

# Urteil vom 25. April 2018, VI R 51/16

## Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bei Betriebsaufgabe

ECLI:DE:BFH:2018:U.250418.VIR51.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 2, EStG § 14, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 16 Abs 4, HGB § 250 Abs 2, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. June 2016, Az: 13 K 33/15

## Leitsätze

Ein wegen eines Zinszuschusses gebildeter passiver Rechnungsabgrenzungsposten ist im Rahmen einer Betriebsaufgabe zu Gunsten des Aufgabegewinns aufzulösen, wenn das dem Zinszuschuss zugrundeliegende Darlehen fortgeführt wird.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. Juni 2016 13 K 33/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Ertrag aus der Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens (pRAP) beim laufenden Gewinn oder beim Betriebsaufgabegewinn zu berücksichtigen ist.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2010) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die er durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) ermittelte. Die Steuerbilanz zum 30. Juni 2010 wies einen pRAP wegen eines Zinszuschusses nach dem Agrarinvestitionsförderungsprogramm für die Errichtung eines Schweinestalls aus. Der Schweinestall wurde im Jahr 2005 errichtet und im Juli 2010 an einen anderen Landwirt verpachtet. Das Darlehen wurde weiterhin bedient.
- 3 Der Kläger gab den Betrieb zum 31. Dezember 2010 auf. Der pRAP war in der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2010 noch enthalten. Im Rahmen einer Außenprüfung für das Streitjahr löste der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den pRAP erfolgswirksam auf und erhöhte den --im Übrigen unstreitigen-- laufenden land- und forstwirtschaftlichen Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. Juli bis 31. Dezember 2010 entsprechend.
- 4 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1955 veröffentlichten Gründen statt. Der streitige pRAP sei nicht zu Gunsten des laufenden Gewinns aufzulösen, sondern beim Betriebsaufgabergebnis zu berücksichtigen.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Es beantragt,  
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 14. Juni 2016 13 K 33/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Ertrag aus der Auflösung des streitigen pRAP bei der Ermittlung des Aufgabegewinns und nicht im Rahmen des laufenden Gewinns zu berücksichtigen ist.
- 9** 1. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung bzw. Aufgabe eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt werden (§§ 14, 16 Abs. 3 EStG).
- 10** Nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und den Senat damit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum 31. Dezember 2010 aufgegeben. Er musste aus diesem Anlass sowohl den Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 2 und 3 EStG) durch eine Aufgabebilanz als auch den laufenden Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 31. Dezember 2010 durch eine letzte Schlussbilanz ermitteln (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Mai 2015 X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 35, m.w.N.). Dies steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 11** a) Die letzte Schlussbilanz schließt die (laufende) land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit des Klägers ab. Das Betriebsvermögen ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) und ergibt im Vergleich mit dem Betriebsvermögen auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, bereinigt um den Wert der Entnahmen und Einlagen, den laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres (s. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1358).
- 12** b) In der Aufgabebilanz werden dagegen etwa veräußerte und in das Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter und die verbliebenen Schulden mit den Werten des § 16 Abs. 3 EStG angesetzt. Aus dem Vergleich des in ihr ausgewiesenen Betriebsvermögens mit dem Betriebsvermögen der letzten Schlussbilanz, vermindert um die Aufgabekosten, ergibt sich der Aufgabegewinn bzw. -verlust (§ 16 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG). Entsteht ein Aufgabegewinn, ist er einkommensteuerrechtlich ggf. um den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG zu kürzen und im Übrigen in der Regel gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG tarifbegünstigt zu versteuern (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1358, m.w.N.).
- 13** c) Bei der Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und tarifbegünstigtem Aufgabegewinn ist grundsätzlich auf den zeitlichen und wirtschaftlichen bzw. sachlichen Zusammenhang des einzelnen Geschäftsvorfalles mit dem laufenden Geschäftsbetrieb einerseits und der Betriebsaufgabe andererseits abzustellen (BFH-Urteile vom 24. August 2000 IV R 42/99, BFHE 193, 107, BStBl II 2003, 67; vom 10. November 2004 XI R 69/03, BFHE 208, 190, BStBl II 2005, 596; vom 20. Dezember 2006 X R 31/03, BFHE 216, 288, BStBl II 2007, 862, und vom 23. Mai 2007 X R 35/06, BFH/NV 2007, 1862, m.w.N.). Ein zeitlicher Zusammenhang allein genügt nicht (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1988 IV R 140/86, BFHE 155, 341, BStBl II 1989, 368).
- 14** Ob Geschäftsvorfälle noch beim Schlusskapital in der Schlussbilanz und damit bei der Ermittlung des laufenden Gewinns oder erst in der Aufgabebilanz beim Aufgabegewinn zu berücksichtigen sind, bestimmt sich deshalb danach, ob Erträge und Aufwendungen in einem Veranlassungszusammenhang zur Veräußerung/Betriebsaufgabe als dem auslösenden Moment stehen (BFH-Urteile vom 15. Juni 2016 I R 64/14, BFHE 254, 291, BStBl II 2017, 182, Rz 15, und vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736, Rz 17, jeweils mit m.w.N.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 586, m.w.N.; Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 16 Rz 263; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 16 Rz 290; Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rz 123 a.E.; Blümich/ Schallmoser, § 16 EStG Rz 557).
- 15** 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG den streitigen pRAP zu Recht dem Aufgabegewinn und nicht dem laufenden Gewinn zugeordnet.
- 16** a) Gemäß § 250 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind als RAP auf der Passivseite der Bilanz Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen; dem entspricht wörtlich § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Bestimmungen gelten als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für nicht gewerblich tätige Unternehmer, also auch für Landwirte, die ihren Gewinn durch

Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln (Senatsurteil vom 15. Februar 2017 VI R 96/13, BFHE 257, 244, BStBl II 2017, 884, m.w.N.). Diese Vorschriften sollen gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2, Nr. 5 HGB) erst dann --durch Auflösung des pRAP-- erfolgswirksam wird, wenn der Steuerpflichtige seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat (BFH-Urteile vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, BFH/NV 2015, 1577; vom 23. Februar 2005 I R 9/04, BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481; vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202, und vom 3. Mai 1983 VIII R 100/81, BFHE 138, 443, BStBl II 1983, 572).

- 17** Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags i.S. der §§ 320 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Er ist aber nicht auf synallagmatische schuldrechtliche Leistungen beschränkt (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 1577, und in BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481). Erfasst werden auch Fälle, in denen die gegenseitigen Verpflichtungen ihre Grundlage im öffentlichen Recht haben. Deshalb kann auch der Empfang von Subventionen zu einer passiven Rechnungsabgrenzung führen, sofern das vom Subventionsempfänger erwartete Verhalten wirtschaftlich als Gegenleistung für die Subvention aufgefasst werden kann (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 26/06, BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, m.w.N.).
- 18** Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine bestimmte Zeit "nach diesem Zeitpunkt" darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen (Senatsurteil in BFHE 257, 244, BStBl II 2017, 884). Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung ist eine Rechnungsabgrenzung nicht möglich (BFH-Urteile in BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781, und vom 7. März 2007 I R 18/06, BFHE 216, 572, BStBl II 2007, 697).
- 19** b) Nach diesen Maßstäben war der Kläger verpflichtet, in seiner letzten Schlussbilanz auf den 31. Dezember 2010 noch einen pRAP für den ihm gewährten Zinszuschuss zu bilden.
- 20** aa) Der Zinszuschuss führte beim bilanzierenden Kläger im Jahr der Bewilligung zu Betriebseinnahmen. Das ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Ebenso gehen die Beteiligten übereinstimmend und zu Recht davon aus, dass der Kläger als zeitraumbezogene "Gegenleistung" den mit dem geförderten Darlehen einhergehenden Kapitaldienst schuldet (s. zur Bildung eines pRAP bei Erhalt eines Zinszuschusses auch BFH-Urteil in BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781).
- 21** Der pRAP ist entsprechend der Laufzeit des Darlehens aufzulösen. Er dient dazu, die Ertragswirkung der Einnahmen (hier: des Zinszuschusses) in das Wirtschaftsjahr zu verlagern, in dem die korrespondierenden Aufwendungen anfallen. Die Höhe des pRAP richtet sich deshalb grundsätzlich nach dem Verhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung zur gesamten Gegenleistung (BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 66/94, BFHE 177, 273, BStBl II 1995, 772). Da der Zuschuss den tatsächlich entstehenden Zinsaufwand über den gesamten Zeitraum verbilligen will, ist der pRAP demnach in dem Umfang aufzulösen, in dem er auf den bisher erbrachten Zinsaufwand entfällt. Ausgehend von der zuvor dargelegten Verknüpfung des vereinnahmten Zuschusses mit dem Zinsaufwand, ist der pRAP zudem bei jeder anteiligen (Sonder-)Tilgung des Darlehens, die zu einem Wegfall des zukünftigen Zinsaufwands führt, anteilig aufzulösen (BFH-Urteil in BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781).
- 22** bb) Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG betrug der pRAP zum 31. Dezember 2010 ... €. Hiervon gehen auch die Beteiligten aus.
- 23** Daraus folgt, dass das bezuschusste Darlehen am 31. Dezember 2010 noch bestand und damit auch weiterhin ein künftiger Zinsaufwand des Klägers gegeben war. Der Kläger hatte also seine für den Zinszuschuss geschuldete Gegenleistung am Bilanzstichtag noch nicht vollständig erbracht. Es bestand am Bilanzstichtag eine Verpflichtung des Klägers zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) zu erbringenden Gegenleistung. Damit lagen die Voraussetzungen für den Ansatz des pRAP in der Schlussbilanz des Klägers auf den 31. Dezember 2010 (weiterhin) vor. Denn der pRAP ist in der Schlussbilanz (nur) in dem Umfang aufzulösen, in dem er auf den bisher erbrachten Zinsaufwand entfällt. Der Ertrag aus dem Zinszuschuss, der durch die Bildung des pRAP (zeitanteilig) neutralisiert werden soll, war am Bilanzstichtag der Schlussbilanz noch nicht vollständig realisiert. Dies rechtfertigt es, den pRAP auch in der letzten (normalen) Schlussbilanz weiterhin zu passivieren.
- 24** c) In der Aufgabebilanz konnte der pRAP hingegen nicht mehr ausgewiesen werden. Das (fortbestehende) Darlehen wurde durch die Betriebsaufgabe zu Privatvermögen. Anhaltspunkte dafür, dass der Schweinestall einem anderen Betriebsvermögen des Klägers gewidmet wurde, liegen nicht vor. Die Gegenleistung des Klägers für den

Zinszuschuss, also der mit dem bezuschussten Darlehen einhergehende Kapitaldienst, lag mit der Überführung des Darlehens in das Privatvermögen folglich nicht mehr im steuerbaren Bereich. Für eine nicht (mehr) steuerbare Gegenleistung kann aber in der Aufgabebilanz trotz fortbestehender Verpflichtung kein pRAP gebildet werden. Die Entnahme der Darlehensforderung in das Privatvermögen führt zum vollständigen Wegfall des (künftigen) steuerbaren Zinsaufwands. Damit ist auch für den Ansatz des pRAP kein Raum mehr. Zutreffend ist das FG deshalb davon ausgegangen, dass die Auflösung des streitigen pRAP vorliegend nicht nur in einem engen zeitlichen, sondern auch in einem sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe steht. Unter den Umständen des Streitfalls ist der pRAP allein wegen der Betriebsaufgabe nicht länger bilanziell auszuweisen.

- 25** 3. Der Umstand, dass es sich bei einem RAP nicht um ein Wirtschaftsgut handelt (Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 EStG Rz 241; Crezelius in Kirchhof, a.a.O., § 5 Rz 87), sondern der außerordentliche Ertrag auf der Auflösung eines Bilanzpostens beruht, der der periodengerechten Zuordnung von Einnahmen dient (z.B. BFH-Urteil in BFHE 225, 144, BStBl II 2009, 781), steht dessen Zuordnung zum Aufgabegewinn nicht entgegen. Insbesondere wird dadurch der Gewinnbegriff des § 16 Abs. 2 EStG entgegen der Auffassung des FA nicht verkannt.
- 26** a) Aufgabegewinn ist der Betrag, um den die Summe aus dem Veräußerungspreis für die im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter, aus dem gemeinen Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter und aus den in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe angefallenen sonstigen Erträgen oder Aufwendungen nach Abzug der Aufgabekosten den (Buch-)Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Aufgabe übersteigt (§ 16 Abs. 3 Sätze 6 und 7 i.V.m. Abs. 2 EStG; z.B. BFH-Urteile vom 6. März 2008 IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311; vom 1. August 2013 IV R 18/11, BFHE 242, 315, BStBl II 2013, 910, und vom 27. April 2016 X R 16/15, BFH/NV 2016, 1444).
- 27** b) Schon nach dieser Definition, die der BFH in ständiger Rechtsprechung verwendet, kommt die vom FA geforderte Beschränkung des Anwendungsbereiches der §§ 14, 16 und 34 EStG auf Gewinne aus Veräußerungen und Entnahmen von Wirtschaftsgütern nicht in Betracht. Eine dahingehende Auslegung widerspräche auch Sinn und Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG, die nach nahezu einhelliger Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum darin bestehen, die "zusammengeballte" Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, Rz 43, m.w.N.). Diesem Ziel liefe es aber zuwider, wenn der streitige pRAP zu Gunsten des laufenden Gewinns aufgelöst würde. Denn in dem streitigen pRAP wurde zum Stichtag (31. Dezember 2010) ein Ertrag (Zinszuschuss) abgegrenzt, welcher bei Fortführung des klägerischen Betriebs entsprechend der Laufzeit des Darlehens und damit periodengerecht besteuert worden wäre. Mit Auflösung des pRAP in der letzten Schlussbilanz zum 31. Dezember 2010 unterläge hingegen eine zuvor aufgrund des Realisationsprinzips passiv abgegrenzte Einnahme (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) entgegen der gesetzlichen Intention "zusammengeballt" der Einkommensteuer.
- 28** 4. Entgegen der Auffassung des FA folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 12. Juli 1984 IV R 76/82 (BFHE 141, 522, BStBl II 1984, 713), dass ein pRAP im Fall der Betriebsaufgabe zu Gunsten des laufenden Gewinns und nicht des Aufgabegewinns aufzulösen ist. Zwar ist nach diesem Urteil ein aktiviertes Disagio zu Lasten des laufenden Gewinns und nicht des Aufgabegewinns auszubuchen, wenn das entsprechende Darlehen anlässlich der Betriebsaufgabe vorfristig zurückgezahlt wird.
- 29** Diese Entscheidung behandelt aber einen insofern mit dem Streitfall nicht vergleichbaren Sachverhalt, als die mit dem Disagio einhergehende Kapitalnutzung durch eine vorfristige Tilgung des Darlehens ihr Ende gefunden hat. Aufgrund dessen hat der BFH einen unmittelbaren sachlichen Zusammenhang der aufwandbegründenden Abschreibung des Disagios mit der Betriebsaufgabe verneint und den nur zeitlichen Zusammenhang hiermit nicht als ausreichend für eine Minderung des Aufgabegewinns angesehen. Im vorliegenden Fall wurde das Darlehen aber gerade nicht zurückgezahlt, sondern im sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen des Klägers überführt. Deshalb lässt sich dem Urteil in BFHE 141, 522, BStBl II 1984, 713 nicht entnehmen, dass aktive wie passive RAP im Fall einer Betriebsaufgabe stets zu Lasten und zu Gunsten des laufenden Gewinns aufzulösen sind.
- 30** Damit kann der Senat auch dahinstehen lassen, ob die vorgenannte Entscheidung durch die Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 18. Oktober 2000 X R 70/97, BFH/NV 2001, 440, und vom 25. Januar 2000 VIII R 55/97, BFHE 191, 111, BStBl II 2000, 458), wonach die Vorfälligkeitsentschädigung bei vorzeitiger Ablösung eines betrieblichen Kredits anlässlich einer Betriebsveräußerung nicht den laufenden Gewinn mindert, sondern zu den Veräußerungskosten gehört, mittlerweile überholt ist (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 301).

- 31** 5. Schließlich steht der Berücksichtigung des pRAP bei der Ermittlung des Aufgabegewinns auch nicht der Umstand entgegen, dass sich Zinsen und Zinszuschuss in der Vergangenheit beim laufenden Ergebnis ausgewirkt haben. Dieser Effekt tritt ebenso hinsichtlich aller stillen Reserven und der übrigen steuerfreien Rücklagen ein. Sachliche Gründe, welche es rechtfertigen könnten, die im Zuge der Betriebsveräußerung oder -aufgabe gebotene Auflösung eines RAP anders als die Auflösung stiller Reserven und der übrigen steuerfreien Rücklagen zu behandeln, vermag der Senat nicht zu erkennen (s.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1862, zur Auflösung einer Ansparrücklage nach § 7g EStG a.F.).
- 32** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)