

BFH: Aktive Rechnungsabgrenzung - Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Rechtsfragen

Der Große Senat des BFH hat auf Vorlage des I. Senats des BFH vom 07.04.2010 entschieden, dass das Finanzamt abweichend von der bisherigen Rechtsprechung im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden ist, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Das gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsauffassung.

BFH, Urteil vom 31.01.2013, [GrS 1/10](#)

BFH-Beschluss

Aktive Rechnungsabgrenzung

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Gegenstand die Konstruktion, die Herstellung und der Betrieb eines privaten, mobilen Zellularfunknetzes ist. Im Streitjahr (1996) bot sie ihren Kunden den verbilligten Erwerb eines Mobiltelefons für den Fall an, dass diese einen Mobilfunkdienstleistungsvertrag (MFD-Vertrag) mit einer Laufzeit von mindestens 24 Monaten abschlossen oder einen bestehenden Vertrag entsprechend verlängerten. Das Finanzamt war der Auffassung, zwischen den MFD-Verträgen und den Kaufverträgen über die Mobiltelefone bestehe eine wirtschaftlich enge Verknüpfung i.S. von Vertragsbündelungen. Die durch die verbilligte Abgabe entstandene Betriebsvermögensminderung sei daher gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1996 i.V. mit § 8 Abs. 1 KStG 1996 im Rahmen eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens (RAP) periodengerecht über die Laufzeit des MFD-Vertrags abzugrenzen.

Für das Streitjahr setzte das Finanzamt daher einen in der von der Klägerin eingereichten Bilanz nicht ausgewiesenen aktiven RAP an und legte der Steuerfestsetzung einen entsprechend höheren Bilanzgewinn zu Grunde. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Bildung des aktiven RAP nicht vorlägen. Zudem machte sie geltend, dass das Finanzamt an die in der eingereichten Bilanz zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung, wonach der RAP nicht zu bilden sei, gebunden sei. Denn das Unterlassen der Aktivierung habe angesichts der im Streitjahr ungeklärten Rechtslage der kaufmännischen Sorgfalt nicht widersprochen.

Entscheidung

Die Betriebsvermögensminderungen infolge der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen durch die Klägerin führen zu einer "Ausgabe" i.S. des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Eine solche setzt nach ständiger Rechtsprechung nicht notwendig einen Zahlungsvorgang voraus, sondern kann auch in der Buchung einer Verbindlichkeit bestehen. Die durch die verbilligte Überlassung der Mobiltelefone vor dem Abschlussstichtag erfolgte Ausgabe war Aufwand der Klägerin für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag. "Aufwand für eine bestimmte Zeit" ist in dem Sinne zu verstehen, dass einer Vorleistung eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung gegenübersteht. Die Zuordnung des Aufwands erfolgt hierbei nicht nach der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung, sondern nach Maßgabe der zugrunde liegenden Schuldverhältnisse. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG betrifft zwar typischerweise Vorleistungen im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. des BGB. Die Vorschrift ist aber nicht auf schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Nach Auffassung des erkennenden Senats wäre damit im Streitfall ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

Für die Beurteilung, ob eine beim Finanzamt eingereichte Bilanz „fehlerhaft“ in dem Sinne ist, dass sie vom Steuerpflichtigen nachträglich berichtigt werden und dass das Finanzamt

sich von den Bilanzansätzen des Steuerpflichtigen lösen kann, gilt nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ein subjektiver Maßstab. Maßgeblich ist danach grundsätzlich der Kenntnisstand eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Bilanzstichtag. Dieser subjektive Fehlerbegriff wird von der Rechtsprechung bisher auch auf die Beurteilung reiner Rechtsfragen angewendet. Bei ungeklärten bilanzrechtlichen Zweifelsfragen hat dies zur Folge, dass sowohl der Bilanzierende als auch das Finanzamt an die eingereichte Bilanz gebunden sind. Dies gilt selbst dann, wenn sich später aufgrund einer Entscheidung des BFH herausstellt, dass die Rechtsfrage anders zu beantworten ist.

Da die vorliegende Streitfrage hinsichtlich der Bildung eines aktiven RAP zum Bilanzierungszeitpunkt ungeklärt und nicht eindeutig zu beantworten war, wäre die Bilanz somit bei Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs aus der Sicht des Mobilfunkunternehmens nicht als fehlerhaft anzusehen. Konsequenz wäre, dass sie das Finanzamt der Besteuerung zugrunde legen müsste. Der erkennende Senat spricht sich demgegenüber jedoch für die Maßgeblichkeit der objektiven Rechtslage aus. Danach wäre das Finanzamt im Streitfall nicht an den Bilanzansatz des Steuerpflichtigen gebunden. Da dies der bisherigen Rechtsprechung des BFH widerspricht, hat der erkennende Senat des BFH nun zur Klärung dieser bilanzsteuerrechtlichen Grundsatzfrage den Großen Senat des BFH angerufen. Über die Entscheidung des Großen Senats des BFH werden wir im Rahmen der „Tax-News“ berichten.

Anmerkung

Die Klägerin hatte im Anschluss an die Entscheidung des Großen Senats an ihrem Antrag festgehalten. Trotz dieser neuerlichen Einwendungen der Klägerin hält der BFH an seiner bereits im Beschluss vom 07.04.2010 dargelegten Auffassung fest, dass für die mit der verbilligten Abgabe der Mobiltelefone verbundene Vermögensminderung ein aktiver RAP zu bilden war.

BFH, Urteil vom 15.05.2013, [I R 77/08](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Vorinstanz

[Finanzgericht Düsseldorf](#), Urteil vom 20.05.2008, 6 K 3224/05 K,F, EFG 2008, S. 1607; siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 15.05.2013, [I R 77/08](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 31.01.2013, [GrS 1/10](#)

BFH, Beschluss vom 07.04.2010, [I R 77/08](#), BStBl II 2010, S. 739

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.