Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/fg-muenster-passiver-rechnungsabgrenzungsposten-bei-oeffentlichem-leasingzuschuss.html

10.03.2016

Rechnungslegung

FG Münster: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten bei öffentlichem Leasingzuschuss

Wird für das Leasing eines Wirtschaftsguts ein öffentlicher Investitionszuschuss gewährt, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, der über die im Zuwendungsbescheid geregelte Zweckbindungsfrist und nicht über die Laufzeit des Leasingvertrages aufzulösen ist.

Sachverhalt
Die Klägerin, eine GmbH, hatte für die Anschaffung von emissionsarmen Nutzfahrzeugen mit einer Zulassung von mindestens zwei Jahren einen öffentlichen, nicht rückzahlbaren Investitionszuschuss erhalten. In der Folge schloss die Klägerin Leasingverträge für die entsprechenden Fahrzeuge mit einer Leasingdauer von 4 Jahren ab. Die Klägerin bildete für den von ihr vereinnahmten Zuschuss einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) und löste diesen über die Laufzeit des entsprechenden Leasingvertrages von 48 Monaten auf. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass für den Zuschuss kein RAP gebildet werden könne und dieser daher im Streitjahr 2008 in voller Höhe als Ertrag zu behandeln sei.

Entscheidung
Das Finanzamt habe zu Unrecht die Bildung eines passiven RAP für den Zuschuss nicht anerkannt. Allerdings sei der passive RAP für den Zuschuss nicht über vier Jahre zu bilden, sondern lediglich jeweils über den Zeitraum der Mindest-Leasingdauer von zwei Jahren.

Als RAP auf der Passivseite sind nach § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG (ebenso § 250 Abs. 2 HGB) Einnahmen vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Die bisherige BFH-Rechtsprechung zur Bilanzierung von Investitionszuschüssen differenziere zwischen Zuschüssen für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts, bei denen die Bildung eines passiven RAP nicht möglich sei (BFH, Urteil vom 24.06.2009), und Ertrags- bzw. Aufwandszuschüssen, welche nicht für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts geleistet werden. Hier sei die Bildung eines passiven RAP möglich, wenn der Zuschussempfänger zeitraumbezogen zu einer Leistung verpflichtet sei (BFH, Urteil vom 05.04.1984).

Im Streitfall Klägerin fehle es an einem Anschaffungsvorgang, weil die Klägerin die Fahrzeuge geleast und somit nicht bei sich zu bilanzieren habe. Daher handele es sich bei dem erhaltenen Zuschuss um einen sonstigen Zuschuss, ggf. auch um einen Ertrags- oder Aufwandszuschuss im o.g. Sinne. Die von der Klägerin für den Zuschuss zu erbringende wirtschaftliche Gegenleistung lag nach Auffassung des FG darin, dass sie einen Gebrauchsüberlassungs- bzw. Leasingvertrag mit einer Mindestdauer von zwei Jahren über das jeweilige Fahrzeug abschloss, diesen auch tatsächlich für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren beibehielt und das Fahrzeug während dieses Zeitraums auf sie zugelassen blieb.

Zwar könne angenommen werden, dass die wirtschaftliche Gegenleistung für den Zuschuss allein in dem Abschluss des entsprechenden Leasingvertrags als solchem liege. Die wirtschaftliche Gegenleistung wäre dann auch hier jeweils bereits mit dem Vertragsabschluss vollständig erbracht. Das würde jedoch dem Charakter des Leasing als Dauerschuldverhältnis nicht gerecht, welcher gerade nicht auf die einmalige Verschaffung des Eigentums an den Fahrzeugen gerichtet sei, sondern in einer zeitraumbezogenen Gebrauchsüberlassung an diesen gegen Zahlung der entsprechenden Leasingraten bestehe.

Im Ergebnis musste die Klägerin die Fahrzeuge also für eine Mindestdauer von zwei Jahren leasen. Dieser Zeitraum bilde daher die „bestimmte Zeit“ i.S.v. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG und damit den Zeitraum, über welchen der zu bildende passive Rechnungsabgrenzungsposten für die jeweiligen Teilbeträge aufzulösen war. Der Ertrag in Form des gewährten Zuschusses

wurde von der Klägerin dadurch „verdient“, dass sie die o.g. Verpflichtung über den Zeitraum von zwei Jahren erfüllte. Was in der weiteren Laufzeit der Leasingverträge geschah, war für Zwecke des Zuschusses unerheblich.

Betroffene Norm
§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG
Streitjahr 2008

Fundstelle
FG Münster, Urteil vom 15.12.2015, 10 K 516/14 K,G, Revision zugelassen

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 24.06.2009, IV R 26/06, BStBl II 2009, S. 781
BFH, Urteil vom 05.04.1984, IV R 96/82, BStBl II 1984, S. 552

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.