

BFH: Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bei Betriebsaufgabe

Ein Ertrag aus der Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, der wegen eines Zinszuschusses gebildet wurde, ist im Rahmen einer Betriebsaufgabe bei der Ermittlung des Aufgabegewinns und nicht zu Gunsten des laufenden Gewinns zu berücksichtigen, wenn das dem Zinszuschuss zugrundeliegende Darlehen fortgeführt wird.

Sachverhalt

Der Kläger hatte in seiner Steuerbilanz zum 30.06.2010 (abweichendes Wirtschaftsjahr) einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten wegen eines Zinszuschusses (aus einem Investitionsförderungsprogramm) ausgewiesen. Zum 31.12.2010 gab der Kläger seinen Betrieb auf. Im Rahmen einer Außenprüfung löste das Finanzamt den passiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) erfolgswirksam auf und erhöhte den laufenden Gewinn entsprechend. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Entscheidung

Das FG habe zu Recht entschieden, dass der Ertrag aus der Auflösung des passiven RAP bei der Ermittlung des Aufgabegewinns und nicht zu Gunsten des laufenden Gewinns zu berücksichtigen ist.

Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und Aufgabegewinn

Bei der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und tarifbegünstigtem Aufgabegewinn ist grundsätzlich auf den zeitlichen und wirtschaftlichen bzw. sachlichen Zusammenhang des einzelnen Geschäftsvorfalles mit dem laufenden Geschäftsbetrieb einerseits und der Betriebsaufgabe andererseits abzustellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.05.2007). Ob Geschäftsvorfälle noch beim Schlusskapital in der Schlussbilanz und damit bei der Ermittlung des laufenden Gewinns oder erst in der Aufgabebilanz beim Aufgabegewinn zu berücksichtigen sind, bestimmt sich deshalb danach, ob Erträge und Aufwendungen in einem Veranlassungszusammenhang zur Betriebsaufgabe als dem auslösenden Moment stehen (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 15.06.2016).

Voraussetzungen einer passiven Rechnungsabgrenzung

Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung erfasst nicht nur typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. BGB, sondern 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-Urteil vom 24.06.2009). 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. BFH-Urteil vom 15.06.2016).

Ausweis eines passiven RAP in der Schlussbilanz

Im Streitfall hat das bezuschusste Darlehen am 31.12.2010 noch bestanden und damit auch weiterhin ein künftiger Zinsaufwand des Klägers. Der Kläger hat also seine für den Zinszuschuss geschuldete Gegenleistung am Bilanzstichtag noch nicht vollständig erbracht. Der Ertrag aus dem Zinszuschuss, der durch die Bildung des passiven RAP (zeitanteilig) neutralisiert werden sollte, war am Bilanzstichtag der Schlussbilanz somit noch nicht vollständig realisiert. Die Voraussetzungen für den Ansatz des passiven RAP in der letzten (normalen) Schlussbilanz des Klägers waren damit erfüllt.

Kein Ausweis eines passiven RAP in der Aufgabebilanz

In der Aufgabebilanz konnte der passive RAP hingegen nicht mehr ausgewiesen werden. Das (fortbestehende) Darlehen ist durch die Betriebsaufgabe zu Privatvermögen geworden. Die Gegenleistung des Klägers für den Zinszuschuss, also der mit dem bezuschussten

Darlehen einhergehende Kapitaldienst, hat mit der Überführung des Darlehens in das Privatvermögen folglich nicht mehr im steuerbaren Bereich gelegen. Die Entnahme der Darlehensforderung in das Privatvermögen führte zum vollständigen Wegfall des (künftigen) steuerbaren Zinsaufwands. Zutreffend sei das FG deshalb davon ausgegangen, dass die Auflösung des streitigen passiven RAP nicht nur in einem engen zeitlichen, sondern auch in einem sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe steht. Unter den Umständen des Streitfalls sei der passive RAP allein wegen der Betriebsaufgabe nicht länger bilanziell auszuweisen und der Ertrag aus der Auflösung des passiven RAP beim Betriebsaufgabeergebnis zu berücksichtigen, so der BFH.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG

Streitjahr 2010

Vorinstanz

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14.06.2016, 13 K 33/15, EFG 2016, S. 1955

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.04.2018, [VI R 51/16](#), BStBl II 2018 Seite 778

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.06.2016, I R 64/14, BStBl II 2017, S. 182, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 24.06.2009, IV R 26/06, BStBl II 2009, S. 781

BFH, Urteil vom 23.05.2007, X R 35/06, BFH/NV 2007, S. 1862

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.