

68. Eine nach Grund und/oder Höhe ungewisse Verbindlichkeit des Betriebsvermögens bleibt nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs grundsätzlich mindestens bis zu dem Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen, in dem sie zu einer nach Grund und Höhe gewissen Verbindlichkeit wird.

Entscheidung: BFH I R 205/85; Urt. v. 28. 2. 90; BFHE 159, 523; BStBl. II 1990, 537; StRK EStG 1975 § 4 BetrVerm. R. 68.

Anmerkung von

STB PRIV. DOZ. DR. HABIL. DIRK MEYER-SCHARENBERG, München

1. Aktives Zwangsrestbetriebsvermögen

Das vorliegende Urteil erweitert den Kreis des sog. Zwangsrestbetriebsvermögens. Hierbei handelt es sich primär um Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nur betrieblich nutzbar sind und daher auch im Falle einer Betriebsaufgabe nicht in das Privatvermögen überführt werden können. Insbesondere das bisherige Umlaufvermögen und der Geschäftswert sind nicht privatisierbar. Ändert sich der Wert dieser zwangsweise zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter, liegen keine unbeachtlichen Vermögensänderungen im Bereich der Privatsphäre, sondern steuerlich relevante Betriebsvermögensänderungen vor. Wird die Wertänderung durch eine Veräußerung der Wirtschaftsgüter realisiert, entstehen nachträgliche betriebliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG), die positiv oder negativ sein können. Die Tarifermäßigung des § 34 EStG kann für nachträgliche Einkünfte allerdings nicht beansprucht werden.

2. Passives Zwangsrestbetriebsvermögen

Verbindlichkeiten gehörten nach bisheriger Rspr. nur im Falle der Überschuldung des aufgegebenen Betriebes zum Zwangsrestbetriebsvermögen. Schulden, die aus dem Veräußerungspreis oder durch Verwertung zurückbehaltener Wirtschaftsgüter hätten getilgt werden können, sind notwendiges Privatvermögen. Die für solche Schulden ggf. zu zahlenden Zinsen sind folglich nicht als nachträgliche Betriebsausgaben absetzbar.

3. Ungewisse Verbindlichkeiten

Der erkennende I. Senat des BFH ist der Ansicht, daß die für dem Grunde und der Höhe nach feststehende Verbindlichkeiten geltenden Besteuerungsgrundsätze auf ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) nicht anwendbar sind. Derartige Schuldposten bleiben mindestens bis zum Wegfall der Ungewißheit Betriebsschulden. Im Urteilsfall ging es um eine nicht bestandskräftige festgesetzte Zollschuld von ursprünglich 1,5 Mio. DM, die nach Herabsetzung durch das Zollamt im Betriebsaufgabezeitpunkt noch rund 355.000 DM betrug. Fünf Jahre nach Aufgabe des Betriebes setzte das Zollamt die Schuld auf rund 98.000 DM herab. Der teilweise Wegfall der Zollschuld führte zu nachträglichen, nicht tarifbegünstigten Betriebseinnahmen in Höhe von rund 257.000 DM.

4. Ungewisse Forderungen

Der BFH führt aus, daß es dem Steuerpflichtigen nicht geholfen hätte, wenn er die streitige Zollschuld anlässlich der Betriebsaufgabe voll bezahlt hätte. Denn dann wäre eine ungewisse Forderung entstanden, die zum aktiven Zwangsrestvermögen gehört hätte. Eine Zahlung auf die Schuld beseitigt nicht die auf der Ungewißheit beruhenden Risiken und Chancen.

5. Gestaltungsmöglichkeiten

Die vorstehende Problematik könnte durch eine Übertragung der Schuld auf einen Dritten beseitigt werden, wie das Gericht andeutet. Denn dadurch endet die Ungewißheit für den bisherigen Schuldner. Beim Übernehmer kann der Wegfall der Schuld dann eine steuerlich irrelevante Vermögensänderung in der Privatsphäre darstellen. Die Schuldübernahme setzt allerdings die Zustimmung des Gläubigers voraus, die möglicherweise nicht zu erlangen ist. In diesem Fall bliebe nur die Möglichkeit, die Schuld zu bezahlen und den Erstattungsanspruch abzutreten.

6. Rückwirkendes Ereignis

Aus dogmatischer Sicht ist die Rspr. zum Zwangsrestbetriebsvermögen wenig überzeugend. Denn ohne betriebliche Tätigkeit kann es an sich kein Betriebsvermögen geben. Im Schrifttum (vgl. *Theisen, M.*, StuW 1986, 365; *Schmidt, L.*, § 16 EStG Anm. 55) wird daher vorgeschlagen, die vorliegende Problematik auf verfahrensrechtlichem Wege zu lösen. Der Wegfall der Ungewißheit über das Bestehen und/oder die Höhe einer Schuld könnte nämlich auch als Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit iS des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO interpretiert werden. Das hätte zur Folge, daß der Betriebsaufgabegewinn neu berechnet werden könnte. Im Urteilsfall wäre der Steuerpflichtige dadurch in den Genuß der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG gekommen. Der BFH ist mit keinem Wort auf diese im Schrifttum vertretene Mindermeinung eingegangen. Offengelassen hat der BFH die brisante Frage, ob auch Rentenschulden und -ansprüche, die aus betrieblichen Veräußerungsvorgängen resultieren, im Hinblick auf ihre ungewisse Höhe zum notwendigen Restvermögen gehören.

(*StRK-Anm. EStG 1975 § 4 BetrVerm. R. 68*)