BFH: Passivierung von Erfolgslarlehen

Ist ein gewährtes (Filmförder-)Darlehen nur aus zukünftigen Verwertungserlösen zu tilgen, erstrecken sich die Rückzahlungsverpflichtungen aus diesem Darlehen nur auf künftiges Vermögen und das Darlehen unterfällt dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG. Diese Vorschrift betrifft nicht nur den Ansatz dem Grunde, sondern auch den (weiteren) Ansatz der Höhe nach, nachdem tilgungspflichtige Erlöse angefallen sind.

Sachverhalt

Eine GmbH erhielt zur Produktion eines Kinofilms ein Filmförderdarlehen, welches aus zukünftigen Verwertungserlösen zu tilgen war. Soweit diese innerhalb von 10 Jahren nicht zur Darlehenstilgung ausreichten, war ein Erlass der verbleibenden Darlehensschuld nebst Zinsen vereinbart. Die GmbH passivierte die Darlehensschuld zum 31.12.2007 in voller Höhe. Das Finanzamt war der Auffassung, dass das Darlehen unter den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG fällt und ließ lediglich in Höhe der in 2007 bereits erzielten Erlöse, die im Folgejahr abgerechnet wurden, eine Passivierung zu. Das FG war hingegen der Ansicht, dass die Höhe der Passivierung der Verpflichtungen aus dem Darlehen betragsmäßig nicht auf die bereits erzielten abführungspflichtigen Verwertungserlöse zu begrenzen sei.

Entscheidung

Auch der BFH sieht für das strittige Erfolgslarlehen den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG grundsätzlich als eröffnet an. Entgegen der Auffassung des FG kommt der BFH jedoch zu dem Schluss, dass sich die Passivierung des Darlehens dem Grunde und der Höhe nach auf den tilgungspflichtigen Anteil der Erlöse beschränkt.

Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG

Nach § 5 Abs. 2a EStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Das Passivierungsverbot setzt dabei voraus, dass sich der Rückforderungsanspruch des Gläubigers nur auf künftiges (nicht aber auf bereits vorhandenes) Vermögen des Schuldners am Bilanzstichtag erstreckt (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.2011, I R 100/10 und vom 06.02.2013, I R 62/11).

Anwendung des Passivierungsverbots auf das Darlehen

Im Streitfall lässt sich nach Ansicht des BFH aus der Darlehensvereinbarung in eindeutiger Weise auf einen Veranlassungszusammenhang zwischen zukünftigen Einnahmen (Verwertungserlösen) und der (Tilgungs-)Verpflichtung schließen, da sich die Rückzahlungsverpflichtung "nur" bei Anfallen dieser Einnahmen ergibt. Demnach sei das Darlehen dem sachlichen Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2a EStG zuzuordnen. Dabei beziehe sich das Passivierungsverbot nicht auf aufschiebend bedingt entstehende Verbindlichkeiten (zum Ansatz dieser Verbindlichkeiten erst mit Bedingungseintritt: vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.03.2011, X R 42/08), vielmehr komme es ausschließlich darauf an, dass künftiges, nicht aber bereits am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen des Schuldners betroffen ist.

Folge des Passivierungsverbots

Das Passivierungsverbot habe zur Folge, dass das Darlehen im Zeitpunkt seiner Ausreichung bei dem Schuldner (zunächst) als Ertrag zu erfassen sei. Da der konkrete Projektbezug (Filmherstellung) die darlehensweise Zuwendung trage, nicht aber eine auf die Darlehenslaufzeit bezogene Zuwendung vorliege, komme im Zeitpunkt der Ausreichung ein die Einkommenswirkung ausgleichender passiver Rechnungsabgrenzungsposten (der außerhalb des sachlichen Tatbestandsbereichs des § 5 Abs. 2a EStG liegt) nicht in Betracht.

Umfang der Passivierung in Folgejahren

Ein Teil der Stimmen in der Literatur befürwortet die Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG auch dann, wenn bereits tilgungsrelevante Verwertungserlöse angefallen sind, diese aber zur

vollständigen Tilgung der Verbindlichkeit nicht ausreichen. Dieser Ansicht ist nun auch der BFH gefolgt. In den Jahren, in denen der Darlehensnehmer abführungs- bzw. tilgungspflichtige Erlöse erzielt, habe er die Darlehensverbindlichkeit in Höhe desjenigen Betrags aufwandswirksam zu passivieren, der aus diesen Erlösen zu tilgen ist. Hinsichtlich des Teils der Verbindlichkeit, der nicht aus den erwirtschafteten Beträgen getilgt werden kann, bestehe das Passivierungsverbot demgegenüber fort. § 5 Abs. 2a EStG betreffe nicht nur den Ansatz dem Grunde, sondern auch der Höhe nach.

Betroffene Norm

§ 5 Abs. 2a EStG

Streitjahre 2007 und 2008

Anmerkungen

In seinem Urteil vom 10.07.2019 (XI R 53/17) hat der BFH zum Regelungsinhalt des § 5 Abs. 2a EStG Stellung genommen. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die Regelung nicht nur eine Ansatzvorschrift (Ansatz „dem Grunde nach“), sondern auch eine Bewertungsvorschrift (Ansatz „der Höhe nach“) darstellt. Das Passivierungsverbot gilt nach Ansicht des BFH bei Erfolgsdarlehen auch für Folgejahre, in denen bereits tilgungspflichtige Verwertungserlöse erzielt wurden, aber noch ein Restdarlehensbetrag „offen“ ist. Denn der Darlehensbetrag stelle nur insoweit eine wirtschaftliche Belastung des Schuldners dar, als zu den einzelnen Bilanzstichtagen jeweils tilgungspflichtige Verwertungserlöse erzielt wurden. Daher führe das erste Erzielen von tilgungspflichtigen Verwertungserlösen nicht dazu, die Darlehensverbindlichkeit nunmehr in vollem Umfang als steuerrechtliche Belastung anzuerkennen.

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 25.09.2017, 7 K 1436/15, EFG 2018, S. 282, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10.07.2019, [XI R 53/17](#), lt. BMF Schreiben vom [24.01.2020](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Pressemitteilung [Nr. 68 vom 17.10.2019](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 06.02.2013, I R 62/11, BStBl II 2013, S. 954, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, BStBl II 2012, S. 332, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.03.2011, X R 42/08, BStBl II 2012, S. 388

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.