

## Passivposten in der Steuerbilanz bei Minderung des Veräußerungspreises?

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27. 4. 1994 - 1 K 1918/91  
§ 5 Abs. 1, 5 Nr. 2 EStG; §§ 246, 247, 249, 250 HGB

### Leitsatz (nicht amtlich):

Veräußert ein freiberuflich tätiger, bilanzierender Filmhersteller sein von ihm hergestelltes Film- und Videomaterial mit sämtlichen hieran bestehenden Urheberrechten gegen einen sofort fälligen (und auch vereinnahmten) festen Kaufpreis mit der zusätzlichen Vereinbarung, daß die Vertragsparteien die dem Käufer eingeräumten Rechte für die nächsten fünf Jahre gemeinsam nutzen und sich der Kaufpreis für die Übertragung des Film- und Videomaterials inklusive seiner hieran bestehenden Rechte dann vermindern soll, wenn sich die der zusätzlichen Vereinbarung zugrunde gelegte gemeinsame Gewinnerwartung nicht bis zum Ende der nächsten fünf Jahre erfüllen sollte, so kann für die sich hieraus ggf. ergebende und ggf. teilweise Rückzahlungsverpflichtung des Kaufpreises weder eine Schuld (§§ 246 Abs. 1, 247 Abs. 1 HGB) noch ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 250 Abs. 2 HGB) noch eine Rückstellung wegen einer ungewissen Verbindlichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gebildet werden.

### Aus dem Sachverhalt:

Der Kläger veräußerte verschiedene „Film- und Videomaterialien mit sämtlichen ausschließlichen Nutzungs-, Verbreitungs- und Vervielfältigungsrechten...“ zu einem Kaufpreis von (netto) 120 000 DM, der sofort zur Zahlung fällig war. Gleichzeitig vereinbarten die Vertragsparteien, die Rechte in der Zeit vom 1. 7. 1987 bis 30. 6. 1992 „in Zusammenarbeit gemeinsam zu nutzen. ... Hierbei gingen die Vertragsparteien davon aus, daß „während der fünfjährigen gemeinsamen Nutzungsdauer“ ein Reinerlös von netto 700 000 DM erzielt werde. Sollte dies nicht der Fall sein, so „vermindert sich der Kaufpreis entsprechend dem Verhältnis des Mindererlöses zu den von den Vertragsparteien zugrundegelegten Einnahmen von 700 000 DM“. Eine Erhöhung des Kaufpreises kam jedoch nicht in Betracht.

### Aus den Gründen:

Für die sich aus dem Vertrag vom 15./19. 8. 1987 ggf. ergebende und ggf. teilweise Rückzahlungsverpflichtung des Kaufpreises entfällt der **Ausweis als „Schulden“** i. S. der §§ 246 Abs. 1, 247 Abs. 1 HGB schon deswegen, weil zum Bilanzstichtag am 21. 12. 1987 eine Rückzahlungsverpflichtung (Reduzierung des Kaufpreises) weder dem Grunde noch der Höhe nach feststand. ... Der vom Kläger hierfür gebildete **passive RAP** (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 250 Abs. 2 HGB) war gleichfalls nicht zulässig. Nach den genannten Vorschriften sind passive RAP nur anzusetzen für Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dies ist für den im Jahre 1987 vereinnahmten Kaufpreis nicht gegeben. Dieser wurde nämlich als einmalige Gegenleistung für die Veräußerung des Film- und Videomaterials sowie die — endgültige — Einräumung der damit verbundenen Nutzungsrechte vereinbart. Insoweit handelt es sich nicht um ein — zeitraumbezogenes — Entgelt für eine nach dem Abschlußstichtag zu erbringende, zeitlich befristete (oder unbefristete) Leistung ... (wird ausgeführt). Auch eine **Rückstellung wegen einer ungewissen Verbindlichkeit** (hier: Rückzahlungsverpflichtung wegen — späterer — Reduzierung des Kaufpreises) scheidet aus. Eine ungewisse Verbindlichkeit ... kann nur dann zur Bildung einer Rückstellung führen, wenn die Verbindlichkeit am Bilanzstichtag entweder dem Grunde nach entstanden oder wirtschaftlich im abgelaufenen Wirtschaftsjahr oder in früheren Wirtschaftsjahren verursacht worden ist. ... Außerdem setzt die Bildung

einer diesbezüglichen Rückstellung voraus, daß am Bilanzstichtag das Entstehen der Verbindlichkeit wahrscheinlich ist (BFH vom 22. 1. 1992 - X R 23/89, BStBl 1992 II S. 488, 489 re. Sp., m. w. N.) und der Stpfl. demgemäß ernsthaft damit rechnen muß, in Anspruch genommen zu werden (BFH vom 30. 6. 1983 - IV R 41/81, BStBl 1984 II S. 263). Hingegen reicht die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit zur gewinnmindernden Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz nicht aus.

Anders als bei der vertraglichen Einräumung oder beim Bestehen gesetzlicher Gewährleistungsrechte ist hier das Entstehen einer Rückzahlungsverpflichtung nicht auf Umstände zurückzuführen, die bereits bei der Übergabe der Kaufsache bzw. Einräumung der damit verbundenen Urheberrechte vorhanden waren, sondern im wesentlichen auf Gegebenheiten ... zurückzuführen, die erst später, und zwar bis zum Ende des Fünfjahreszeitraums, eintreten konnten. ... Insbesondere kann auch dem Umstand, daß die Vertragsparteien bei Vertragsabschluß am 15./19. 8. 1987 übereinstimmend vom Erreichen der Gewinnerwartung ausgegangen sind, entnommen werden, daß jedenfalls bis zum 31. 12. 1987 eine „gewisse“ Wahrscheinlichkeit für eine künftige Kaufpreisreduzierung nicht gegeben war ... (wird ausgeführt).

#### **Anmerkung:**

1. Das FG Rheinland-Pfalz hatte über einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem ein Freiberufler für eine aus einer Kaufpreisminderung resultierende **Eventualverbindlichkeit** den Abzug bei seiner Gewinnermittlung im Veräußerungsjahr begehrte.

2. Als **Freiberufler** hätte dem Stpfl. auch die Ermittlung seines Gewinns als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 3 EStG offengestanden. Da es sich hierbei um eine schlichte Einnahme-Ausgabe-Rechnung handelt, wäre dann der begehrte Abzug der Eventualverbindlichkeit im Veräußerungsjahr an der fehlenden Verausgabung gescheitert.

3. Der Stpfl. ermittelte seinen Gewinn jedoch durch **Betriebsvermögensvergleich** gem. § 4 Abs. 1 EStG. Daher war zu prüfen, ob die eventuelle Minderung des Veräußerungspreises bereits als Passivposten in der Steuerbilanz des Veräußerungsjahrs berücksichtigt werden mußte. Hierfür kam in Betracht der Ansatz als Verbindlichkeit, als passiver RAP oder als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten.

4. Das FG stellt zunächst in Übereinstimmung mit der h. M. fest, daß die handelsrechtlichen GoB auch für die originären Steuerbilanzen gelten, die im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erstellt werden. Zu den GoB zählen insbesondere das Gebot des vollständigen Ausweises von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 246 Abs. 1 HGB), das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) sowie das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

5. Da am Bilanzstichtag des Veräußerungsjahrs eine **Verpflichtung** des Stpfl. zur (teilweisen) **Rückzahlung** des Kaufpreises weder dem Grunde noch der Höhe nach feststand, hat das FG den Ansatz einer Verbindlichkeit zu Recht abgelehnt. Auch der Ansatz eines passiven RAP zur teilweisen Neutralisierung des vereinnahmten Veräußerungspreises scheidet aus, weil der Veräußerungspreis nicht als Ertrag späterer Wirtschaftsjahre anzusehen ist, sondern in voller Höhe im Veräußerungsjahr realisiert wird.

6. Fraglich könnte allein der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten sein. Voraussetzung hierfür ist jedoch, daß die Verpflichtung wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht worden und eine Inanspruchnahme des Stpfl. wahrscheinlich ist. Da im vorliegenden Fall die Kaufpreisminderung an die Nichterreichung zukünftiger Gewinnvorgaben gebunden ist, **fehlt es jedoch an der wirtschaftlichen Verursachung in der Vergangenheit.**

7. Im **Ergebnis** wird man deshalb die Kaufpreisminderung wegen nicht erfüllter Gewinnerwartungen erst nach Ablauf der fünf Folgejahre bzw. in dem Wirtschaftsjahr, in dem feststeht, daß die Gewinnerwartungen nicht mehr erfüllt werden, berücksichtigen dürfen. Etwas anderes könnte allerdings für Veräußerungsvorgänge i. S. der §§ 16, 17 EStG gelten: Hier dürfte die nachträgliche Anpassung des Veräußerungspreises als ein Ereignis mit steuerlicher Wirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung anzusehen sein (BFH v. 19. 7. 1993 GrS 1/92, BStBl 1993 II S. 894; GrS 2/92, BStBl 1993 II S. 897).