprüche und Verpflichtungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die sie begründenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind (z.B. BFH-Urteile vom 17.10.2013 - IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 20; vom 15.03.2017 - I R 11/15, BFHE 258, 8, BStBl II 2017, 1043, Rz 20, jeweils m.w.N.). Auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Verbindlichkeit kommt es nicht an (BFH-Urteil in BFHE 258, 8, BStBl II 2017, 1043, Rz 20, m.w.N.).
- 47** bb) Diese Voraussetzungen liegen nach den bisherigen Feststellungen des FG hinsichtlich der hier in Rede stehenden Aufwendungen nicht vor. Soweit die Gebühren für die Erteilung der Sendelizenz erst in dem unter dem 20.02.2006 erlassenen Lizenzierungsbescheid der LfK festgesetzt worden sind und der G den als "einmaliges Erfolgshonorar" in Höhe von 5.000 € verstandenen Anteil der von ihm abgerechneten Beratungsleistungen erst im Jahr 2006 in Rechnung gestellt hat, ist nicht erkennbar, dass bereits im Streitjahr eine Verpflichtung zur Leistung der Gebühren bzw. des restlichen Honorars des G bestand, die von der LfK bzw. dem G bereits im Streitjahr von der Klägerin hätte erzwungen werden können. Die die jeweiligen Verpflichtungen begründenden Tatbestandsmerkmale waren zum maßgeblichen Bilanzstichtag 31.12.2005 nach den bisherigen Feststellungen des FG offenkundig noch nicht erfüllt.
- 48** d) aa) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Verbindlichkeitsrückstellungen gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz (z.B. BFH-Urteile in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 16; in BFHE 258, 8, BStBl II 2017, 1043, Rz 16, jeweils m.w.N.). Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 17). Ist eine Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden, bedarf es keiner Prüfung der wirtschaftlichen Verursachung mehr, weil eine Verpflichtung spätestens im Zeitpunkt ihrer rechtlichen Entstehung auch wirtschaftlich verursacht ist (näher dazu BFH-Urteil in BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 24 f.). Mit dieser Rechtsansicht des erkennenden Senats steht die Rechtsprechung des I. Senats des BFH in Einklang, der zufolge für den Fall, dass eine Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden ist, eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden kann, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht wurde (BFH-Urteil in BFHE 258, 8, BStBl II 2017, 1043, Rz 17).
- 49** bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen vermag der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend zu beurteilen, ob hinsichtlich der Aufwendungen für die von der LfK festgesetzten Gebühren und für das von G im Jahr 2006 in Rechnung gestellte "Erfolgshonorar" bereits im Streitjahr erfolgswirksam eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Gesamthandsbilanz der Klägerin zu passivieren ist.
- 50** (1) Die im Streitjahr der Höhe nach noch ungewissen Gebühren sind erst mit ihrer Festsetzung durch die LfK mit Bescheid vom 20.02.2006 rechtlich entstanden. Ihre wirtschaftliche Verursachung im Streitjahr könnte allenfalls auf Umstände gestützt werden, die im Zusammenhang mit der vom FG festgestellten, bereits im Streitjahr getroffenen "Entscheidung" der LfK stehen, die durch Pressemitteilung vom gleichen Tag bekanntgegeben worden sein soll. Den genauen Inhalt, den Rechtscharakter und die möglichen rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen der "Entscheidung" hat das FG nicht festgestellt. Deshalb ist unklar, welche Bedeutung eine "Entscheidung" der LfK vor

Erlass des Bescheids vom 20.02.2006 gehabt hat und welche Folgerungen daraus für die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung zur Zahlung der Gebühren bereits im Streitjahr abzuleiten sein könnten.

- 51** (2) Die bisherigen Feststellungen des FG deuten darauf hin, dass die Honorarforderung des G in Höhe von 5.000 € auch rechtlich als Erfolgshonorar ausgestaltet worden ist. Dies könnte dafür sprechen, dass diese Honorarforderung von der rechtlich verbindlichen Erteilung einer Sendelizenz durch einen entsprechenden Bescheid abhängig gemacht worden ist. Dann wäre diese Forderung nicht nur rechtlich erst im Jahr 2006 mit Erlass des Bescheids der LfK aufschiebend bedingt entstanden, sondern auch wirtschaftlich erst im Jahr 2006 verursacht worden.
- 52** Andererseits ist es aber auch nicht ausgeschlossen, dass bereits zu einem früheren Zeitpunkt im Streitjahr --etwa dem der Veröffentlichung einer entsprechenden Pressemitteilung der LfK-- eine hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens der entsprechenden Verbindlichkeit dem Grunde nach bestand und auch deren wirtschaftliche Verursachung in diesem Jahr begründet sein könnte. Den genauen Inhalt der Vereinbarung mit G hat das FG jedoch nicht festgestellt und deshalb auch nicht geprüft, ob bzw. inwieweit sich aus der Vereinbarung Hinweise auf eine wirtschaftliche Verursachung des vermeintlichen Erfolgshonorars bereits im Streitjahr und damit vor Erlass des Bescheids der LfK ergeben könnten. Weil für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach den ausgeführten Maßstäben die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach genügt, stünde es im Übrigen der Bildung einer Rückstellung nicht entgegen, wenn das "Erfolgshonorar" des G am maßgeblichen Bilanzstichtag der Höhe nach bereits festgestanden hätte.
- 53** IV. Mit der Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen. Lediglich hinsichtlich der von G im Streitjahr in Rechnung gestellten Leistungen wäre davon auszugehen, dass das entsprechende Honorar in Höhe von 23.210,30 € im Streitjahr als Betriebsausgabe der Klägerin zu berücksichtigen ist. Bei Zahlung durch die Klägerin erst im Folgejahr wäre erfolgswirksam eine entsprechende Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz der Klägerin zum Bilanzstichtag 31.12.2005 zu passivieren. Im Übrigen wären Betriebsausgaben der Klägerin nur zu berücksichtigen, soweit bereits zum Bilanzstichtag 31.12.2005 erfolgswirksam eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in deren Gesamthandsbilanz zu passivieren wäre.
- 54** Sollte das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu dem Schluss kommen, dass die streitbefangenen Aufwendungen der A-KG im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin zu berücksichtigen sind, wird es in gleicher Weise wie bei der Klägerin zu prüfen haben, ob die Aufwendungen bereits im Streitjahr als Sonderbetriebsausgaben erfolgswirksam zu erfassen sind. Nachdem die A-KG nach den bisherigen Feststellungen des FG das Honorar des D erst im Jahr 2006 gezahlt hat, wäre dies nur dann der Fall, wenn im Sonderbetriebsvermögen der A-KG bei der Klägerin zum Bilanzstichtag 31.12.2005 erfolgswirksam eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren wäre, die dann bei Zahlung des Honorars des D in Gestalt einer Einlage der A-KG im Folgejahr erfolgsneutral auszubuchen wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 28).
- 55** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)