

# Betriebsaufspaltung

Handbuch

Bearbeitet von

Von JuDr. Hans Holger Dehmer, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, MBA International Taxation

4. Auflage 2018. Buch. XXVI, 334 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 71004 9

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Unternehmensrecht](#)

Zu [Inhalts- und Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

jedoch dann, wenn die Beteiligung das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst. In diesem Fall findet § 16 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 EStG Anwendung, so dass der ermäßigte Steuersatz des § 34 EStG zum Tragen kommt. Dieselbe Rechtsfolge tritt ein, wenn die Gesellschafter im Rahmen eines einheitlichen Rechtsgeschäfts alle Anteile an der Betriebsgesellschaft veräußern. Handelt es sich bei den veräußerten Anteilen an der Betriebsgesellschaft um einen Teilbetrieb, gilt der ermäßigte Steuersatz nach § 34 EStG unabhängig davon, ob gleichzeitig die Anteile am Besitzunternehmen veräußert werden oder nicht.<sup>123</sup>

### Darlehen

Darlehensforderungen der Gesellschafter einer Besitzpersonengesellschaft an die Betriebskapitalgesellschaft gehören dann zu deren Sonderbetriebsvermögen II, wenn die Darlehen in zeitlichem Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung gewährt wurden, ungesichert und unkündbar sind, und Zinsen erst zum Ende der Laufzeit gezahlt werden sollen oder die Darlehen unverzinslich mit Rangrücktrittsvereinbarung gewährt werden.<sup>124</sup> Hingegen soll es für die Annahme von Sonderbetriebsvermögen nach der Rechtsprechung des BFH nicht ausreichen, dass durch die Darlehenshingabe das Wohlergehen der Betriebsgesellschaft erhöht wird und die Gesellschafter der Besitzgesellschaft an einer günstigen Entwicklung der Betriebsgesellschaft teilhaben; vielmehr soll dann eine übliche und jederzeit ersetzbare Darlehensforderung bestehen.<sup>125</sup> Wird das Darlehen von einem Einzelunternehmer gewährt, ist entscheidend darauf abzustellen, ob die Hingabe der Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft dient und damit den Wert der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft sichert bzw. erhöht.<sup>126</sup> Betriebsvermögen des Einzelunternehmers ist in jedem Fall dann anzunehmen, wenn der Kapitalbedarf bereits bei der Aufspaltung bestand und sich die Betriebsgesellschaft zu den vereinbarten Bedingungen nicht kurzfristig ein Darlehen bei einer Bank hätte besorgen können.<sup>127</sup> Wird das Darlehen von den Gesellschaftern der Besitzgesellschaft gewährt, liegt Sonderbetriebsvermögen II dann vor, wenn die Darlehenmittel unmittelbar zur Begründung und der Stärkung der Beteiligung eingesetzt werden sollten, insbesondere also einer wirtschaftlichen Notwendigkeit folgen, der Absicherung oder Verbesserung der Vermögens- oder Ertragslage und damit des Werts der Beteiligung dienen oder aus dem Aufspaltungsvorgang „hervorgegangen“ sind.<sup>128</sup> Sonderbetriebsvermögen II liegt daher insbesondere dann nicht vor, wenn der Kredit nach der Aufspaltung gewährt wird, wenn er von einem Gesellschafter gegeben wird, der keine beherrschende Stellung einnimmt, wenn das Darlehen vergleichsweise niedrig ist und

<sup>123</sup> So auch Bitz in Littmann/Bitz/Pust EStG § 15 Rn. 362.

<sup>124</sup> BFH 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; Brinkmeier GmbH-StB 2001, 101.

<sup>125</sup> BFH 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864; 7.3.1978 – VIII R 38/74, BStBl. II 1978, 378 iVm 24.9.1976 – I R 149/74, BStBl. II 1977, 69.

<sup>126</sup> BFH 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356.

<sup>127</sup> Brandmüller Betriebsaufspaltung, Gruppe 5.6, S. 53.

<sup>128</sup> BFH 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356.

darüber hinaus kurzfristig gewährt wird, wenn die Betriebsgesellschaft zu gleichen Bedingungen ein Darlehen auch anderweitig bekommen hätte, ohne dass sich der gewährende Gesellschafter dafür verbürgt hätte, wenn das Darlehen aus dem Privatvermögen des Darlehensgebers stammt, ja sogar, wenn es aus stehengelassenen Gewinnen stammt.<sup>129</sup> Nichts anderes kann gelten, wenn ein Nur-Besitzgesellschafter, der an der Betriebskapitalgesellschaft nicht beteiligt ist, dieser ein Darlehen gewährt.

- 80** Wird ein Darlehen von der Besitzpersonengesellschaft oder einem ihrer Gesellschafter an eine Kapitalgesellschaft gewährt, die Geschäftspartner der Betriebsgesellschaft ist, gehört auch dieses Darlehen grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft bzw. dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters.<sup>130</sup>

### Dividenden

- 81** Die von der Betriebsgesellschaft ausgeschütteten Gewinne gehören insoweit zu den gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens, wie auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen darstellen. Der BFH hatte – der sog. Konzernrechtsprechung des BGH<sup>131</sup> folgend – auch in Betriebsaufspaltungsfällen die Auffassung vertreten, dass der auf die Obergesellschaft entfallende Dividendenanspruch bereits vor Ergehen des Gewinnfeststellungsbeschlusses handelsrechtlich im Jahresabschluss der Muttergesellschaft ausgewiesen werden kann, so dass er steuerlich auszuweisen ist, wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft und die die Ausschüttung empfangende Obergesellschaft verbundene Unternehmen im Sinn des § 15 AktG sind und das Geschäftsjahr der Obergesellschaft nicht früher endet als das der Untergesellschaft, der Jahresabschluss der Untergesellschaft noch vor Beendigung der Jahresabschlussprüfung bei der Obergesellschaft festgestellt worden ist und das Entstehen des Dividendenanspruchs tatsächlich gesichert erscheint.<sup>132</sup> Diese Rechtsprechung war unabhängig davon anwendbar, welche Rechtsform die Obergesellschaft hat.
- 82** Auch der Europäische Gerichtshof hatte sich auf Vorlage des Bundesgerichtshofs bereits mit der Frage auseinandergesetzt, ob es europarechtskonform ist, den Gewinnanspruch der Muttergesellschaft zu bilanzieren, obwohl bei der Tochtergesellschaft der Jahresabschluss noch nicht festgestellt wurde. Der Europäische Gerichtshof<sup>133</sup> hat die Auffassung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs als richtlinienkonform bestätigt.<sup>134</sup>
- 83** Mit Beschluss vom 7.8.2000<sup>135</sup> hat der Große Senat des BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert: Dividendenansprüche gegenüber einer Tochterkapital-

<sup>129</sup> BFH 7.3.1978 – VIII R 38/74, BStBl. II 1978, 378.

<sup>130</sup> BFH 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354.

<sup>131</sup> BGH 3.11.1975 – II ZR 67/73, BGHZ 65, 230.

<sup>132</sup> BFH 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714.

<sup>133</sup> EuGH 27.6.1996 – C-234/94, GmbHR 1996, 521.

<sup>134</sup> Zur Berichtigung der offensichtlichen Unrichtigkeiten des Urteils durch Beschluss 10.7.1997, vgl. GmbHR 1997, 798.

<sup>135</sup> BFH 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. I 2000, 832; vgl. Hoffmann DStR 2000, 1682; Herzig BB 2000, 2247; Groh DB 2000, 2444; Moxter DB 2000, 2333; Reis INF 2000, 705.

gesellschaft, für die am Bilanzstichtag der Muttergesellschaft noch kein Gewinnverwendungsbeschluss gefasst ist, sollen grundsätzlich nicht aktivierungsfähig sein. Im Gegensatz zur Auffassung des BGH<sup>136</sup> vertritt der BFH damit die Ansicht, dass eine phasengleiche Aktivierung in der Regel unzulässig ist, weil der Gewinnaus schüttungsanspruch sich erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss zu einem aktiverbaren Wirtschaftsgut verselbstständige und zuvor lediglich Bestandteil der Beteiligung sei. Regelmäßig werde dabei erst nach dem Bilanzstichtag über die Gewinnverwendung entschieden. Da die Voraussetzungen für ein Wirtschaftsgut also nicht erfüllt seien, könne ein handelsrechtliches Wahlrecht auf Basis des handelsrechtlich grundlegenden Realisationsprinzips nur eine Bilanzierungshilfe sein. Im Sinne des Großen Senats hat auch der VIII. Senat des BFH am 31.10.2000<sup>137</sup> entschieden. Eine phasengleiche Aktivierung kommt daher nur noch ausnahmsweise dann in Betracht, wenn bei mehrheitlicher Beteiligung am Bilanzstichtag die Meinungsbildung über die Höhe der späteren Ausschüttung bereits endgültig abgeschlossen ist oder eine verbindliche Verpflichtung zu einer bestimmten Gewinnverwendung besteht. Letzteres kann z.B. dann der Fall sein, wenn eine Ausschüttungsverpflichtung auf Grund Gesetzes oder Gesellschaftsvertrag besteht oder ein Vorabauausschüttungsbeschluss bereits gefasst wurde.

In der jüngeren Rechtsprechung des BFH wurden die Anforderungen an eine phasengleiche Aktivierung nochmals konkretisiert.<sup>138</sup> Ein beherrschender Gesellschafter soll Dividendenansprüche gegenüber der beherrschten Betriebskapitalgesellschaft jedenfalls dann nicht schon vor dem Gewinnverwendungsbeschluss aktivieren können, wenn nicht durch objektiv nachprüfbarer Umstände belegt werden kann, dass er bereits am Bilanzstichtag unumstößlich zur Ausschüttung eines bestimmten Betrags entschlossen war.

Abgesehen von äußerst seltenen Ausnahmefällen kommt es daher in der Regel nicht zu einer phasengleichen Bilanzierung, so dass grundsätzlich bei der Obergesellschaft der Dividendenausschüttungsanspruch erst aktiviert werden kann, wenn bei der Betriebsgesellschaft hierüber beschlossen wurde.

Das Bundesfinanzministerium<sup>139</sup> vertritt die Auffassung, dass unter Geltung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens eine phasengleiche Aktivierung grundsätzlich nicht möglich ist. Für die Veranlagungszeiträume bis 31.12.2000, also unter Geltung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, sollen hingegen die früheren Grundsätze zur phasengleichen Aktivierung gelten.

### **Erneuerungsrückstellung**

Siehe „Rückstellungen“ (→ Rn. 111).

87

### **Ersatzbeschaffung**

Siehe „Rückstellungen“ (→ Rn. 111).

88

---

<sup>136</sup> BGH 12.1.1998 – II ZR 82/93, BGHZ 137, 378.

<sup>137</sup> BFH 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 184.

<sup>138</sup> BFH 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340.

<sup>139</sup> BMF 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510.

### Geschäfts- und Firmenwert

- 89** Bei Begründung einer echten Betriebsaufspaltung existiert bei der neu errichteten Betriebsgesellschaft für sich genommen zunächst kein originärer Geschäfts- oder Firmenwert. Ein solcher kann allenfalls dem Besitzunternehmen zukommen, wenn dessen Wert bei Begründung der Betriebsaufspaltung den Substanzwert der einzelnen Wirtschaftsgüter übersteigt.<sup>140</sup>
- 90** Ein bestehender Geschäfts- oder Firmenwert kann der Betriebsgesellschaft allerdings zur Nutzung überlassen werden<sup>141</sup> oder auch auf die Betriebsgesellschaft übertragen werden; die Zuordnung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem der beiden Unternehmen ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig.<sup>142</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Geschäfts- oder Firmenwert mit dem bei Begründung der Betriebsaufspaltung bestehenden Unternehmen der Besitzgesellschaft dergestalt verbunden, dass er nicht ohne das Besitzunternehmen veräußert oder entnommen werden kann.<sup>143</sup> Sofern allerdings die geschäfts- oder firmenwertbildenden Faktoren des Unternehmens übertragen werden, geht mit diesen auch der Geschäfts- oder Firmenwert auf den Erwerber über.
- 91** Bei Begründung der Betriebsaufspaltung geht der Geschäfts- oder Firmenwert nach Auffassung des BFH dann auf die Betriebsgesellschaft über, wenn diese ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann, die Nutzungsmöglichkeit der Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens durch die Betriebsgesellschaft auf Dauer angelegt ist und diesem nicht vorzeitig entzogen werden kann. Regelmäßig kann davon ausgegangen werden, wenn der Betriebsgesellschaft bei Begründung der Betriebsaufspaltung sämtliche Wirtschaftsgüter mit Ausnahme des Betriebsgrundstücks übertragen werden und dieses Betriebsgrundstück der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wird. Nur dann, wenn der Geschäfts- oder Firmenwert allein auf Umstände zurückzuführen ist, die dem Betriebsgrundstück innewohnen, verbleibt der Geschäfts- oder Firmenwert beim Besitzunternehmen.<sup>144</sup> Zu beachten ist, dass bei einer Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen eine Betriebsverpachtung vorliegt, die lediglich durch die Betriebsaufspaltung überlagert ist. Dennoch soll in diesen Fallkonstellationen ein Geschäfts- oder Firmenwert des Besitzunternehmens nicht auf die Betriebsgesellschaft übergehen, sondern lediglich zur Nutzung überlassen sein.<sup>145</sup>
- 92** Der Geschäfts- oder Firmenwert kann unentgeltlich auf die Betriebsgesellschaft übertragen oder entgeltlich veräußert werden. Im Falle einer Veräußerung ist der entstandene Gewinn bei der Besitzgesellschaft zu versteuern, während die Be-

---

<sup>140</sup> BFH 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576.

<sup>141</sup> FG Düsseldorf 25.9.2003 – 11 K 5608/01, EFG 2004, 41 (rkr.); BFH 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634; *Levedag* NWB 2010, 106.

<sup>142</sup> BFH 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378; 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634; 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771.

<sup>143</sup> BFH 14.1.1998 – X R 57/93, BFH/NV 1998, 1160.

<sup>144</sup> BFH 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935; 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771.

<sup>145</sup> FG Rheinland-Pfalz 24.10.2002 – VI K 3031/98, EFG 2003, 240 (rkr.); BFH 30.5.2001 – II R 6/98, BFH/NV 2002, 26.

triebsgesellschaft den Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben muss. Ein unangemessen hohes Entgelt führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, ist das Entgelt unangemessen niedrig, liegt eine verdeckte Einlage vor. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem Geschäfts- oder Firmenwert nach der Rechtsprechung des BFH um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut handelt.<sup>146</sup> Eine solche verdeckte Einlage des Geschäfts- oder Firmenwerts führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteilseigner, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG. Bei Beendigung der Betriebsaufspaltung fällt der Geschäfts- oder Firmenwert an das Besitzunternehmen zurück. Eine Entschädigung ist nur dann zu entrichten, wenn eine solche im Überlassungsvertrag vorgesehen war.<sup>147</sup>

Ein entschädigungsloser Rückfall des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Beendigung der Betriebsaufspaltung führt allerdings selbst dann nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn sich der Geschäfts- oder Firmenwert während der Dauer des Bestehens der Betriebsaufspaltung erhöht hat.<sup>148</sup>

Verbleibt der Geschäfts- oder Firmenwert beim Besitzunternehmen, verflüchtigt er sich nicht automatisch im Laufe der Zeit. Er kann vor allem fortbestehen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter an das Betriebsunternehmen überlassen werden, diese maßgeblich sind für die Bildung des Geschäfts- oder Firmenwerts und für den Fall der Beendigung der Betriebsaufspaltung gesichert ist, dass das frühere Einheitspreisen und das Besitzunternehmen fortgeführt werden.<sup>149</sup> Er ist dann als selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut nicht zu bilanzieren. Etwa vereinbarte und entrichtete Nutzungsentgelte führen nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, sofern sie angemessen sind. Bei Beendigung der Betriebsaufspaltung ist der Geschäfts- und Firmenwert entschädigungslos auf das Besitzunternehmen zu übertragen.<sup>150</sup>

#### Geschäftsführergehalt

Die an den Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft gezahlten Vergütungen gehören auch dann zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, wenn sie an eine sowohl an der Besitz- als auch an der Betriebsgesellschaft beteiligte Person gezahlt werden.<sup>151</sup> Der BFH geht davon aus, dass nur Beziehungen, die ihre Grundlage im einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen innerhalb des Besitz- und Betriebsunternehmens haben, also auf der Betriebsaufspaltung beruhen, der betrieblichen Sphäre des Besitzunternehmens zuzurechnen sind.

Anderes gilt, wenn die Gesamtbezüge einem Fremdvergleich nicht standhalten und eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist; die unangemessenen

<sup>146</sup> BFH 24.3.1987 – I R. 202/83, BStBl. II 1987, 705.

<sup>147</sup> BFH 23.10.1974 – I R. 13/73, BStBl. II 1975, 204; 28.6.1989 – I R. 25/88, BStBl. II 1989, 982.

<sup>148</sup> BFH 31.3.1971 – I R. 111/69, BStBl. II 1971, 536.

<sup>149</sup> FG Rheinland-Pfalz 24.10.2002 – 6 K 3031/98, EFG 2003, 240 (rkr).

<sup>150</sup> so auch Söffing/Micker Die Betriebsaufspaltung Rn. 1555

<sup>151</sup> BFH 23.3.2011 – X R. 42/08, BStBl. II 2012, 188; 9.7.1970 – IV R. 16/69, BStBl. II 1970, 722.

Teile sind gewinnerhöhend den Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens zuzurechnen.<sup>152</sup>

#### **Instandhaltung/Instandsetzung**

- 97 Siehe „Rückstellungen“ (→ Rn. 112).

#### **Korrespondierende Bilanzierung**

- 98 Vgl. → § 5 C. I.

#### **Mittelbare Beteiligung**

- 99 Zur sachlichen Verflechtung bei mittelbarer Beteiligung vgl. → § 2 F.
- 100 Liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung bei mittelbarer Beteiligung vor, sind die Anteile an der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen II; vgl. hierzu „Anteile an der Betriebsgesellschaft“ (→ Rn. 76).

#### **Organschaft**

- 101 Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft sind seit dem Veranlagungszeitraum 2001 nur noch die finanzielle Eingliederung und das Bestehen eines Ergebnisabführungsvertrags. Die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft sind hingegen nicht mehr erforderlich.<sup>153</sup> Auf eine eigene gewerbliche Betätigung des Organträgers kommt es nicht mehr an, so dass auch das Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung Organträger einer körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft sein kann.<sup>154</sup>
- 102 Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers ist die Entscheidung des BFH vom 22.4.2010<sup>155</sup> zu berücksichtigen: Danach kann allein aus der Tatsache, dass eine Personengruppe beherrschend am Besitz- und am Betriebsunternehmen beteiligt ist, nicht mehr ohne weiteres auf eine finanzielle Eingliederung geschlossen werden (vgl. → § 5 A. III. 3.).
- 103 Durch den weiterhin erforderlichen Ergebnisabführungsvertrag ist sicherzustellen, dass der Gewinn der Betriebsgesellschaft an das Besitzunternehmen ebenso abgeführt wird, wie das Besitzunternehmen zur Verlustübernahme zu verpflichten ist. Hierbei sind die Vorschriften des Aktiengesetzes (analog) anzuwenden.
- 104 Da bei der Betriebsaufspaltung eine Verlustübernahme durch die Besitzgesellschaft in aller Regel vermieden werden soll, sind die Fälle der körperschaftsteuerlichen Organschaft in der Praxis der Betriebsaufspaltung sehr selten.

<sup>152</sup> BFH 9.11.2009 – I B 77/09, BFH/NV 2010, 472.

<sup>153</sup> Waas/Hoffmann/Palonka BB 2008, 2682; Stahl KÖSDI 2002, 13358; Reiss in Kirchhof EStG, § 15 Rn. 104.

<sup>154</sup> Stahl/Fuhrmann NZG 2003, 250 (251); Bauschatz in Carlé, Die Betriebsaufspaltung Rn. 419; Reiss in Kirchhof EStG § 15 Rn. 106.

<sup>155</sup> BFH 22.4.2010 – V R 9/09, DStR 2010, 1277; vgl. dazu auch Dehmer DStR 2010, 1701.

### Pachtvertrag

Pachtverträge sind als schwebende Dauerrechtsverhältnisse grundsätzlich nicht **105** zu bilanzieren. Das gilt, solange jede der Vertragsparteien die vertragliche Vereinbarung erfüllt, so dass nach herrschender Meinung das Vertragsverhältnis „ausgeglichen“ ist mit der Folge, dass weder Pächter noch Verpächter Verpflichtungen bzw. Ansprüche zu bilanzieren haben.<sup>156</sup>

In der Literatur ist weitgehend unstreitig, dass bei schwebenden Geschäften **106** – entgegen dem Wortlaut des § 238 HGB – nicht die einzelnen Geschäfte auszuweisen sind, sondern lediglich die sich daraus ergebenden Veränderungen in der Vermögenslage, obwohl sich durch den Abschluss von Verträgen gewiss wirtschaftliche Veränderungen im Unternehmen ergeben.

Die Nichtverbuchung schwebender Geschäfte ergibt sich allein aus dem sog. **107** **Realisationsprinzip** das besagt, dass positive Erfolgsbeiträge erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie durch den Umsatzprozess bestätigt sind. Dieses Prinzip verbietet es, die Ansprüche aus einem Vertrag höher anzusetzen als die Verpflichtungen. Auf Grund des sog. **Imparitätsprinzips** sind jedoch drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Handelsrecht durch eine entsprechende Rückstellung zu erfassen, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Beispielsweise hat das Betriebsunternehmen handelsrechtlich unter Umständen eine Drohverlustrückstellung zu bilden, wenn die angemieteten Räumlichkeiten ganz oder teilweise nicht mehr genutzt werden können, ohne dass der Mietvertrag angepasst werden könnte.<sup>157</sup> Steuerlich dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nicht gebildet werden, § 5 Abs. 4a EStG.

Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass bilanziell ausschließlich abzusehende **108** Erfolgsbeiträge aus Pachtverhältnissen zu berücksichtigen sind; hingegen sind ausgeglichene schwebende Geschäfte für Buchführung und Bilanzierung unproblematisch.

Der Grundsatz, dass abgeschlossene Verträge (z.B. Nutzungsüberlassungsverträge) nicht zu bilanzieren sind, solange man davon ausgehen kann, dass Leistung und Gegenleistung einander ausgewogen gegenüberstehen, gilt nicht für die Fälle, in denen die eine oder andere Seite die Leistung (oder Teil-Leistungen) erbracht hat.

Sind **Pachtzinsvorauszahlungen** geleistet worden, ist mit der vereinbarten **110** Vorauszahlung ein Nutzungsrecht für spätere Zeiträume erworben worden. Insofern hat der Pächter in Höhe der geleisteten Vorauszahlungen einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und nach Maßgabe der tatsächlichen Nutzung aufzulösen. Dies gilt auch für einmalige Ausgaben, die der Pächter aufwendet, um das Pachtrecht zu erhalten.<sup>158</sup> Der Verpächter hat unter den obigen Voraussetzungen das Pachtrecht als passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu passivieren, da – ähnlich wie bei einer Kundenvorauszahlung – eine Leistungsverpflichtung zur Überlassung der Pachtgegenstände entsteht. Wie der Aktivposten beim Pächter aufzulösen ist, ist auch der Passivposten beim Verpächter entsprechend den auf

<sup>156</sup> BFH 11.10.2007 – IV R 52/04, BFH/NV 2008, 437; 23.9.2008 – IV B 15/07, BFH/NV 2009, 28.

<sup>157</sup> Brandmüller Betriebsaufspaltung, Gruppe 6.3, S. 4.

<sup>158</sup> Vgl. auch Knoppe Betriebsaufspaltung, S. 115 ff. mwN.

die Laufzeit zu verrechnenden Pachtzahlungen zu Gunsten des Gewinns aufzulösen.<sup>159</sup>

### Rückstellungen

#### *Pachtzinsrückstellungen*

- 111 Bei dem Nutzungsüberlassungsverhältnis handelt es sich um ein schwebendes Rechtsgeschäft. Im Rahmen schwebender Rechtsgeschäfte stehen sich Forderungen und Leistungen nach der Rechtsprechung des BFH<sup>160</sup> regelmäßig ausgeglichen gegenüber, so dass der einseitige bilanzielle Ausweis ungewisser Verbindlichkeiten grundsätzlich ausscheidet. Berücksichtigungsfähig sind im Rahmen der Handelsbilanz lediglich Verpflichtungsüberschüsse als drohende Verluste. Im Falle eines Erfüllungsrückstandes geraten die gegenseitigen Leistungsverpflichtungen ins Ungleichgewicht, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte.<sup>161</sup> Für die Frage, ob ein Erfüllungsrückstand gegeben ist, sind nicht allein bürgerlich rechtliche Verhältnisse zu Grunde zu legen, sondern eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung.<sup>162</sup> Eine Passivierungsverpflichtung besteht nach der Rechtsprechung des BFH nur dann, wenn rückständige Mietraten aufgeschoben und mit späteren, künftigen Mietraten zu leisten wären. Nur dann handelt es sich bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise um einen tatsächlichen Erfüllungsrückstand.

#### *Unterlassene Instandhaltung*

- 112 Nach der gesetzlichen Regelung hat das Besitzunternehmen als Verpächter grundsätzlich die zur Nutzung überlassenen Gegenstände in einem vertragsgemäßen Zustand zu erhalten, §§ 535 Abs. 1 S. 2, 581 Abs. 2 BGB. Für diese Erhaltungsverpflichtung darf das Besitzunternehmen keine Rückstellungen bilden.<sup>163</sup> Dies liegt darin begründet, dass der Vermieter während der Laufzeit des Mietvertrags lediglich die Überlassung der vermieteten Sache, nicht aber die zukünftige Reparaturleistung schuldet. Sofern der Vermieter regelmäßige erforderliche Instandhaltsleistungen erbringt, ist er insoweit nicht im Rückstand. Eine Rückstellung ist hingegen zulässig und geboten für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB. Diese handelsrechtliche Passivierungsverpflichtung gilt auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die Steuerbilanz. Steuerrechtlich dürfen allerdings nur Rückstellungen für sofort abziehbare Aufwendungen berücksichtigt werden, also für solche Zahlungen, die nicht Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind, § 5

---

<sup>159</sup> Vgl. auch Knoppe Betriebsaufspaltung, S. 116f.

<sup>160</sup> BFH 7.6.1988 – VIII R 296/82, BStBl. II 1988, 886.

<sup>161</sup> BFH 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866.

<sup>162</sup> BFH 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593.

<sup>163</sup> BFH 1.3.1960 – I 201/59, DStZ/A 1960, 181; 17.2.1971 – I R 121/69, BStBl. II 1971, 391; 26.5.1976 – I R 80/74, BStBl. II 1976, 622.