Urteil vom 27. May 2020, XI R 8/18

Zulässigkeit und Umfang einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG); Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.XIR8.18.0

BFH XI. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 2 S 2, EStG § 5 Abs 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 2, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, InvZulG § 2 S 1, InvZulG § 10 S 1, FöGbG § 4, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 2 S 1, GG Art 20 Abs 2, GG Art 38 Abs 1 S 2, GG Art 42 Abs 1, GG Art 76 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 52 Abs 9, HGB § 250 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. January 2018, Az: 8 K 8009/16

Leitsätze

1. § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (i.d.F. seit StBereinG 1999) ist formell verfassungsgemäß.

2. "Gewinn" i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist der Bilanzgewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG und nicht der steuerliche Gewinn; § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG erlaubt daher eine Bilanzänderung lediglich in Höhe der sich aus der Steuerbilanz infolge der Bilanzänderung des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergebenden Gewinnänderung und nicht in Höhe der sich aus einer Bilanzänderung ergebenden steuerlichen Gewinnänderung, die auf einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz (hier: § 10 Satz 1 InvZulG a.F.) beruht.

3. Ein Anspruch auf Investitionszulage ist auch vor einer förmlichen Antragstellung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung der betreffenden Wirtschaftsgüter auszuweisen, wenn die Anspruchsvoraussetzungen mit der Anschaffung/Herstellung erfüllt sind und die (spätere) Antragstellung bereits ernstlich beabsichtigt ist; der Ertrag ist nicht über einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten auf den gesetzlichen Verbleibenszeitraum periodisch abzugrenzen.

Tenor

Auf die Revisionen der Beteiligten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.01.2018 - 8 K 8009/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens wird dem Finanzgericht übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit einer Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes (StBereinG) 1999 vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601). Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang.

2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, war in den Jahren 1995 und 1996 (Streitjahre) mit der Vermietung von Baumaschinen und Baustellenausrüstungen befasst. Sie war alleinige Gesellschafterin der C-GmbH. Nach einer Außenprüfung stand zwischen der Klägerin und dem für sie zunächst zuständigen Finanzamt ... (Finanzamt --FA-- X) u.a. der zutreffende steuerbilanzielle Wertansatz der Beteiligung an der C-GmbH zum 31.12. des jeweiligen Streitjahres sowie die Höhe der von der Klägerin zum 31.12.1996

vorgenommenen Teilwertabschreibung auf ihre Forderungen gegen die C-GmbH im Streit (Nichtanerkennung von Teilwertabschreibungen in der ursprünglich geltend gemachten Höhe). Unter dem 25.07.2006 ergingen Änderungsbescheide auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen; die Einsprüche hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 26.03.2009).

3 Im Rahmen einer sog. tatsächlichen Verständigung einigten sich die Beteiligten im ersten Rechtsgang vor dem Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg darauf, die Teilwertabschreibungen in einer bestimmten Höhe anzusetzen. Auf dieser Grundlage machte die Klägerin geltend, die Bilanzen der Streitjahre nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu ändern, um die verbleibenden Gewinnerhöhungen zu kompensieren. Dazu sollten bisher nicht berücksichtigte Sonderabschreibungen nach § 4 des Gesetzes über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz --FöGbG--) in der für die Streitjahre geltenden Fassung (a.F.) in Anspruch genommen werden. Das FA X stellte zwar das entsprechende Sonderabschreibungsvolumen nicht in Abrede, hielt aber den Rahmen für eine Bilanzänderung für überschritten. Die in den Prüfungsfeststellungen und der Einspruchsentscheidung berücksichtigte gewinnmindernde Zuführung zu Rückstellungen wegen drohender Rückforderung von Investitionszulagen ("IZ 1995") mindere ungeachtet der nach § 10 Satz 1 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) in der für die Streitjahre geltenden Fassung (a.F.) angeordneten außerbilanziellen Korrektur den Steuerbilanzgewinn, der für die Bestimmung des Änderungsrahmens nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG allein maßgeblich sei.

4 Darüber hinaus stritten die Beteiligten über die Aktivierung eines Anspruchs auf Investitionszulage für 1995 und 1996. Nach Ansicht der Klägerin hätten zum jeweiligen Bilanzstichtag keine Forderungen auf Investitionszulage aktiviert werden dürfen, weil diese vor der jeweiligen Bilanzerstellung noch nicht beantragt worden sei. Jedenfalls sei für den Fall einer Aktivierungspflicht der entsprechende Ertrag durch die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens auf drei Jahre (den "Verbleibenszeitraum" i.S. des § 2 Satz 1 InvZulG a.F.) zu verteilen.

5 Das FG gab der Klage im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 05.02.2013 - 8 K 8140/09 teilweise statt; die Bilanzänderung durch Vornahme von Sonderabschreibungen sei zuzulassen, allerdings auch der Anspruch auf Investitionszulage in den Streitjahren anzusetzen.

6 Auf die Revisionen der Beteiligten hob der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) das Urteil des FG in Bezug auf die Körperschaftsteuerfestsetzungen für die Streitjahre aus verfahrensrechtlichen Gründen durch Urteil vom 16.09.2015 - I R 20/13 (BFH/NV 2016, 586) auf und wies bezogen auf diesen Streitgegenstand die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung i.S. des § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurück. Dem Urteil lasse sich nicht entnehmen, in Bezug auf welche konkreten Wirtschaftsgüter die Sonderabschreibungen in welcher Höhe vorgenommen werden sollen. Zum Streitgegenstand der gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1991/1996 (a.F.) auf den 31.12.1995 und 31.12.1996 kam es zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO.

7 Mit Wirkung vom 01.01.2016 ist der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das FA) für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden (gesetzlicher Beteiligtenwechsel).

8 Die Beteiligten gingen nunmehr übereinstimmend davon aus, dass die Berichtigungen der Bilanzen auf der Grundlage der sog. tatsächlichen Verständigung und den weiteren unstreitigen Berichtigungen, die auch die Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen und die nachträgliche Erfassung der Gewerbesteuerforderung umfassen, zu einer Erhöhung des Gewinns in den Streitjahren um ... DM (1995) und ... DM (1996) führen. Darüber hinaus hatte die Klägerin zum Zwecke der Berücksichtigung von Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. die Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie den jeweiligen Abschreibungsbetrag im Einzelnen bezeichnet.

9 Das FG gab der Klage mit seinem Urteil vom 24.01.2018 - 8 K 8009/16, das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1617 veröffentlicht ist, teilweise statt. Die Körperschaftsteuerfestsetzungen der Streitjahre seien dahingehend zu ändern, dass die durch Bilanzberichtigungen ausgelösten Gewinnerhöhungen von ... DM (1995) sowie ... DM (1996) jeweils durch Bilanzänderungen in dieser Höhe (Ansatz von Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. gemäß der im Urteilstenor in Bezug genommenen Anlagen) zu kompensieren seien. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab. Damit hielt es an seiner Auffassung, die es zur Frage des Bilanzänderungsrahmens und zur Aktivierung des Anspruchs auf Investitionszulage bereits im ersten Rechtsgang vertreten hatte, fest.

10 Gegen dieses Urteil richten sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revisionen beider Beteiligter.

11 Die Klägerin, die die Vorentscheidung verteidigt, soweit das FG bei der Ermittlung des Bilanzänderungsrahmens vom steuerrechtlichen Gewinn und nicht vom Steuerbilanzgewinn ausgegangen ist, macht mit ihrer Revision im Kern geltend, der Anspruch auf Investitionszulage sei entgegen der Auffassung des FG erst im Jahr der Antragstellung zu aktivieren. Sie ist ferner der Ansicht, dass hinsichtlich der Investitionszulage jedenfalls ein möglicher Rückforderungsanspruch bis zum Ablauf des Mindestverwendungszeitraums zu passivieren, hilfsweise ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden sei, der über den gesetzlichen Verbleibenszeitraum von drei Jahren aufgelöst werden müsse.

12 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen worden ist, und den Bescheid für 1995 über Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Feststellungen nach § 47 Abs. 2 KStG a.F. in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.2009 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag für 1995 mit jeweils ... DM festgesetzt und für 1995 folgende Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG a.F. i.V.m. § 157 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) vorgenommen werden:

- Vermögensmehrung aufgrund steuerfreier Investitionszulagen: ./. ... DM,
- das zu versteuernde Einkommen: ./. ... DM,
- die Tarifbelastung: ... DM,
- die Erhöhung der Körperschaftsteuer: ... DM,
- den steuerlichen Verlust: ./. ... DM,
- das Einkommen i.S. des § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F.: ./. ... DM,

hilfsweise das FA zu verpflichten, den Betrag von ./. ... DM im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für 1995 bei der Ermittlung des Einkommens für 1995 zugrunde zu legen, sofern die Vermögensmehrung aufgrund steuerfreier Investitionszulagen für 1995 nicht festzustellen ist, sowie den Bescheid für 1996 über Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Feststellungen nach § 47 Abs. 2 KStG a.F. in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.2009 dahingehend zu ändern, dass die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag für 1996 mit jeweils ... DM festgesetzt und für 1996 folgende Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG a.F. i.V.m. § 157 Abs. 2 AO vorgenommen werden:

- Vermögensmehrung aufgrund steuerfreier Investitionszulagen: ... DM,
- das zu versteuernde Einkommen: ... DM,
- die Tarifbelastung: ... DM,
- die Erhöhung der Körperschaftsteuer: ... DM,
- das Einkommen i.S. des § 47 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F.: ... DM.

13 Das FA, das von einer Teilnahme an der mündlichen Verhandlung abgesehen hat, hat schriftsätzlich beantragt, das Urteil aufzuheben und der Klage nur insoweit stattzugeben, als der angefochtene Bescheid für das Streitjahr 1995 dahingehend zu ändern ist, dass die sich aus der tatsächlichen Verständigung im Rahmen der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang ergebende Gewinnminderung in Höhe von ... DM, Gewinnerhöhungen in Höhe von ... DM aufgrund der insoweit aufzulösenden Gewerbesteuerrückstellung und in Höhe von ... DM aus dem Ansatz der Gewerbesteuerforderung sowie gewinnmindernd im Wege der Bilanzänderung Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. in Höhe von ... DM berücksichtigt werden, sowie für das Streitjahr 1996 festzustellen, dass ein Änderungsrahmen nicht vorhanden ist und eine Bilanzänderung daher nicht in Betracht kommt.

14 Beide Beteiligten beantragen überdies die Zurückweisung der Revision des jeweils anderen Beteiligten.

15 Das FA bringt im Wesentlichen vor, dass es hinsichtlich des Bilanzänderungsrahmens entgegen der vom FG vertretenen Ansicht nicht auf die außerbilanzielle Korrektur der Bilanzberichtigung ankomme. Daher mindere die

Erhöhung der Rückstellung für die Investitionszulagenrückforderung trotz ihrer außerbilanziellen Korrektur den Bilanzänderungsrahmen. Eine Bilanzänderung sei nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nur möglich, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reiche; dies sei der in der Steuerbilanz ausgewiesene Gewinn. Es komme nicht darauf an, ob eine Bilanzberichtigung aufgrund außerbilanzieller Korrektur das zu versteuernde Einkommen tatsächlich mindere oder erhöhe.

Entscheidungsgründe

B.

16 Die Revisionen der Beteiligten sind begründet; sie führen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

17 Das FG hat zu Unrecht dahin erkannt, dass eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig ist, wenn die Änderung des steuerrechtlichen Gewinns auf einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz beruht; vielmehr ist eine solche Bilanzänderung auf die Steuerbilanzgewinnauswirkung begrenzt, die eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ausgelöst hat. Das FG hat ferner zwar zu Recht entschieden, dass der Anspruch auf Investitionszulage für die Investitionen der Streitjahre bereits im Jahr der Anschaffung der betreffenden Wirtschaftsgüter zu aktivieren und insoweit weder ein Passivposten in Höhe des Investitionszulagenanspruchs zu bilden noch ein Rechnungsabgrenzungsposten zur Verteilung der Erträge auf den gesetzlichen Verbleibenszeitraum zu passivieren ist. Die Forderung ist jedoch nur in der Höhe anzusetzen, die der zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zwischenzeitlich erfolgten Festsetzung der Investitionszulage oder für den Fall, dass sowohl Festsetzung als auch Antrag auf Festsetzung noch nicht vorliegen, der beabsichtigten Antragstellung entspricht. Die Vorentscheidung kann daher keinen Bestand haben. Die Sache ist indessen nicht spruchreif. Das FG hat keine entsprechenden Feststellungen getroffen.

18 I. Die Revision des FA ist begründet. Eine Bilanzänderung ist nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nur eröffnet, soweit die aus der Steuerbilanz ergebende Gewinnberichtigung reicht.

19 1. Der Steuerpflichtige darf nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist, wie aus § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 folgt, der --was die Streitjahre des vorliegenden Rechtsstreits betrifft-- nach § 52 Abs. 9 EStG i.d.F. dieses Gesetzes auch auf Veranlagungszeiträume vor 1999 anzuwenden ist, eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG auf den Gewinn reicht.

20 a) Die Bilanzänderung war ursprünglich nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. bis zur Änderung durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) an die Zustimmung des FA gebunden. Die Zustimmung oder Ablehnung war eine Ermessensentscheidung i.S. des § 5 AO; das FA musste einer Bilanzänderung zustimmen, wenn gewichtige Gründe vorlagen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.02.1976 - IV R 195/75, BFHE 118, 328, BStBl II 1976, 417, unter 1.; vom 12.12.2000 - VIII R 10/99, BFHE 194, 135, BStBl II 2001, 282, unter II.B.2.). Das StEntlG 1999/2000/2002 führte u.a. bei der Bilanzänderung zu einer Neuregelung; § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. dieses Gesetzes sah nunmehr ab dem Veranlagungszeitraum 1999 ein Bilanzänderungsverbot vor, wobei dies schon für Veranlagungszeiträume vor 1999 gelten sollte (§ 52 Abs. 9 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002). In der Literatur wurde eine Eingrenzung dieser Rechtsfolge --durch einschränkende Auslegung des Begriffs der Bilanzänderung-- als aus verfassungsrechtlichen Gründen zwingend angesehen (vgl. Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 833). Noch im selben Jahr wurde § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das StBereinG 1999 geändert; eine Bilanzänderung ist seither --gleichfalls schon mit Wirkung für Veranlagungszeiträume vor 1999-- unter den bis heute unverändert gebliebenen Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG (wieder) zulässig. Wie u.a. aus den Beschlussempfehlungen des Vermittlungsausschusses (vgl. BTDrucks 14/2380, S. 2) und Finanzausschusses (vgl. BTDrucks 14/2035, S. 11) folgt, wurde diese Regelung erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses in das StBereinG 1999 aufgenommen (vgl. auch BRDrucks 636/99 und BRDrucks 731/99).

21 b) § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist formell verfassungsgemäß, auch wenn das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zu § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG 1977 i.d.F. des StBereinG 1999 dahin erkannt hat, dass diese Norm mit Art. 20 Abs. 2, Art. 38

Abs. 1 Satz 2, Art. 42 Abs. 1 Satz 1 und Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar und nichtig ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.01.2019 - 2 BvL 1/09, BVerfGE 150, 345).

22 aa) Die zeitliche Anwendungsregel des § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG 1977, die erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses in das StBereinG 1999 aufgenommen wurde, war bis zum Gesetzesbeschluss des Bundestages nicht Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens und dem Bundestag aufgrund der dort geführten Debatte folglich nicht zurechenbar (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 150, 345, Rz 53 ff.). Hingegen war die Frage, ob eine Bilanzänderung wieder ermöglicht werden soll, bereits vor dem betreffenden Gesetzesbeschluss des Bundestages ausdrücklich Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens und der parlamentarischen Debatte (vgl. BTDrucks 14/2070, S. 9 – Bericht des Finanzausschusses).

23 bb) Der Vermittlungsausschuss hatte außerdem im Rahmen des das StBereinG 1999 betreffenden Vermittlungsverfahrens mit seinem Vermittlungsvorschlag zu § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG 1977 den ihm durch das Anrufungsbegehren eingeräumten Spielraum überschritten; insoweit handelte es sich auch nicht um die bloße Korrektur einer offensichtlichen Unrichtigkeit (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 150, 345, Rz 60 ff.). Der Bundesrat hatte --was ebenso für § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 gilt-- den Vermittlungsausschuss lediglich zu Art. 1 Nr. 6, 10, 15a und 30 Buchst. f des StBereinG 1999 (Entwurf) angerufen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 150, 345, Rz 73 mit Bezug auf BRDrucks 636/99), wobei diese Regelungsvorschläge ausnahmslos die Besteuerung der Erträge aus Kapitallebensversicherungen betreffen. Auch aus der Begründung des Anrufungsbegehrens ergibt sich keine andere Meinungsverschiedenheit zwischen dem Bundestag und dem Bundesrat (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 150, 345, Rz 73, mit Bezug auf BRDrucks 636/99 zur Begründung des Anrufungsbegehrens). Für die § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG i.d.F. des StBereinG 1999 betreffende Regelung fehlte dem Vermittlungsausschuss die Kompetenz; der Anrufungsbeschluss beinhaltete keinen Vermittlungsauftrag in Bezug auf das KStG und dessen zeitliche Anwendbarkeit (vgl. auch Hey, FR 2019, 245; Seyffarth/Wionzeck, Deutsches Steuerrecht 2020, 903).

24 Mit Blick auf § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist allerdings von Bedeutung, dass der Gegenstand des Vermittlungsverfahrens nicht nur nach dem Anrufungsbeschluss des Bundesrats bestimmt werden kann. Vielmehr wird der Rahmen des Verfahrens auch durch die in das Gesetzgebungsverfahren eingeführten Anträge und Stellungnahmen bestimmt (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 150, 345, Rz 61; BFH-Urteil vom 21.09.2005 - X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504, unter II.3.a bb, Rz 27 – die Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des StBereinG 1999 betreffend; jeweils m.w.N.). § 4 EStG betreffende Änderungen durch das StBereinG 1999 waren Gegenstand der Beratung des Bundesrats; hinzu kamen Anträge der Länder (vgl. BT XIV/68, BR 475/99 - Deutscher Bundestag - Parlamentsarchiv -, S. 7 ff.). Es liegt nahe, dass das im Bundestag debattierte und zwischen der damaligen Regierungskoalition und der Opposition streitige steuerpolitische Anliegen, den Steuerpflichtigen durch erneute Änderung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG die Möglichkeit der Bilanzänderung wieder zu eröffnen, im Bundesrat weiter verfolgt worden ist; insoweit kann die Frage, ob das Bilanzänderungsverbot fortbestehen oder gerade mit Blick auf verfassungsrechtliche Bedenken modifiziert werden sollte, jedenfalls nicht als völlig außerhalb der bestehenden Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Bundestag und dem Bundesrat stehend angesehen werden, zu deren Ausgleich der Vermittlungsausschuss berufen ist.

25 cc) Der erkennende Senat ist auch der Überzeugung, dass nicht unbeachtet bleiben kann, dass es sich bei § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 --anders als bei § 54 Abs. 9 Satz 1 KStG 1977-- um eine seit nunmehr rund 20 Jahren in ständiger Rechtsprechung angewandte Vorschrift handelt, die zur Frage ihrer parlamentarischen Genese bisher unbeanstandet blieb. Sie regelt die Zulässigkeit der Bilanzänderung und löst keine unmittelbare Steuerbelastung aus. Die durch das StBereinG 1999 wieder eröffnete Möglichkeit der Bilanzänderung diente außerdem dazu, das mit dem StEntlG 1999/2000/2002 kurze Zeit zuvor normierte Bilanzänderungsverbot, dessen Wirkung in materieller Hinsicht als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen war, für den Steuerpflichtigen begünstigend zu modifizieren und die frühere Rechtslage teilweise wieder herzustellen.

26 c) Verfassungsrechtliche Bedenken materieller Art gegen die rückwirkende Anwendung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auf die den Streitfall betreffenden Veranlagungszeiträume 1995 und 1996 bestehen nicht. Die nach § 52 Abs. 9 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 vorgesehene Rückwirkung ist aufgrund verfassungskonformer Auslegung jedenfalls dann zulässig, wenn die Neufassung --wie im Streitfall-- begünstigt oder wenn die Bilanz nach dem 31.03.1999, dem Tag der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002, beim FA eingereicht wurde; in allen anderen Fällen gilt im Übrigen § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG in der ursprünglichen Fassung, nach der die Bilanzänderung an die Zustimmung des FA gebunden war (vgl. BFH-Urteile vom 31.05.2007 - IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665, unter II.1.b, Rz 19; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 43).

27 2. Die durch Berichtigung der die Streitjahre betreffenden Bilanzen ausgelösten und unstreitigen Gewinnerhöhungen von ... DM (1995) und ... DM (1996) können nicht vollumfänglich durch bisher unberücksichtigte und gleichfalls unstreitige Sonderabschreibungen i.S. des § 4 FöGbG a.F. nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG im Wege der Bilanzänderung kompensiert werden.

28 a) Die Bilanzänderungen scheitern zwar nicht schon daran, dass die Klägerin bislang --auch im Verlauf des zweiten Rechtsgangs-- keine berichtigten und geänderten Bilanzen für die Streitjahre eingereicht hat. Die Klägerin ist nicht verpflichtet, gleichzeitig mit der Beantragung einer Bilanzänderung auch eine geänderte Bilanz einzureichen, wenn --wie hier-- Streitfragen zu den Voraussetzungen der Bilanzänderung zunächst gerichtlich zu klären sind. Die gestaltende Wirkung des Urteils würde die Berichtigung der jeweiligen Bilanz bewirken. Gleiches gilt für die Bilanzänderung (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2006 - IV R 7/06, BFHE 215, 172, BStBl II 2008, 600, unter II.c dd, Rz 19, m.w.N.).

29 b) Das FA rügt allerdings zu Recht, dass entgegen der vom FG vertretenen Ansicht außerbilanzielle Korrekturen einer Bilanzberichtigung bei der Bemessung des Bilanzänderungsrahmens i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG unberücksichtigt bleiben müssen. Im Streitfall wird der Bilanzänderungsrahmen daher nicht dadurch erweitert, dass die gewinnmindernde Erhöhung der Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung außerbilanziell gewinnerhöhend zu korrigieren ist, da die Investitionszulage nach § 10 Satz 1 InvZulG a.F. nicht zu den Einkünften i.S. des EStG gehört. Diese außerbilanzielle Korrektur betrifft nicht die Ebene der steuerbilanziellen Gewinnermittlung.

30 aa) Eine Bilanzänderung ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nur möglich, soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht; die Bilanzänderung ist betragsmäßig begrenzt auf die Gewinnänderung durch Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG.

31 (1) Da der Bilanzgewinn durch die außerbilanzielle Korrektur nach § 10 Satz 1 InvZulG a.F. nicht berührt ist, ist der Streitfall auch nicht vergleichbar mit den Sachverhalten, die den BFH-Urteilen in BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665 und vom 11.10.2007 - X R 4/05 (BFH/NV 2008, 354) zugrunde lagen. In diesen Entscheidungen hat der BFH ausgeführt, dass der Zusammenhang einer Bilanzänderung mit einer Bilanzberichtigung auch dann vorliegt, wenn sich die Gewinnänderung im Rahmen der Bilanzberichtigung aus der Nicht- oder der fehlerhaften Verbuchung von Entnahmen und Einlagen ergibt. Diese Rechtsprechung beruht auf dem Gedanken, dass die Verbuchung eines Vorgangs als Entnahme die Zusammensetzung des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals verändert und stets zu einer Gewinnänderung führt. Den Entscheidungen ist indes nicht zu entnehmen, dass eine Bilanzänderung gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG auch dann in Betracht kommen könnte, wenn ein Bilanzposten und damit auch der Bilanzgewinn überhaupt nicht berührt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 23.03.2011 - IV B 68/10, BFH/NV 2011, 1129, Rz 7). Das Gegenteil ist der Fall. Der BFH hat bereits entschieden, dass eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung keinen Bilanzansatz berührt und deshalb die Rechtsfolge des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht herbeiführen kann (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2008 - I R 40/07, BFHE 220, 361, BStBl II 2008, 669, unter II.2.d aa, Rz 15; BFH-Beschlüsse vom 05.10.2007 - IV B 125/06, BFH/NV 2008, 353, unter 1.b, Rz 6; in BFH/NV 2011, 1129, Rz 7).

32 (2) Gewinnminderungen, die im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der Steuerbilanz erfolgen (hier: Zuführung zu den Rückstellungen für Investitionszulagenrückforderung), aber aufgrund fehlender Steuerbarkeit (hier: § 10 Satz 1 InvZulG a.F.) außerhalb der Steuerbilanz wieder dem Gewinn hinzuzurechnen sind, können ebenso wenig den Änderungsrahmen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmen (Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 351; wohl auch Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 1036; Falterbaum, Buchführung und Bilanz, 22. Aufl., S. 1240; a.A. Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 472; BeckOK EStG/Knobbe, 7. Ed. [01.05.2020], EStG § 4 Rz 1307). Wenn eine isolierte außerbilanzielle Gewinnerhöhung nicht zu einer Bilanzänderung berechtigt, kann auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung, die durch eine Bilanzberichtigung ausgelöst wird, den Bilanzänderungsrahmen nicht erweitern (vgl. auch Hoffsümmer, EFG 2018, 1617). Es gibt jedenfalls keine Begründung dafür, bei der Ermittlung des Bilanzänderungsrahmens i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG danach zu differenzieren, ob eine isolierte außerbilanzielle Gewinnerhöhung oder eine außerbilanzielle Hinzurechnung vorliegt.

33 bb) Unter dem in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG in Bezug genommenen Begriff "Gewinn" ist der Bilanzgewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, und nicht der "steuerliche" Gewinn zu verstehen, so dass nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine gewinnmindernde Bilanzänderung nicht in Höhe der aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerrechtlichen Gewinnerhöhung, sondern nur in Höhe der sich aus der Steuerbilanz ergebenden Gewinnberichtigung als solcher möglich ist.

34 (1) Für dieses Ergebnis sprechen sowohl die Systematik als auch der Wortlaut des § 4 Abs. 2 EStG. Die Vorschrift

regelt die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung (Satz 1) und Bilanzänderung (Satz 2) abschließend. Die zulässige Änderung der Bilanz, die den Gewinn mindern soll, kann --wie aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG folgt-- nicht über die gewinnerhöhende Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG hinausgehen. Eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung eröffnet die Möglichkeit der Bilanzänderung jedenfalls nicht. Dies hat zwar zur Folge, dass nach einer Bilanzberichtigung und einer dementsprechenden Bilanzänderung der steuerrechtliche Gewinn insgesamt selbst dann zu mindern ist, wenn z.B. eine außerbilanzielle Gewinnerhöhung nachträglich entfällt. Dies steht jedoch mit § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG im Einklang. Dem bilanzierenden Steuerpflichtigen soll die Möglichkeit eröffnet werden, durch eine Bilanzänderung die aus der Bilanzberichtigung resultierenden steuerlichen Folgen vollständig zu kompensieren; Änderungen, die keinen Bilanzansatz berühren und sich nicht auf der Ebene der steuerbilanziellen Gewinnermittlung vollziehen, sind hiervon nicht betroffen.

35 (2) Aus dem BFH-Urteil in BFHE 215, 172, BStBl II 2008, 600 folgt nichts anderes. Dieser Entscheidung ist nicht zu entnehmen, dass durch die Bilanzänderung maximal dasjenige (steuerliche) Ergebnis erreicht werden kann, das vor der Durchführung der Bilanzberichtigung bestand. Vielmehr hat der IV. Senat des BFH in dieser Entscheidung ausgeführt, dass der Umfang der Bilanzänderung auf den Gewinnanteil beschränkt ist, der sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr aus der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 172, BStBl II 2008, 600, Leitsatz 3 und unter II.c bb, Rz 15). Dazu, ob § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG statt des Bilanzgewinns nach § 4 Abs. 1 EStG den steuerrechtlichen Gewinn nach außerbilanziellen Korrekturen in Bezug nimmt, verhält sich das BFH-Urteil in BFHE 215, 172, BStBl II 2008, 600 im Übrigen nicht.

36 c) Dass mit der streitfallbezogenen Rahmenbestimmung einer Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Beschränkung des Rechts der Klägerin einhergeht, ihr Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. auszuüben, ist (verfassungsrechtlich) jedenfalls nicht zu beanstanden. Weder aus den die Wahlrechte betreffenden Vorschriften noch aus dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit lässt sich ableiten, dass der Steuerpflichtige in der Lage sein müsste, die ihm gesetzlich zugebilligten Wahlrechte jederzeit ausüben zu dürfen. Dies gilt auch für den Fall, dass die Ausübung des Wahlrechts zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz wirtschaftlich sinnlos war. Die grundsätzlich bestehende erstmalige Möglichkeit der Geltendmachung von Wahlrechten genügt dem Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung selbst dann, wenn --wie hier-- das FA später Gewinnerhöhungen vornimmt, zumal die im Wege der Wahlrechtsausübung z.B. geltend zu machenden Sonderabschreibungen nicht "verloren" gewesen wären, wenn der Steuerpflichtige sie bereits bei der Erstellung der Bilanz berücksichtigt hätte (vgl. dazu HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 358).

37 II. Die Revision der Klägerin ist begründet, soweit sie den Ansatz des Anspruchs auf Investitionszulage für die Investitionen rügt, da es an Feststellungen dazu fehlt, ob der Ansatz dem Umfang der von der Klägerin tatsächlich beabsichtigten Antragstellung entspricht.

38 1. Der Anspruch auf Investitionszulage ist im Grundsatz --wie das FG zutreffend erkannt hat-- sowohl handels- als auch steuerbilanziell zum jeweiligen Bilanzstichtag (hier: jeweils zum 31.12. der Streitjahre) zu aktivieren.

39 a) Der Zeitpunkt für die Aktivierung von Forderungen bestimmt sich bei buchführenden Gewerbetreibenden --wie hier der Klägerin als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Kapitalgesellschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG-- nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

40 aa) Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Nach dem darin kodifizierten Realisationsprinzip als Ausprägung des Vorsichtsprinzips dürfen Vermögensmehrungen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind. Die Aktivierung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz und Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz bestimmt sich in erster Linie nicht nach rechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Maßgeblich ist nicht, ob eine Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist, sondern ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. An Letzterem fehlt es typischerweise bei einer bestrittenen Forderung. Umstrittene Forderungen können erst am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, in dem über den Anspruch rechtskräftig entschieden wird oder in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt (vgl. BFH-Urteile vom 14.03.2006 - VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.2., m.w.N.; vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 23).

41 bb) Ist eine Forderung noch nicht rechtsförmlich entstanden, genügt es für die Aktivierung, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann (vgl. BFH-Urteile vom

08.11.2000 - I R 10/98, BFHE 193, 406, BStBl II 2001, 349, unter II.1.a, Rz 19; in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 23; jeweils m.w.N.).

42 b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der Anspruch auf Investitionszulage entstand mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 20.09.1999 - III R 33/97, BFHE 190, 266, BStBl II 2000, 208, unter II.A.2.a aa, Rz 28; vom 24.05.2012 - III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658, Rz 39; in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 24). Infolge der zeitgerechten Investitionen und deren Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet waren unabhängig von einer Antragstellung jeweils bereits mit Ablauf des 31.12. die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für den Anspruch auf Investitionszulage gesetzt (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 24).

43 c) Die hiergegen vorgebrachten Einwendungen der Klägerin sind nicht erfolgreich.

44 aa) Es mag zwar sein, dass es --wie die Klägerin behauptet-- am jeweiligen Bilanzstichtag noch ungewiss gewesen sei, für welche der angeschafften Wirtschaftsgüter ein Antrag auf Investitionszulage letztlich gestellt werden würde, weil sie erst im Zeitpunkt der Antragstellung darüber entschieden habe, ob ein bestimmtes Wirtschaftsgut während des gesetzlichen Verbleibenszeitraums in einer der im Fördergebiet belegenen Betriebsstätte verbleiben solle. Dies berührt jedoch nicht die Entstehung des Anspruchs auf Investitionszulage und die Frage, ob ein solcher Anspruch zu aktivieren ist, sondern den zutreffenden Ansatz der zu aktivierenden Forderung (s. dazu unter B.II.4.).

45 bb) Aus dem von der Klägerin in Bezug genommenen BFH-Urteil vom 07.11.2018 - IV R 20/16 (BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224) folgt nichts anderes. Der BFH hat dort entschieden, dass der Anspruch auf Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter nicht zur Gewinnrealisierung i.S. des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB führt, weil diese erst eintreten, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung "wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm damit der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zusteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224, Rz 25). Übertragen auf die Umstände des Streitfalls ist diese Voraussetzung --anders als die Klägerin meint-- erfüllt, da jeweils bereits mit Ablauf des 31.12. die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen für den Anspruch auf Investitionszulage gesetzt waren (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 24). So wie es für die Frage der Gewinnrealisierung bei gegenseitigen Verträgen ohne Bedeutung ist, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224, Rz 25), kommt es hier nicht darauf an, ob die Klägerin am Bilanzstichtag den Antrag auf Investitionszulage schon gestellt hatte.

46 cc) Schließlich folgt --wie das FG ebenso zutreffend erkannt hat-- aus den Rechtsprechungsgrundsätzen zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen nichts anderes. Der Große Senat des BFH lehnte es unter Aufgabe langjähriger Rechtsprechung ab, eine Forderung vor dem Ausschüttungsbeschluss und damit vor der rechtlichen Entstehung des Anspruchs auf die Gewinnausschüttung zu aktivieren (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.08.2000 - GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632). Der Anspruch auf Investitionszulage entstand dagegen bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Investitionen vorgenommen worden sind (s. zu B.II.1.b).

47 2. Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG den Ansatz eines Passivpostens in Höhe des Investitionszulagenanspruchs abgelehnt hat.

48 Die Investitionszulage ist nicht mit der Optionsprämie vergleichbar, die ein Stillhalter für die Gewährung des Optionsrechts (s. dazu BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 17/02, BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126) vereinnahmt. Dabei kann es dahinstehen, ob es --wie die Klägerin meint-- keinen Unterschied mache, ob der Optionsinhaber seinen Anspruch gegen den Stillhalter auf Erfüllung gerichtlich durchsetzen könne, während das FA die Investitionszulage nur zurückfordern dürfe, soweit die Verbleibensvoraussetzungen nicht erfüllt seien. Die Verpflichtung des Stillhalters, die Ausübung der Option zu ermöglichen und zu dulden, entfällt jedenfalls erst mit der Ausübung oder dem Verfall der Option; deren Ausweis wird daher vom Gebot vollständiger Bilanzierung (§ 246 Abs. 1 HGB) gefordert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126, unter II.3.c, Rz 24). Dagegen war die Klägerin keine vergleichbare (schuldrechtliche) Verpflichtung eingegangen, die es rechtfertigen würde, einen Passivposten zu bilden, um die gemäß § 10 Satz 1 InvZulG a.F. nicht zu den Einkünften gehörende Investitionszulage nicht nur außerbilanziell zu neutralisieren, sondern in bilanzieller Hinsicht zunächst, d.h. bis zum Ablauf des Mindestverwendungszeitraums, erfolgsneutral zu vereinnahmen. Auch wenn der Ertrag, der mit einer Optionsprämie verbunden ist, nicht realisiert ist, solange die entgoltene Leistung selbst noch nicht erbracht wurde

(vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 234, BStBl II 2004, 126, unter II.3.c, Rz 24), fehlt es an einer entsprechenden Konstellation im Zulagenpflichtverhältnis.

49 3. Das FG geht ebenso zutreffend davon aus, dass für die Investitionszulage kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist und die Erträge mithin nicht auf den dreijährigen Zeitraum des Verbleibens i.S. des § 2 Satz 1 InvZulG a.F. zu verteilen sind.

50 a) Nach § 250 Abs. 2 HGB sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen; dem entspricht wörtlich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. Diese Vorschriften sollen gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB) erst dann --durch Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens-- erfolgswirksam wird, wenn der Steuerpflichtige seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat (vgl. BFH-Urteile vom 28.05.2015 - IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577, Rz 14; vom 25.04.2018 - VI R 51/16, BFHE 261, 418, BStBl II 2018, 778, Rz 16; jeweils m.w.N.).

51 aa) Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Er ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 1577, Rz 15, m.w.N.; in BFHE 261, 418, BStBl II 2018, 778, Rz 17). Erfasst werden auch Fälle, in denen die gegenseitigen Verpflichtungen ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben. Deshalb kann auch der Empfang von Subventionen zu einer passiven Rechnungsabgrenzung führen, sofern das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 24.06.2009 - IV R 26/06, BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, unter II.1.a, Rz 20; in BFHE 261, 418, BStBl II 2018, 778, Rz 17).

52 bb) Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine bestimmte Zeit "nach diesem Zeitpunkt" darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.02.2017 - VI R 96/13, BFHE 257, 244, BStBl II 2017, 884, Rz 19; in BFHE 261, 418, BStBl II 2018, 778, Rz 18). Insoweit ist im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung eine Rechnungsabgrenzung nicht möglich (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 07.03.2007 - I R 18/06, BFHE 216, 572, BStBl II 2007, 697, unter II.3., Rz 13; in BFHE 261, 418, BStBl II 2018, 778, Rz 18; jeweils m.w.N.); jene vielmehr eine zumindest qualitativ gleich bleibende Dauerverpflichtung voraussetzt, die einem "Wertverzehr" unterliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 572, BStBl II 2007, 697, unter II.3., Rz 12, m.w.N.).

53 b) Gemessen daran kommt die von der Klägerin begehrte Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nicht in Betracht.

54 Die Investitionszulage wurde --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht als Vor- oder Gegenleistung für ein nachfolgendes (zeitraumbezogenes) Verhalten gewährt. Die Investitionszulage war von der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter abhängig, die nach § 2 Satz 1 InvZulG a.F. mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung (1.) zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehörten, (2.) in einer Betriebsstätte im Fördergebiet verblieben und (3.) in jedem Jahr zu nicht mehr als zehn vom Hundert privat genutzt wurden. Die Investitionsbereitschaft von Wirtschaftsunternehmen wurde gefördert, indem die Finanzierung einer bestimmten Investition erleichtert wurde. Die Investitionszulage diente mithin dazu, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der näher bestimmten Wirtschaftsgüter aufzubringen. Investitionszuschüsse aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Sachanlagegütern sind aber in der Regel selbst dann nicht passiv abzugrenzen, wenn mit ihnen zeitbegrenzt auch der Arbeitsplatz an einer bestimmten Maschine gefördert werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1992 - X R 23/89, BFHE 167, 69, BStBl II 1992, 488, Leitsatz 1). Für die Investitionszulage kann hinsichtlich des Zeitraums des Verbleibens nichts anderes gelten.

55 Im Übrigen lagen Ausgaben nach dem Bilanzstichtag für Umsätze nach dem Bilanzstichtag vor, die nach dem Realisationsprinzip erst im Umsatzzeitpunkt aufwandswirksam zu erfassen waren, soweit es in bestimmten Fällen zu einer Rückzahlung der Investitionszulage kam (vgl. dazu Hommel/Kunkel/Zick, Betriebs-Berater 2019, 1259).

56 4. Die Investitionszulage ist allerdings nur zu aktivieren, soweit die Klägerin spätestens zum Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzaufstellung eine Antragstellung tatsächlich beabsichtigt hatte.

57 a) Als wertaufhellende Tatsache, die zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses eingetreten ist, ist die zwischenzeitlich festgesetzte Investitionszulage zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 27). Denn die Aktivierung einer Forderung richtet sich nach den objektiven Verhältnissen des jeweiligen Bilanzstichtags unter Berücksichtigung der bis zur Bilanzaufstellung --oder spätestens bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang (§ 243 Abs. 3, § 264 Abs. 1 HGB) aufzustellen gewesen wäre-- bekannt werdenden wertaufhellenden Umstände (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16.12.2014 - VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl II 2015, 759, Rz 24 f., m.w.N.; in BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 28). Der zutreffende Ansatz der Investitionszulagenforderung erfordert mithin, dass wertaufhellende Tatsachen, die bei der Bilanzaufstellung bekannt werden, zu berücksichtigen sind.

58 b) Im Streitfall ist weder festgestellt noch vorgebracht, ob bzw. inwieweit im Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzaufstellung die betreffende Investitionszulage beantragt oder festgesetzt worden war. Bei der Frage, inwieweit die Klägerin bei Bilanzaufstellung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit beabsichtigt hatte, eine Investitionszulage für die angeschafften Wirtschaftsgüter zu beantragen, wird als Indiz eine etwaige (handels-)bilanzielle Erfassung und der Inhalt eines nachfolgenden Antrags heranzuziehen sein. Dazu sind vom FG noch (weitere) Feststellungen zu treffen.

59 III. Der Rechtsstreit ist nicht spruchreif. Die Sache ist an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung i.S. des § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zurückzuverweisen.

60 Der in den Streitjahren nach Maßgabe der Entscheidungsgründe verbleibende Bilanzänderungsrahmen i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist im dritten Rechtsgang von der Klägerin durch die von ihr geltend gemachten Sonderabschreibungen nach § 4 FöGbG a.F. auszufüllen. Die Feststellung des Einkommens im weiteren Verlauf des Verfahrens wirkt sich auf die von der Klägerin im Übrigen begehrten Feststellungen i.S. des § 47 Abs. 2 KStG a.F. aus.

61 IV. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de