„Die Passivierung von Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG“

Diplomarbeit

an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH), Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen (HSF)

Studiengang Steuerverwaltung

vorgelegt von

Diane Block

aus Freiberg

Meißen, 13.03.2018

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis III

1 Einleitung 1

2 Rückstellungen im Steuer- und Handelsrecht 2

3 Rechtsentwicklung und Geltungsbereich der Vorschrift 5

3.1 Geschützte Patentrechte und ähnliche Patentrechte 7

3.2 Geschützte Urheberrechte und ähnliche Urheberrechte 9

3.3 Nicht geschützte Rechte 10

4 Rückstellungen für geltend gemachte Rechtsverletzungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 11

5 Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG 13

5.1 Ernsthafte Inanspruchnahme 13

5.1.1 Kenntnis des Rechtsinhabers von der Schutzrechtsverletzung 16

5.1.2 Unkenntnis des Rechtsinhabers 18

5.2 Auflösungsverpflichtung im Rahmen der Dreijahresfrist 21

5.2.1 Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts 23

5.2.2 Dauernde Verletzung eines Schutzrechts 24

5.2.3 Unterbrechung der Frist nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG 26

6 Geltendmachung von Ansprüchen durch den Rechtsinhaber 28

6.1 Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche 28

6.2 Bereicherungsrechtliche Ansprüche 29

6.3 Schadensersatz 30

6.4 Verjährung 32

7 Bemessung der Rückstellungen 33

7.1 Festlegung der Ermittlungsmethode 33

7.2 Prozesskostenrückstellungen 35

7.3 Möglichkeit zur Bildung pauschaler Rückstellungen 37

8 Abzugsfähigkeit der gerichtlichen Sanktionen im Zusammenhang mit der Schutzrechtsverletzung 38

9 Zusammenfassung 40

Verzeichnis der Rechtsvorschriften IV

Literaturverzeichnis V

Rechtsprechungsverzeichnis VI

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen VII

Eidesstaatliche Erklärung VIII

Abkürzungsverzeichnis

a.E.	am Ende
Anm.	Anmerkung
Bilkomm.	Bilanzkommentar
H.	Hinweis
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
R.	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite

1 Einleitung

Die Ideenfindung und Auslebung von Kreativität eines einzelnen Menschen oder einer Personengruppe führt stets zu neuen vorteilhaften Entwicklungen und Problemlösungen. Bedeutsame Innovationen gelangen dann in den Fokus von Industrie und Forschung und finden entsprechende Anwendung. Eine Nutzung der neuwertigen Technologien führt innerhalb der jeweiligen Branche zu einem Fortschritt, der sich in einem erheblichen Wettbewerbsvorteil widerspiegelt. Bis zu diesen endgültigen Neuschöpfungen investiert der Erfinder von der Idee bis zur vollständigen Entwicklung einen hohen Anteil an eingebrachter Zeit und Kapital. Infolgedessen soll im deutschen Recht das geistige Eigentum des Schöpfers auf Grundlage gesetzlicher Regelungen streng geschützt werden. Allerdings kommt es aufgrund schwerwiegender Wettbewerbsvorteile oftmals zu einer Verletzung dieser Schutzrechte und zur illegalen Anwendung oder Nachahmung jener Entwicklungen. Folglich hat der Rechtsverletzer i.d.R. von einer drohenden Ausgleichsleistung auszugehen, indem der Rechtsinhaber seine Ansprüche gegen ihn geltend macht. In diesem Zeitpunkt ist die Ausgleichsleistung allerdings in ihrer Höhe und ggf. in ihrem Grund noch ungewiss. Demnach ist die Bildung einer Rückstellung zu prüfen. Im Steuerrecht dient die Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG der Regelung von Rückstellungen wegen solcher Verletzungen von fremden Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten. Es erfolgt dabei eine Differenzierung, ob der Rechtsinhaber seine Ansprüche bereits geltend gemacht hat oder ob mit einer Inanspruchnahme zukünftig ernsthaft zu rechnen ist.

Das Ziel dieser Arbeit ist die tiefgehende Untersuchung der Tatbestandsmerkmale der Vorschrift § 5 Abs. 3 EStG. Weiterhin erfolgt die Beurteilung, wann ein Anspruch als geltend gemacht anzusehen ist und welche Anspruchsgrundlagen dem Rechtsinhaber zur Verfügung stehen. In Abgrenzung dazu findet die Prüfung statt, wann unter Beachtung aller Erwägungen mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Ein weiterer Bestandteil dieser Arbeit stellt die Berechnung der Dreijahresfrist im Rahmen der Auflösungsverpflichtung dar. In diesem Zusammenhang wird ebenfalls die Unterscheidung zwischen einer erstmaligen und einer dauernden Verletzung desselben Schutzrechts thematisiert. Ergänzend erfolgt die Untersuchung von Rückstellungen für Prozesskosten unter Einbeziehung der Schutzrechtsverletzungen. Auch die steuerrechtliche Behandlung der Sanktionen von Geldstrafen als nicht abziehbare Betriebsausgaben wird betrachtet. Die gesamten Untersuchungen innerhalb dieser Arbeit werden stets anhand eigen entwickelter Beispiele verdeutlicht.

2 Rückstellungen im Steuer- und Handelsrecht

Rückstellungen stellen, wie die Verbindlichkeiten, einen Passivposten innerhalb der Bilanz dar. Allerdings sind die Rückstellungen in Abgrenzung zu den Verbindlichkeiten in ihrer Höhe und bzw. oder in ihrem Grundsatz sowie in ihrer Fälligkeit ungewiss. Folglich entfällt die Möglichkeit der tatsächlichen Konkretisierung der Verpflichtung. Die Benennung von Verbindlichkeiten in ihrem Grund und ihrer Höhe kann hingegen konkret erfolgen. Aufgrund der ökonomischen Vorsorge eines Kaufmanns besteht der zwingende Ausweis der gesamten absehbaren Minderungen des Vermögens zum Bilanzstichtag. Demzufolge sind Rückstellungen als negative Vermögensprognosen in die Bilanz einzustellen. Obwohl der Eintritt der tatsächlichen Leistungsverpflichtung erst zukünftig in nachfolgenden Wirtschaftsjahren zu erwarten ist, besteht bereits der Zwang zur Passivierung.[1] Die Beurteilung zur Bildung von Rückstellungen ist anhand von Anhaltspunkten und Motiven für wahrscheinliche zukünftige Verpflichtungen vorzunehmen. Diese Prognostizierung der zukünftig verpflichtenden Leistung wird durch den Steuerpflichtigen selbst durchgeführt. Insofern kann der Steuerpflichtige i.d.R. die Risiken besser einschätzen als die Beurteilung durch das Finanzamt, weshalb dieser Einschätzung grundsätzlich Glauben zu schenken ist. Eine Überprüfung der Prognose wird jedoch dadurch nicht ausgeschlossen.[2]

Sowohl das Steuerrecht als auch das Handelsrecht kennen die Bildung von Rückstellungen und nehmen Bezug auf die gleiche Begriffsbestimmung. Im Rahmen des Steuerrechts wird keine eigene Definition festgelegt, weshalb eine Rückstellungsbildung grundsätzlich nur unter Beachtung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung erfolgen darf. Das Handelsrecht bestimmt durch die Regelung des § 249 HGB, in welchen Fallkonstellationen eine Passivierung von Rückstellungen zulässig ist. Folglich besteht an dieser Stelle die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Anwendung des Steuerrechts.[3] Ferner ergibt sich dies aus der Vorschrift § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist“[4]. Somit ist das Handelsrecht auch im Rahmen der Passivierung von Rückstellungen maßgeblich und für eine Bildung heranzuziehen.

---

[1] Siehe dazu Winnefeld, Robert: Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. D. Ansatz der Aktiva und Passiva in Handels- und Steuerbilanz, Rz. 865.
[2] Vgl. Winnefeld, a.a.O., Rz. 920.
[3] Vgl. Falterbaum, et al. : Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.1.4. Rückstellungen in der Handelsbilanz, S. 1022f.
[4] Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Infolgedessen ist die Passivierung nach § 249 HGB für die steuerrechtliche Bildung von Rückstellungen maßgebend. Dabei liegt ein Zwang zur Ausweisung einer Rückstellung vor, was ein Wahlrecht entsprechend ausschließt. Lediglich für die in § 249 HGB aufgeführten Fallkonstellationen besteht grundsätzlich die Zulässigkeit für die Bildung einer Rückstellung. Abweichende Zwecke sind demnach nicht gesetzlich legitimiert. Somit schließen sich Rückstellungen für andere finanzielle Vorsorgezwecke aus.[5]

Die Fallkonstellationen nach § 249 HGB führen zu unterschiedlichen Arten von Rückstellungen. Die bedeutsamste Gruppe von Rückstellungen stellen dabei jene für ungewisse Verbindlichkeiten dar, da jene einen großen Anwendungsbereich umfassen. Auch Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte unterliegen im Grundsatz der Einordnung als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Eine Bildung darf daher grundsätzlich nur durch Vorliegen der allgemeinen Tatbestandsmerkmale erfolgen.[6]

Die Verbindlichkeit muss gegenüber einem Dritten oder als Verpflichtung öffentlich-rechtlicher Natur bestehen. Gegenüber einem Dritten besteht eine Verpflichtung nur, wenn diese verpflichtenden Leistungen den Steuerpflichtigen wirtschaftlich stark belasten. Die Beurteilung der wirtschaftlichen Belastung hat nicht lediglich anhand des Leistungsaufwands zu erfolgen, sondern anhand des Einflusses auf das Unternehmen. Bei einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG könnte diese Belastung nicht nur im Wesen der Ausgleichsleistung, sondern vor allem im Ansichtsverlust in der Patent- bzw. Markenrechtsbranche liegen. Folglich weist die Höhe der Ausgleichsleistung kaum eine wirtschaftliche Belastung auf, jedoch besteht diese im Rahmen einer Rufschädigung oder Ansichtsverlust.

Des Weiteren muss die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht worden sein. Die Rückstellung ist somit im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahres der erstmaligen wirtschaftlichen Verursachung auszuweisen. Die wesentliche Verwirklichung des entsprechenden Tatbestands, der im jeweiligen Gesetz oder Vertrag fundiert ist, stellt diese Voraussetzung dar. Daher ist die entsprechende vertragliche oder gesetzliche Regelung heranzuziehen.

Zusätzlich darf die Leistung der jeweiligen Verpflichtung nicht nur an die Vergangenheit anknüpfen.[7]

---

[5] Vgl. Falterbaum, et al.: Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.1.4. Rückstellungen in der Handelsbilanz, S. 1024f.

[6] Die Tatbestandsmerkmale zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ergeben sich aus R. 5.7 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 EStR 2012.

[7] Siehe dazu Brönner, et al.: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 11. Aufl., Rz. 491 ff.

Abgrenzend fehlt es an einer wirtschaftlichen Verursachung, wenn das Gerichtsverfahren für die Verletzung eines fremden Patent-, Urheber- oder sonstigen Schutzrechts am Bilanzstichtag noch nicht anhängig ist.[8]

Außerdem muss mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen sein. Die ungewissen Verpflichtungen müssen bis zum Bilanzstichtag entstanden sein bzw. der Steuerpflichtige hat spätestens bis zum Tag der Bilanzerstellung mit der wahrscheinlichen Inanspruchnahme zu rechnen. Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme erfolgt anhand objektiver Anhaltspunkte. Auch bei Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG müssen mehr Motive für die ernsthafte Inanspruchnahme sprechen als dagegen.[9]

Als abschließendes allgemeines Tatbestandsmerkmal darf die Verbindlichkeit nicht zu zukünftigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Daher sind auch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuschließen.[10] Dieses Tatbestandsmerkmal spielt bei den Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzung eine untergeordnete Rolle. Das Steuerrecht beschränkt Rückstellungen durch ein abgeleitetes Passivierungsverbot ein. Der handelsrechtliche Maßgeblichkeitsgrundsatz wird durch steuerrechtlich speziellere Regelungen u.a. zu den Rückstellungen durchbrochen. Aufgrund erweiterter Tatbestandsmerkmale ergeben sich dann strengere Anforderungen an das Passivieren bestimmter ungewisser Verbindlichkeiten. Demnach führt an dieser Stelle der Vorrang des Steuerrechts zur Abweichung vom Maßgeblichkeitsgrundsatz.[11] Steuerrechtliche Vorschriften, die eine Rückstellungsbildung im Steuerrecht beschränken, sind beispielsweise § 5 Abs. 2a, 4, 4a und 4b EStG. Weiterhin führen auch Rückstellungen wegen der Verletzung eines fremden Schutzrechts zur Abweichung vom Handelsrecht, weil es für die Anwendung des vorrangigen § 5 Abs. 3 EStG zusätzlich weiterer Tatbestandsmerkmale als die aufgeführten Voraussetzungen für ungewisse Verbindlichkeiten bedarf.[12] Gleichzeitig ist die zeitliche Begrenzung der Rückstellungsbildung auf drei Jahre gemäß § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG anzusprechen. Eine solche zeitliche Eingrenzung durchbricht bereits in sich den Maßgeblichkeitsgrundsatz, denn § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB macht eine Auflösung der Rückstellung nur zulässig, wenn der Grund für diese entfallen ist. Nach Ablauf von drei Jahren ist die Rückstellung zwingend aufzulösen, wenn die Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber bis dahin nicht stattgefunden hat.

---

[8] Vgl. BFH v. 6.12.1995, I R 14/95, BFHE 180, 258, BStBl. II 1996, S. 406.

[9] Vgl. Falterbaum, et al. : Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.1.4. Rückstellungen in der Handelsbilanz, S. 1022f.

[10] Die einzelnen Tatbestandsmerkmale vertiefen R. 5.7 Abs. 2 bis 5 EStR 2012.

[11] Vgl. Rz. 2: BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl. I 2010, S.239.

[12] Vgl. Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG, Rz. 115f.

3 Rechtsentwicklung und Geltungsbereich der Vorschrift

Infolge des ergangenen BFH-Urteils vom 11.11.1981[13] wurde die Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG in das Gesetz aufgenommen und ist für alle Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 24.12.1982 geendet haben. Aufgrund des Bezugs auf Wirtschaftsjahre ist explizit nicht auf das Kalenderjahr abzustellen.

Nach Auffassung des BFH war die Bildung einer Rückstellung wegen der Verletzung eines Patents auch nach Ablauf von einigen Jahren noch zulässig. Somit wurde das Tatbestandsmerkmal der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme erstmalig tatsächlich einbezogen. Demzufolge fand die Passivierung von Rückstellungen auch damals bereits unabhängig von der Kenntnis bzw. Unkenntnis des Rechtsinhabers statt.[14] Dieser Grundsatz stellte eine Lockerung der bis dahin angewandten Verwaltungsgepflogenheiten dar. Um nachfolgend eine vermehrte Rückstellungsbildung zu verhindern, wurden durch Einfügung der neuen gesetzlichen Regelung des § 5 Abs. 3 EStG erweiterte Tatbestandsmerkmale aufgenommen. Ansonsten wäre mit einem Ausfall entsprechender Steuereinnahmen durch jenes Urteil zu rechnen gewesen.[15] Bis zum BFH-Urteil vom 11.11.1981 konnte die Rückstellungsbildung nur gebildet werden, wenn der Rechtsinhaber Kenntnis von der Verletzung besaß und dies anhand entsprechender Darstellung glaubhaft gemacht werden konnte. Aus dem BMF-Schreiben vom 25.03.1971[16] ergab sich die Annahme, dass die Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber spätestens ein Jahr nach Kenntnisnahme der Rechtsverletzung zu erfolgen hatte. Somit konnten ohne die Regelung des § 5 Abs. 3 EStG Rückstellungen aufgrund dieser Verwaltungsansicht maximal für ein Jahr passiviert werden. Eine darüber hinausgehende Passivierung einer Rückstellung trotz vorliegender Anhaltspunkte war deshalb nicht möglich gewesen.

Die anfänglichen Entwürfe der gesetzlichen Neuregelung des § 5 Abs. 3 EStG sahen eine Bildung einer Rückstellung wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte erst vor, wenn eine Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber erfolgt ist. Dies entspricht der heutigen Regelung des § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG. Angesichts des geltenden Maßgeblichkeitsgrundsatzes wurde eine solche alleinige Regelung schlussendlich abgelehnt. Denn mit der Inanspruchnahme muss nach dem Handelsrecht zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ernsthaft zu rechnen sein.

[13] Siehe dazu BFH v. 11.11.1981, I R 157/79, BStBl. II 1982, S. 748.
[14] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1951.
[15] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz 551.
[16] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1951.

Demnach hat die wahrscheinliche Inanspruchnahme nicht nur lediglich bei einer tatsächlichen Geltendmachung von Ansprüchen vorzuliegen. Aufgrund dieser Argumentation wurde die heute geltende Fassung mit zwei unterschiedlichen Fallkonstellationen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen.
Die Regelung des § 5 Abs. 3 EStG ist seit ihrer Einführung für alle Steuerpflichtigen anzuwenden, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln.[17] Die Anwendung auf Gewerbetreibende, die ihren Gewinn nach der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, ergibt sich aufgrund des Wesens einer Rückstellung nicht. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kennt durch das Zufluss- und Abflussprinzip nicht die Möglichkeit einer Rückstellungsbildung und bedarf daher auch keiner entsprechenden Regelung.

Wegen der systematischen Einordnung der Vorschrift in § 5 des Einkommensteuergesetzes fallen grundsätzlich nur die Gewerbetreibenden unter die Anwendung der Vorschrift.[18] Fraglich ist jedoch, ob auch alle weiteren Steuerpflichtigen mit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG einzubeziehen sind.
Nach der Anwendung der Wortlauttheorie hat der Gesetzgeber nicht die Gewerbetreibenden spezifisch aufgeführt und macht daher einer entsprechenden Auslegung notwendig. Für eine Einbeziehung aller Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung mit Betriebsvermögensvergleich spricht, dass die Regelung historisch gesehen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eingefügt wurde. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind für alle Bilanzierenden von Bedeutung.[19] Außerdem wird bei der Konkretisierung des Maßstabes der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ebenfalls Bezug auf die Rechtsprechung von allen bilanzierenden Steuerpflichtigen genommen. Lediglich die systematische Eingliederung in § 5 EStG kann nicht bereits zur eingrenzenden Schlussfolgerung auf Gewerbetreibende führen.[20] Rückblickend wurde die Vorschrift zur Verhinderung vermehrter Steuerausfälle eingeführt. Ein alleiniger Bezug auf Gewerbetreibende lässt sich daraus nicht erkennen, da lediglich die Beschränkung sinkender Steuereinnahmen durch das BFH-Urteil eingedämmt werden sollte. Aufgrund dieser Argumentation ist § 5 Abs. 3 EStG für alle Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich einschlägig. Die ausschließliche Bezugnahme auf Gewerbetreibende hätte eine Bevorteilung der übrigen Bilanzierenden zur Folge.

[17] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1951.
[18] Die Vorschrift § 5 EStG ist mit „Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden“ betitelt und gilt daher grundsätzlich für Gewerbetreibende.
[19] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 551.
[20] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1953.

3.1 Geschützte Patentrechte und ähnliche Patentrechte

Im Wortlaut des § 5 Abs. 3 EStG wird durch den Gesetzgeber keine eigene Definition der geschützten Rechte verwendet. Allerdings erlaubt der Gesetzgeber lediglich die Passivierung einer Rückstellung eines fremden Schutzrechts. Diese Festlegung lässt sich anhand der Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG zweifelsfrei feststellen, da ein eigenes Schutzrecht nicht durch den Steuerpflichtigen selbst verletzt werden kann. Dieses Tatbestandsmerkmal ist somit nur von geringer Bedeutung.[21]

Demzufolge bedarf es für den Begriff des Schutzrechts auch einer entsprechenden Auslegung, da kein konkreter Bezug zu handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Definitionen besteht. Sowohl eine systematische als auch teleologische Auslegung des Gesetzes ergeben keine eigene Begriffsbestimmung für Schutzrechte. Aufgrund dessen sind die jeweiligen zivilrechtlichen Gesetze für die Begriffsbestimmung Schutzrechte maßgebend.[22]

Die geschützten Patentrechte sind grundsätzlich die Rechte aus den deutschen Patenten i.S.d. § 1 PatG und definieren sich in § 9 PatG.[23] Aus § 9 Satz 1 PatG ergibt sich: „das Patent hat die Wirkung, dass allein der Patentinhaber befugt ist, die patentierte Erfindung im Rahmen des geltenden Rechts zu benutzen.“[24] Infolgedessen ist es jedem Dritten untersagt, ohne die Zustimmung des Rechtsinhabers das Patent für eigene Zwecke zu verwenden.[25] Dies schließt neben der reinen Herstellung auch die Anpreisung oder Anwendung innerhalb eines Verfahrens ein.[26]

Grundsätzlich bedarf es zur Sicherung eines Patents nach § 1 Abs. 1 PatG einer neuen Erfindung, die auf einer erfinderischen Tätigkeit beruht und gleichzeitig eine gewerbliche Anwendung findet. Die Patenterteilung wirkt in ihrem Wesen rechtsbegründend und erfolgt durch einen hoheitlichen Akt. Dieser hoheitliche Akt erfolgt durch das Deutsche Patent- und Markenamt. Es garantiert dann dem Rechtsinhaber ein eigenes Recht über die Verwendung und Verwertung seiner Erfindung. Dieses Recht gilt dann gegenüber jedermann, einschließlich juristischen Personen. Einen Ausschluss von der Patentverwendung wird durch fehlende Zustimmung seitens des Rechtsinhabers deutlich vertreten und geschützt. Das Patentrecht weist allerdings eine zeitliche Beschränkung auf und besteht 20 Jahre lang. Die Frist beginnt ab dem auf die Patentanmeldung folgenden Tag.

[21] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 561.
[22] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 552.
[23] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 398.
[24] Dies ergibt sich aus § 9 Satz 1 PatG.
[25] Eine Schlussfolgerung aus § 9 Satz 2 Nr. 1 bis 3 PatG.
[26] Siehe auch Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1965.

Dieser Tag ist auch für andere Aspekte bedeutsam, da eine Nachmeldung oder weitere in Zusammenhang stehende Erfindungen rückwirkend auf jenen Tag angemeldet werden.[27] Darüber hinaus gibt es neben den Patentrechten weitere Schutzrechte, die einem Patentrecht aufgrund einschlägiger Regelungen nach dem PatG ähnlich sind. Diese wirken ebenfalls gegenüber jeden Dritten und der Rechtsinhaber darf ebenfalls die gewerbliche Nutzung ausschließen.[28] Diese Schutzrechte können jedoch nicht auf 20 Jahre geschützt werden, sondern weisen jeweils eine kürzere Sicherungszeit auf. Die erfinderische Neuleistung ist dabei nicht so streng zu bemessen.

Ähnliche Patentrechte, die unter den Schutzbereich des § 5 Abs. 3 EStG fallen, stellen beispielsweise das Halbleiterschutzrecht, das Marken- und Designrecht oder das Gebrauchsmusterrecht dar.[29] Patentrechte und Rechte aus einer Patentanmeldung aus dem Ausland fallen i.d.R. auch unter die ähnlichen Schutzrechte, da meist ebenfalls strengere Anforderungen bestehen.

Fraglich ist, inwieweit eine offen gelegte Erfindung nach § 33 PatG geschützt ist. Diese stellt einen Grenzfall zwischen dem Patentrechten und ähnlichen Patentrechten dar. Die Richtlinie 5.7 Abs. 10 Satz 1 EStR sagt lediglich aus, dass eine offengelegte Erfindung für eine Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG zulässig sei, wenn die Voraussetzungen des Patentrechts erfüllt sind.[30] Nach mehrheitlicher Auffassung ist jene als direkt geschütztes Patentrecht anzusehen, da die vorherige Stufe vor dem direkten Schutz des Patents bereits begründet ist. Lediglich der letzte hoheitliche Akt fehlt zum Übergang als entsprechendes Schutzrecht.[31] Abweichende Ansichten stellen genau auf diesen abschließenden hoheitlichen Akt ab. Sie betrachten die Schöpfung als offene Erfindung ohne Schutz durch das Patentrecht.

Insgesamt liegt zwar zivilrechtlich ein Abgrenzungsproblem vor, jedoch genügt das Vorliegen eines ähnlichen Patentrechts für den Schutzbereich des § 5 Abs. 3 EStG.[32] Demnach wäre auch eine solche Verletzung einer offenen Erfindung rückstellungsfähig. Da eine solche durch den § 5 Abs. 3 EStG abgedeckt wird, ergibt sich für die mögliche Rückstellungsbildung keine Abweichung, sondern lediglich die Frage der Differenzierung.

[27] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1965.
[28] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 554.
[29] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1967.
[30] Vgl. Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Anm. 1965.
[31] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 553.
[32] Siehe auch Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 398.

3.2 Geschützte Urheberrechte und ähnliche Urheberrechte

Wie das Patentrecht wirkt auch das Urheberrecht gegenüber jeden Dritten, einschließlich juristischen Personen. Auch an dieser Stelle ist bei der Begriffsbestimmung auf die zivilrechtliche Regelung zurückzugreifen. Nach § 1 UrhG ist es dem Inhaber eines künstlerischen, literarischen oder wissenschaftlichen Werks ebenfalls gestattet, andere von der Nutzung auszuschließen. Nach § 11 UrhG „schützt [das Urheberrecht] den Urheber in seinen geistigen und persönlichen Beziehungen zum Werk und in der Nutzung des Werkes. Es dient zugleich der Sicherung einer angemessenen Vergütung für die Nutzung des Werkes“[33]. Unter das Urheberrechtsgesetz fallen die Urheberpersönlichkeitsrechte, Verwertungsrechte und sonstige Rechte nach § 25 ff. UrhG. Insgesamt steht die angemessene Vergütung des Urhebers im Rahmen der Verwertung im Vordergrund. In Anlehnung an das Patentrecht soll das geistige Eigentum des Rechtsinhabers gesetzlich geschützt werden. In Abgrenzung dazu bedarf es jedoch keinem hoheitlichen Akt, sondern ist bereits mit der Schöpfung des jeweiligen Werkes einschlägig.[34]

Neben den geschützten Urheberrechten fallen auch weitere ähnliche Urheberrechte unter die Anwendung des § 5 Abs. 3 EStG, da das Urheberrecht das eigene geistige Schaffen schützt. Folglich bedürfen auch andere Rechte, die im Zusammenhang mit Werken der Kunst, Literatur und Wissenschaft stehen, einen gleichwertigen Schutz.[35] Unter ähnliche Urheberrechte fallen beispielsweise Leistungsschutzrechte, Verlags- oder Verfilmungsrechte.[36] Hierzu zählen auch ausländische Rechte, die grundsätzlich nicht dem Geltungsbereich des deutschen Urheberrechtes unterliegen. Voraussetzung ist somit ein analoges Schutzbedürfnis im Bereich einer geistigen Schöpfung. Der Schutzbereich ist daher sehr weit auszulegen und diese Rechte in den Geltungsbereich von Rückstellungen wegen Patents-, Urheberrechts- oder ähnlichen Schutzrechte einzubeziehen. Jede Verletzung von Schutzrechten im Rahmen geistigen Eigentums ist grundsätzlich rückstellungsfähig.[37] Insbesondere gilt dies für Nutzungsrechte an einem dem Urheberrecht unterliegenden Werk. Unabhängig davon, ob das Nutzungsrecht an sich dem Urheberrecht unterliegt, ist ein indirekter Zusammenhang für den Geltungsbereich des § 5 Abs. 3 EStG ausreichend.[38]

---

[33] Aus dem Wortlaut des § 11 Satz 1 und 2 UrhG.
[34] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 555 f.
[35] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1967.
[36] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 399.
[37] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1967.
[38] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 557 f.

3.3 Nicht geschützte Rechte

Die Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG benennt ausdrücklich die Rückstellungsbildung wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass alle Rechte außerhalb des Patent- oder Urheberrechts sowie deren ähnliche Rechte nicht unter den Schutzbereich fallen. Die ausgeschlossenen Rechte an sich gehen somit nur durch Umkehrschluss aus dem Wortlaut hervor.

Ein nicht geschütztes Recht stellt beispielsweise das Erfinderrecht an sich dar. Das Recht auf die Erfindungsfreiheit einzuschränken steht nicht in Einklang zu Art. 5 Abs. 3 des Grundgesetzes. Allerdings kann dies nicht unter den Anwendungsbereich der Regelung fallen, da kein konkreter Bezug zu einer geschützten Neuschöpfung besteht. Es handelt sich um eine Rechtsverletzung an der eigenen Person des Rechtsinhabers selbst. Wie bereits ausgeführt unterliegt jedoch die noch nicht geschützte Erfindung dem Anwendungsbereich.[39] Das Erfinderrecht stellt ein individuelles, personenbezogenes Recht dar und fällt daher nicht unter den Schutzbereich.[40]

Weiterhin sind Persönlichkeitsrechte grundsätzlich keine geschützten Rechte, da diese in individuellem Zusammenhang zu der Person stehen. Daher sind Rechtsverletzungen am eigenen Bild und Namensrechte nicht als Rückstellungen wegen Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechtsverletzungen passivierungsfähig.[41] Außerdem fallen auch die Verbreitungsrechte eines Tonträgerherstellers oder der Schutz der Sendeunternehmen nicht unter den Anwendungsbereich der Vorschrift. Alle aufgeführten Rechte sind nur dann rückstellungsfähig, wenn diese Rechte in einem Bezug zu der Erfindung oder dem kulturellem Werk stehen. Zusammenfassend ist bei Prüfung des Schutzbereichs stets die Verknüpfung zu einem geistigen Werk ausschlaggebend. Dies begründet sich aus dem Einfluss des Patent- bzw. Urheberrechts, welches ausdrücklich eine Rückstellungsbildung zulässig macht.[42] Die Ausnahme stellen beispielsweise Eigentumsrechte und Rechte aus dem Wettbewerbsnachahmungsschutzgesetz dar. Ein Bezug zu geschützten Neuschöpfungen ist hierbei irrelevant. Diese Rechte schützen die dingliche Sache des Eigentums und des Wettbewerbs, jedoch liegt kein Schutz des Wettbewerbers oder des Eigentümers vor. Somit sind diese Rechte von der Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG auszuschließen.[43]

---

[39] Dies ergibt sich aus §§ 6, 7 PatG.
[40] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 398.
[41] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1967.
[42] Vgl. Schiffers in Korn § 5 EStG, Rz. 559f.
[43] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1967.

4 Rückstellungen für geltend gemachte Rechtsverletzungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG

Der Gesetzgeber unterteilt die Rückstellungen für Patents-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechtsverletzungen in zwei Fallkonstellationen. Den Maßstab für diese Unterscheidung stellt dabei die Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber dar. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme fungiert dabei als grundlegende Bildungsvoraussetzung.[44] Entweder hat der Rechtsinhaber gemäß Satz 1 Nr. 1 EStG bereits seine Ansprüche geltend gemacht oder es ist nach Satz 1 Nr. 2 EStG mit dieser Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen.[45] In beiden Fallgruppen besteht allerdings eine Passivierungspflicht. Von einem Wahlrecht kann aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nicht geschlossen werden.[46]

Eine Geltendmachung einer Rechtsverletzung kann grundsätzlich von dem Rechtsinhaber selbst bzw. auch bereits von dem Patentanmelder erfolgen. Weiterhin sind auch die Erwerber der Nutzungsrechte sowie Lizenzinhaber dazu berechtigt. Dies setzt allerdings voraus, dass jenen eine mögliche Geltendmachung durch entsprechende Vereinbarung zugesichert wurde. Insbesondere machen auch Verwertungsgesellschaften Ansprüche gegen Schutzrechtsverletzungen geltend. Ein Beispiel dafür wäre die GEMA, die für Urheberrechtsverletzungen in der Musikbranche Ansprüche geltend macht. Eine Geltendmachung an sich bedarf grundsätzlich keiner bestimmten Formvorschrift, da diese sowohl mündlich als auch schriftlich für die Anwendung der Vorschrift § 5 Abs. 3 EStG erfolgen kann. Dies gilt auch unabhängig davon, in welcher Art dieser Anspruch geltend gemacht hat. Der Gesetzgeber hat keine bestimmte Formvorschrift für die Passivierung der Rückstellung im Wortlaut festgelegt. Demzufolge ist es auch nicht erheblich, auf welchen Anspruch sich der Schutzrechtsverletzte beruft. Es ist nicht erheblich, ob sich der Verletzte auf den Beseitigungs-, Schadensersatz- oder bereicherungsrechtlichen Anspruch nach § 812 ff. BGB beruft.[47] Lediglich bei der Bemessung der Rückstellung kann dies von Bedeutung sein. Außerdem ist eine tatsächliche Feststellung der Verletzung des Schutzrechts für die Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls nicht entscheidend.[48]

---

[44] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1952.
[45] Vgl. Falterbaum, et al.: Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.2.9 Patentverletzung, S. 1074.
[46] Vgl. Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100 - Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[47] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 567.
[48] Vgl. Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG, Rz. 135.

Gleichzeitig bedarf es nicht der Geltendmachung im Rahmen eines Klageverfahrens oder der Benennung eines tatsächlichen Anspruchs in Zahlen, da dies keine Passivierungsvoraussetzung darstellt.

Aus einer Zulassung der Klage an sich kann keine tatsächliche Inanspruchnahme geschlussfolgert werden.[49] Alle möglichen Anspruchsgrundlagen sind unter Betrachtung aller Umstände der konkreten Fallkonstellation auf ihre Einschlägigkeit hin zu überprüfen.[50] Sobald sich die Ansprüche als nicht durchsetzbar beurteilen lassen, ist eine Passivierung der Rückstellung auszuschließen.[51]

Aus der Geltendmachung der Ansprüche allein kann jedoch nicht bereits auf die tatsächliche Durchsetzung der Ansprüche geschlussfolgert werden. Ob der Steuerpflichtige zu einer aus der Schutzrechtsverletzung entstandenen Leistung verpflichtet wird, ist anhand konkreter Anhaltspunkte zu untersuchen.[52]

In Abgrenzung dazu ist die Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG unzulässig, wenn sich eine Durchsetzung des Anspruchs durch den Rechtsinhaber bereits vor Geltendmachung als erfolglos darstellt und demnach jene keine Auswirkung auf den Steuerpflichtigen haben wird.[53]

Demnach hat eine Auflösung stattzufinden, wenn sich die Geltendmachung der Ansprüche als nicht realisierbar erweist. Im Gegensatz zu den Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG weist der Wortlaut des Gesetzes keine besondere Regelung zur Auflösung auf.[54] Daher sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung anzuwenden. Die Rückstellungen sind nach § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB aufzulösen, sobald der Zweck hierfür entfallen ist. Der Gesetzgeber benennt ausschließlich die Rückstellungen nach Nr. 2 und zwingt daher nicht zu einer Auflösung nach drei Jahren.[55]

Die zeitliche Beschränkung gilt nicht für die erste Fallgruppe, da die Durchsetzung der Ansprüche aufgrund langwieriger Gerichtsverfahren ohne Verschulden verzögert werden kann. Erst mit Ergehen des jeweiligen Urteils kann das Eintreten von Ausgleichsleistungen vollumfänglich beurteilt werden. Über diesen Zeitraum hat der Steuerpflichtige die Rückstellung für die Schutzrechtsverletzung auszuweisen.

---

[49] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 395.
[50] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1975.
[51] Vgl. Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100 - Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[52] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1952.
[53] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 568.
[54] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 571.
[55] Der Wortlaut des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG gilt ausschließlich für Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG.

5 Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG

5.1 Ernsthafte Inanspruchnahme

Für die Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG liegt ein von Nr. 1 abweichender Tatbestand vor. Eine Rückstellung darf erst gebildet werden, wenn mit der Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Allgemeinen benötigen, dass die den Rückstellungen zugrunde liegende Verbindlichkeiten bis zum Bilanzstichtag entstanden sind oder nach Prüfung am Bilanzstichtag mit der Entstehung ernsthaft zu rechnen ist.[56] In Einklang mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ist eine Rückstellung zu bilden, wenn am Bilanzstichtag das Bestehen der Ansprüche wahrscheinlich ist und zusätzlich Anhaltspunkte für die Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen bestehen.[57] Die Passivierung darf bereits dann erfolgen, wenn eine Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen wahrscheinlich ist.[58] Fraglich ist jedoch, auf Grundlage welcher Beurteilung mit einer ernsthaften Inanspruchnahme wahrscheinlich zu rechnen ist. Insbesondere reicht die bloße Eventualität zur Leistung einer ausgleichenden Zahlung nicht schon für die Annahme einer ernsthaften Inanspruchnahme aus. Der BFH legt dahingehend fest, dass mehr Argumente und Motive für eine Inanspruchnahme als dagegen sprechen müssen. Es müssen demnach mindestens 51% für eine Inanspruchnahme sprechen. Die Inanspruchnahme ist nach der Rechtsprechung des BFH dabei aus der Sicht eines ordentlichen Kaufmanns i.S.d. § 347 Abs. 1 HGB zu beurteilen.[59]

Die Beurteilung der dafür- und dagegen sprechenden Argumente darf dabei nicht durch eine vollständig pessimistische Sichtweise des Steuerpflichtigen erfolgen. Dies würde zur vermehrten Rückstellungsbildung führen, welche durch Einführung des § 5 Abs. 3 EStG umgegangen werden sollte. Insgesamt müssen mehr objektive Anzeichen zu erkennen sein, weshalb mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. Die Argumentation eines bereits vorliegenden Urteils in erster Instanz genügt nicht, um das Bestehen zukünftiger Verbindlichkeiten nachzuweisen. Dies gilt unabhängig von einem negativen Ausgang des entsprechenden Verfahrens. Begründen lässt sich dies damit, dass noch keine tatsächliche Konkretisierung entsprechender Ansprüche vorliegt.

---

[56] Dies ergibt sich aus R. 5.7 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStR 2012.
[57] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1976.
[58] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 395.
[59] Vgl. BFH v. 1.8.1984, I R 88/80, BFHE 142, 226, BStBl. II 1985, S. 44.

Weiterhin können fallspezifische Umstände nicht auf den eigenen Fall übertragen werden. Gleichzeitig besteht bei dem Urteil der ersten Instanz noch ein offener Instanzenzug, der ausgeschöpft werden kann. Eine andere Rechtsbetrachtung könnte daher durch höhere Instanzen erfolgen.[60] Inwieweit mehr Gründe dafür als dagegen sprechen, trifft jedoch keine Aussage zur Qualität der Anhaltspunkte. Kritisch betrachtet wird diese Sichtweise u.a. von *Winnefeld*, weil die Gewichtung lediglich nach der Quantität erfolgt. Die Qualität der Argumente könnte dabei in den Hintergrund rücken.[61]

In Bezug auf Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte bedarf es, übereinstimmend mit § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG, nicht der tatsächlichen Feststellung der Schutzrechtsverletzung. Mit der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme muss aufgrund der entsprechenden Verletzung jedoch ernsthaft zu rechnen sein. Somit ist das Vorliegen einer Klage ebenfalls nicht zwingend.[62] Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige lediglich mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine ausgleichende Leistung erbringen muss und sich somit eine Verbindlichkeit ergibt. Der genaue Zeitpunkt der Zahlung einer solchen Leistung im Zusammenhang mit der Schutzrechtsverletzung muss ebenfalls nicht abzusehen sein.

Der BFH charakterisiert diese Abgrenzung im Rahmen der Hinzuziehung eines rechtlichen Beistands. Würde der rechtliche Berater aus eigener Betrachtungsweise dem Rechtsinhaber zu einem Rechtsstreit raten, so kann vom wahrscheinlichen Bestehen der Ansprüche ausgegangen werden.[63] Allerdings wird in abweichender Auffassung eine solche Beurteilung anhand eines Sachverständigen deutlich kritisiert, da kein entsprechendes Tatbestandsmerkmal ins Gesetz aufgenommen wurde. Der Steuerpflichtige müsste durch seinen rechtlichen Beistand den Negativnachweis erbringen, dass die Durchsetzung der Ansprüche nicht zum Erfolg führt.[64]

Bei der Betrachtungsweise des BFH erfolgt allerdings eine objektive Prüfung durch den Sachverständigen, welche die Rückstellungsbildung praxistauglich präzisiert. Die Hinzuziehung eines Anwalts ist in der Praxis fast in jedem Fall gegeben und entsprechende Nachweise können dann erbracht werden.

---

[60] Vgl. BFH v. 19.10.2005, XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl. II 2006, S. 371.
[61] Vgl. Winnefeld, Robert: Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 7. Mindest-Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, Rz. 892.
[62] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 569.
[63] Vgl. BFH v. 16.7.1969 I R 81/66, BStBl. II 1970, S. 15.
[64] Vgl. Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100 - Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.

Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme lässt sich leicht aus der Beurteilung des Anwalts schließen, wie das nachfolgende Beispiel aufzeigt:

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A verstößt gegen das Urheberrecht von B, weil dieser seine gemalten Bilder ohne seine Erlaubnis am 01.12.2016 veröffentlicht. Erst am 20.10.2017 besucht B den A und macht ihm mündlich deutlich, dass er Schadenersatz verlangen werde. Aufgrund des vorliegenden Beweismaterials rät der Anwalt von B ihm zu einer Klage. Die Klage erfolgt jedoch wegen Krankheit erst am 01.04.2018 bei Gericht.

Lösung: A darf eine Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG erst bilden, wenn B die Ansprüche geltend gemacht hat. B macht seine Ansprüche lediglich mündlich am 20.07.2017 geltend. Da der Anwalt zu einer Klage rät, ist auf eine Inanspruchnahme des A zu schließen. Diese Geltendmachung erfolgte zwar nur mündlich, jedoch ist die Klage selbst nicht relevant. Demzufolge muss A die Rückstellung bereits in der Schlussbilanz zum 31.12.2017 ausweisen.

Allerdings legt der BFH nicht konkret fest, ob sich der rechtliche Beistand auf die entsprechende Schutzrechtsverletzung spezialisiert hat. Es wird nicht thematisiert, ob das Urteil eines persönlichen Rechtsbeistands ausreichend ist. Inwieweit ein spezialisierter Patent- oder Urheberrechtsanwalt einbezogen werden muss, wird nicht abschließend geklärt. Jedoch wird im vorliegenden BFH-Urteil konkret der Patentanwalt aufgeführt. Folglich ist von einem entsprechend geeigneten Sachverständigen mit einer weiterführenden Spezialausbildung auszugehen.[65] Weiterhin ist zu betonen, dass der BFH stets von objektiven Anhaltspunkten spricht. Auch wenn überwiegende Motive dafür sprechen, so sind lediglich objektive Argumente maßgebend. Subjektive Gründe sind nicht in die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme einzubeziehen, auch wenn diese in der Quantität der Anhaltspunkte überwiegen sollten.
Demzufolge sind Argumente, wie privat veranlasste Streitigkeiten, eigenes Bauchgefühl oder persönliches Einschätzen des Steuerpflichtigen nicht abzuwägen.[66]

Das nachfolgende Beispiel verdeutlicht die Hinzuziehung von objektiven und subjektiven Anhaltspunkten:

[65] Vgl. BFH v. 16.7.1969, I R 81/66, BStBl. II 1970, S. 15.
[66] Vgl. BFH v. 19.10.2005, XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl. II 2006, S. 371.

<u>Sachverhalt:</u> Der Steuerpflichtige A hat das Designrecht von B durch unerlaubte gewerbliche Nutzung von Designvorlagen am 01.07.2016 verletzt. A und B sind seit mehreren Jahren zerstritten, sodass B aus Sicht von A sofort ein Klageverfahren beginnen würde. Ansonsten sprechen weniger objektive Gründe für eine Inanspruchnahme als dagegen.

<u>Lösung:</u> A hat in der Bilanz zum 31.12.2016 keine Rückstellung wegen Patents-, Urheberrechts- oder ähnlichen Schutzrechtsverletzung auszuweisen, da lediglich subjektive Gründe für eine ernsthafte Inanspruchnahme von A durch B sprechen. Diese Gründe reichen grundsätzlich nicht zur Bildung einer solchen Rückstellung aus. Ein mehrjähriger Streit im privaten Bereich legitimiert allein noch keine Passivierung für diese konkrete Verletzung.

Abschließend sind lediglich objektive Anhaltspunkte zu prüfen. Subjektive Gründe können in manchen Fällen den Maßstab der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme verfälschen. Nach dem Bilanzstichtag bekannt gewordene Aspekte können als wertaufhellend berücksichtigt werden, wenn diese bis zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen.[67] Die Inanspruchnahme ist als wahrscheinlich anzusehen, wenn die Entdeckung der anspruchsbegründenden Tatsachen bis zum Bilanzerstellungstag erfolgt.[68]
Fraglich ist jedoch, inwiefern Kenntnis bzw. Unkenntnis des Rechtsinhabers in die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung einfließen.

5.1.1 Kenntnis des Rechtsinhabers von der Schutzrechtsverletzung

Die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH unterstreicht, dass es für die Bildung der Rückstellung unerheblich ist, ob der Geschädigte Kenntnis von der Verletzung besitzt. Der Steuerpflichtige kann in den meisten Fällen nicht beurteilen, ob der Rechtsinhaber, Kenntnis oder Unkenntnis von der Rechtsverletzung besitzt. Eine fehlende Reaktion des Schutzrechtsinhabers begründet noch kein Verbot der Passivierung, da dies nicht eindeutig für eine fehlende Kenntnis spricht. Weiterhin wird ergänzt, dass der Steuerpflichtige die Kenntnis des Rechtsinhabers über die Schutzrechtsverletzung nicht belegen muss.[69] In der Praxisanwendung kann der Steuerpflichtige i.d.R. nur schwer beurteilen, ob der Rechtsinhaber Kenntnis von der Verletzung des Schutzrechts hat oder nicht.[70]

[67] Vgl. BFH v. 30.1.2002, I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl. II 2002, S. 688.
[68] Vgl. BFH v. 2.10.1992, III R 54/91, BFHE 169, 423, BStBl. 1993 II, S. 153.
[69] Siehe dazu Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 569f.
[70] Vgl. BFH v. 9.2.2006, IV R 33/05, BStBl. II 2006, S. 517.

Die Kenntnis des Rechtsinhabers von der Verletzung seiner Rechte stellt kein zwingendes Tatbestandsmerkmal für Passivierung der Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG dar.[71] Auch wenn der Rechtsinhaber beispielsweise durch persönliche Vorsprache oder schriftliche Mitteilung dem Steuerpflichtigen seine Kenntnis verdeutlicht, so kann nicht auf eine tatsächliche Geltendmachung der Ansprüche geschlussfolgert werden. Folglich ist die Kenntnis des Rechtsinhabers kein vollumfänglicher Maßstab für die Passivierung einer solchen Rückstellung.
Hingegen ist ernsthaft mit einer Inanspruchnahme zu rechnen, wenn der Rechtsinhaber zwar die Schutzrechtsverletzung kennt, aber zusätzlich keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dieser auf die Geltendmachung verzichtet.[72] Ob der Rechtsverletzte Kenntnis von der Schutzrechtsverletzung hat und seine Rechte vorerst nicht geltend machen will, ist für die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit einer ernsthaften Inanspruchnahme nicht von abschließender Bedeutung. Anhand von handfesten Gründen muss immer abgewogen werden, ob eine tatsächliche Geltendmachung innerhalb der Frist nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG stattfinden wird oder dies zu verneinen ist.[73]

In besonderen Fallkonstellationen können Motive des Rechtsinhabers vorliegen, die dazu führen, dass jener zwar seine durchsetzbaren Ansprüche kennt, jedoch bewusst auf die Geltendmachung der Ansprüche verzichtet. Dabei kann es sich um Rechtschutzverletzungen in Zusammenhang wirtschaftlicher oder finanzieller Abhängigkeit handeln. Aufgrund der Wahrung und des Fortbestehens gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen wird die Geltendmachung durch den Rechtsinhaber nicht in Erwägung gezogen.
Bei Schutzrechtsverletzungen bei einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person kann ebenfalls nicht zwangsläufig von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme ausgegangen werden.[74] Der BFH konkretisiert, dass der Begriff der nahestehenden Person nicht mit der abgabenrechtlichen Definition des Angehörigen i.S.d. § 15 AO gleichzusetzen ist. Diese Begriffsbestimmung bezieht sich lediglich auf familiäre Beziehungen und nimmt keinen Bezug auf Verhältnisse außerhalb der Verwandtschaft. Folglich bedarf es erneut einer Auslegung.[75] Eine nahestehende Person kann nur angenommen werden, wenn diese „auf den Steuerpflichtigen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt“[76].

[71] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.
[72] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.
[73] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 570.
[74] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.
[75] Siehe dazu BFH v. 14.5.2014, VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl. II 2014, S. 995.
[76] Vgl. Rz. 136: BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, S. 85.

Die Besonderheit an dieser Konstellation ist, dass die nahestehende Person auch außerhalb eines ökonomischen Interesses aufgrund privater Umstände Einfluss nehmen kann, da die Abhängigkeit in geschäftlicher bzw. in persönlicher Art begründet werden kann. Eine solche wirtschaftliche Abhängigkeit zeigt das nachfolgende Beispiel:

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A besitzt eine Fabrik zur Herstellung von Automobilen. A nutzt unerlaubt am 10.01.2016 ein von B patentiertes Verfahren zur Produktion von Karossen. B besitzt eine Zulieferfirma der Automobilbranche und macht mit der Firma von A den Hauptteil seiner gesamten Umsätze von 200.000 €. Bei der Zulieferung der Firma sieht B, dass sein Verfahren ungefragt eingesetzt wird. B betont seinen Unmut, aber erkennt die guten Geschäftsbeziehungen der vergangenen Jahre, denn er erwirtschaftet jährlich 160.000 € seiner Umsätze in Zusammenarbeit mit der Autofabrik von A.

Lösung: A hat zum 31.12.2016 keine Rückstellung wegen der Verletzung des Patentrechts von B zu bilden, da mit einer Inanspruchnahme nicht ernsthaft zu rechnen ist. B hat betont, dass ihm die geschäftlichen Beziehungen wichtig und für seine Existenz entscheidend sind. Aus diesem Grund ist nicht von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme auszugehen. Die Umsätze von 160.000 € zu 200.000 € stellen 80 % seiner Gesamtumsätze dar. Demzufolge ist hier von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit auszugehen. Folglich ist im Fall von diesen nahestehenden Personen keine wahrscheinliche Inanspruchnahme gegeben.

5.1.2 Unkenntnis des Rechtsinhabers

Falls der Schutzrechtsverletzte keine Kenntnis von der erfolgten Schutzrechtsverletzung besitzt und von seinen damit zusammenhängenden Ansprüchen hat, ist zu prüfen, ob mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Es ist zu beurteilen, mit welcher Wahrscheinlichkeit der Rechtsinhaber von der Verletzung seiner Schutzrechte erfahren wird.[77] Im Rahmen der Nachweispflicht bestätigt der BFH auch hier, dass der Steuerpflichtige auch den Beleg über die Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen Bekanntwerdens nicht zu erbringen hat. Wenn der Verletzende schon die Kenntnis des Rechtsinhabers nicht zu belegen hat, so erscheint ein Nachweis eines zukünftigen eventuellen Ereignisses nicht nachvollziehbar.[78] Eine Begründung für diese fehlende Nachweispflichtig lässt sich aus den wenig gebundenen Grundprinzipien unter Kaufleuten schlussfolgern.

[77] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.
[78] Vgl. BFH vom 09.02.2006, IV R 33/05, BStBl. II 2006, S. 517.

Kaufleute haben grundsätzlich ernsthaft damit zu rechnen, dass im Rahmen der Durchsetzung von Rechten die Forderung einer Ausgleichszahlung durch den Geschäftspartner erfolgt.[79] Demzufolge ist nur in besonderen Konstellationen nicht von der Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme auszugehen.[80]

Gleichzeitig dürfen auch bei Unkenntnis des Rechtsinhabers keine Anhaltspunkte für den Verzicht auf die Geltendmachung der Ansprüche vorliegen. Folglich dürfte der Rechtsverletzte auch bei Kenntniserlangung von der Schutzrechtsverletzung nicht auf die Geltendmachung verzichten wollen. Ergänzend betont der BFH jedoch, dass eine wahrscheinliche Inanspruchnahme nach dem Vergehen mehrerer Jahre nicht zu verneinen ist, weil der Rechtsinhaber keine Ankündigung gemacht hat. Im Gegenteil, bei berechtigtem Interesse des Verletzten kann ein Verzögern der Geltendmachung der Ansprüche gewollt sein. I.d.R. kann auch in diesen Fallkonstellationen die Kenntnis des Rechtsinhabers durch den Steuerpflichtigen nicht belegt werden. Demnach ist nicht nur auf Grundlage der bisherigen fehlenden Geltendmachung der Ansprüche eine ernsthafte Inanspruchnahme auszuschließen.
Von einer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen kann ebenfalls ausgegangen werden, wenn bereits ein langer Zeitraum seit der Schutzrechtsverletzung vergangen ist. Der Rechtsinhaber könnte über diesen Zeitraum noch keine Kenntnis erlangt haben.[81] Zu solchen Einflüssen zählen beispielsweise eine mehrjährige berufliche Auszeit oder ein Aufenthalt im Ausland, welche zu einer verspäteten Kenntnis der Schutzrechtsverletzung führen. In der Mehrheit der Fälle schätzt dies der Gesetzgeber als sehr unwahrscheinlich ein und hat daher die zeitliche Beschränkung von drei Jahren festgelegt. Die Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG ist auszuschließen, wenn der Rechtsinhaber keine Kenntnis von der Schutzrechtsverletzung erlangen kann. Dann hat der Steuerpflichtige aufgrund weiterer Umstände nicht mit einer tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen. Dies kann in Härtefällen, wie beispielsweise bei einer Erkrankung mit längerem Koma oder dem Todesfall des Rechtsinhabers ohne Hinterlassung von Erben der Fall sein.[82] Mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme ist in solchen Fällen nicht zu rechnen.

---

[79] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 569.
[80] Dieser Argumentation folgt bereits der BFH vom 11.11.1981, IR 157/79, BStBl. II 1982, S. 748., dessen Grundsätze nach Aufnahme des § 5 Abs. 3 EStG in den Gesetzestext noch anzuwenden sind.
[81] Vgl. BFH v 11.11.1981, I R 157/79, BFHE 134, 432, BStBl. II 1982, S. 748.
[82] Ein Folgegedanke aus Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.

Insbesondere die Fälle mit nahestehenden Personen sind auch bei § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG vertiefend zu betrachten. Wenn bereits bei Kenntnis der nahestehenden Person grundsätzlich nicht mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist, dann erst Recht nicht bei Unkenntnis der nahestehenden Person. Zusammenfassend ist bei diesen nicht mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme zu rechnen. Eine Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG ist demnach bei nahestehenden Personen auszuschließen.

Im speziellen Fall der Verletzung von Patentrechten ist nach mehrheitlicher Auffassung im Regelfall zu bejahen, da eine Kontrolle des Patentschutzmarktes durch die jeweiligen Unternehmen und ggf. durch die Behörden erfolgt. Diese zeigen für ihre eigene wirtschaftliche Leistung ein großes Interesse am Patentschutz und führen indirekt zu einer Überwachung von Rechtsverletzungen. Einen weiteren Sonderfall stellt die Geltendmachung von Ansprüchen durch Verwertungsgesellschaften dar. In diesen Bereichen ist stets mit der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu rechnen. Grund dafür ist, dass jene Gesellschaften ihre Interessen aufgrund wirtschaftlicher und repräsentativer Außenwirkung verfolgen und somit von einer Durchsetzung der Ansprüche zu rechnen ist.[83]
In Bezug auf andere Schutzrechte außerhalb des Patentrechts kann nach überwiegender Meinung eine solche grundlegende Überwachung nicht angenommen werden. Die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung einer Schutzrechtsverletzung ist dort nach den jeweiligen Gegebenheiten der Wirtschaftsbranchen zu beurteilen. Eine wahrscheinliche Entdeckung der Schutzrechtsverletzung wird anhand der alltäglichen und der branchenüblichen Überwachung entsprechend abgeschätzt. Schlussendlich ist nach dieser Betrachtung zu ermitteln, ob der Rechtsinhaber wahrscheinlich von der Schutzrechtsverletzung und seinen Ansprüchen erfährt oder nicht. Dem Ergebnis entsprechend besteht zumindest ein weiterer objektiver Anhaltspunkt, der für eine Rückstellungsbildung sprechen könnte. Allerdings spricht eine solche Kenntnis bzw. Unkenntnis nicht für oder gegen eine Passivierung der Rückstellung an sich.[84]

[83] Vgl. BFH v 11. 11.1981, I R 157/79, BFHE 134, 432, BStBl. II 1982, S. 748 beschreibt den Prozess der Entdeckung bei der Überwachung des Patentmarktes.
[84] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1978.

5.2 Auflösungsverpflichtung im Rahmen der Dreijahresfrist

Durch den Maßgeblichkeitsgrundsatz sind Rückstellungen grundsätzlich nach § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB aufzulösen, wenn der Grund für diese entfallen ist. Die Vorschrift des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG durchbricht die Maßgeblichkeit auch bei der Auflösung von Rückstellungen. Gemäß § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG sind die Rückstellungen „spätestens in der Bilanz des dritten auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind".[85] Dies stellt ein steuerrechtlich vorrangiges Passivierungsverbot in Form eines Auflösungsgebotes dar.[86]

Wenige Auffassungen betonen, dass die Durchbrechung der Maßgeblichkeit nicht in Einklang mit dem Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung stehe und daher als verfassungsrechtlich zweifelhaft anzusehen sei. Die Regelung der Dreijahresfrist erscheint zur handelsrechtlichen Vorschrift des § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB widersprüchlich, da der Grund der Rückstellung lediglich durch fehlende Geltendmachung an sich noch nicht entfallen sei. Folglich ist die Dreijahresfrist außerhalb des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu betrachten und stellt eine steuerrechtliche Spezialvorschrift dar.[87] Jedoch besteht dagegen die mehrheitliche Auffassung, dass die Dreijahresfrist mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung einhergeht. Die Auflösungsverpflichtung dient der praxisnahen zeitlichen Beschränkung von Rückstellungen wegen Patents-, Urheberrechts- oder ähnlichen Schutzrechtsverletzungen. Dies ist als Erweiterung der allgemeinen Grundsätze zur Bildung einer Rückstellung auszulegen und steht mit diesen im Einklang. Demnach bedarf es keiner weiteren Rechtfertigung.[88]

Außerhalb der Regelung des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG sind die Rückstellungen wegen der Verletzung von Schutzrechten aufzulösen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für Rückstellungen nicht mehr erfüllt sind.[89]

Die Ableitung der Dreijahresfrist ergibt sich für den Gesetzgeber wie folgt: Wenn der Rechtsinhaber, nachdem mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist, nicht innerhalb von einem längeren Zeitraum seine Ansprüche geltend gemacht hat, so wird er dies vermutlich auch nicht in Zukunft tun. Diese Prognose hat der Gesetzgeber auf drei Jahre festgelegt. Weiterhin spricht dafür, dass ein Bezug auf die Verjährungsregelung des § 141 Satz 1 PatG genommen werden kann.

---

[85] Siehe dazu § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG.
[86] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 392.
[87] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100 - Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[88] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1952.
[89] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1990.

Der Rechtsinhaber hat sich an der Verjährung zu orientieren und wird wohl innerhalb von drei Jahren seine Ansprüche geltend machen.[90]
Diese Auflösungsverpflichtung betrifft allerdings nach dem Wortlaut des Gesetzes ausschließlich die Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG. Daraus ergibt sich, dass bei entsprechender Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber die Rückstellung aufrechtzuerhalten ist. Die Pflicht zur Auflösung fällt in diesem Fall weg.[91] Zur vereinfachten Darstellung der Auflösungsverpflichtung dient das nachfolgende Beispiel:

Sachverhalt: Der Steuerpflichtige A verletzt im Mai 2016 gegen das Urheberrecht von B. Dieser macht bis zur Bilanzerstellung von A am 31.03.2020 keine Ansprüche geltend.

Lösung: A hat in der Bilanz zum 31.12.2016 erstmalig die Rückstellung wegen der Urheberrechtsverletzung zu bilden. Da B bis zur Bilanzerstellung keine Ansprüche geltend macht, ist die Rückstellung spätestens in der Bilanz zum 31.12.2019 aufzulösen.

Die Vorschrift des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG dient als Beschränkung zur Bildung von Rückstellungen wegen Patents-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechtsverletzungen, die auch aufgrund unwahrscheinlicher Geltendmachung von Ansprüchen passiviert werden würden. Eine Vereinheitlichung des Wahrscheinlichkeitsmaßstabes durch fehlende konkrete Anhaltspunkte für eine Inanspruchnahme würde sonst zur vermehrten Bildung entsprechender Rückstellungen führen.[92]
Auch *Schiffers* bejaht dies, weil der Gesetzgeber mit der Dreijahresfrist die vollständige Bilanzierung abdeckt und die Rückstellungsbildung zeitlich beschränkt. Falls durch Schutzrechtsverletzten die Geltendmachung seiner Ansprüche nicht erfolgt, könnte sonst eine zeitlich unbeschränkte Passivierung zur Gewinnminderung führen.[93]

[90] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1952.
[91] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 392.
[92] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1952.
[93] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 571.

5.2.1 Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts

Der Fristlauf beginnt nach herrschender Auffassung in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Schutzrecht zum ersten Mal verletzt wurde und eine Passivierung der Rückstellung erfolgt ist. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG, da eine bereits gebildete Rückstellung aufgeführt wird. Folglich ist eine tatsächliche Rückstellungsbildung zur Ermittlung dieser Frist von Bedeutung. Gemäß dieser strikten Wortlautauslegung darf dann der Fristlauf beginnen.[94]

Anzinger stimmt dieser Auffassung jedoch nicht zu und hält den Wortlaut für verfehlt. Er betont, dass die Dreijahresfrist beginnt, wenn die erstmalige Rückstellung zu bilden war. Dies stellt eine fiktive Rückwirkung auf den Moment der erstmaligen Rückstellungsverpflichtung dar. Er stützt sich dabei auf die allgemeinen Tatbestandsmerkmale zur Bildung von Rückstellungen und dem daraus folgenden Passivierungszwang. Eine Passivierung der Rückstellungen hat bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzung stets in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sei in dem Wirtschaftsjahr gegeben, in dem der Steuerpflichtige ernsthaft mit einer Geltendmachung der Ansprüche zu rechnen hatte. Ansonsten könnte der Steuerpflichtige durch Unterlassung der Passivierung jener Rückstellung die dreijährige Frist zeitlich hinauszuzögern.[95] Ein Hinauszögern der Bildung einer Rückstellung wegen der Verletzung eines Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechts spiegelt nicht den Sinn und Zweck einer Rückstellung wider. Die ungewisse Verbindlichkeit stellt bereits im ersten Jahr ein Risiko für den Kaufmann dar. Diese ist in der Bilanz auszuweisen. Weitere Auffassungen bestätigen dies, da eine solche unterlassene Rückstellung als Rechtswidrigkeit gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung angesehen wird. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme habe bereits vorgelegen und könne nicht aufgrund tatsächlicher Rückstellungsbildung übergangen werden.[96]

Insgesamt wird die strenge Wortlautauslegung von den überwiegenden Auffassungen abgelehnt. Die tatsächliche Rückstellungsbildung sollte nicht ausschlaggebend sein. Allerdings ist die Umsetzung in der Praxis erschwert, weil bei fehlender Rückstellungsbildung erst fiktiv auf die erstmalig verpflichtende Bildung zurückgegangen werden müsste. Erst rückwirkend könnte die Frist berechnet werden.[97]

---

[94] Siehe dazu auch Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 572.
[95] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1986.
[96] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 393.
[97] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 572.

5.2.2 Dauernde Verletzung eines Schutzrechts

Bei der Berechnung der Frist nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG stellt die mehrjährige Verletzung desselben Schutzrechts eine tiefergehend zu betrachtende Fallkonstellation mit verschiedenen Rechtsauffassungen dar.

Wird ein und dasselbe Schutzrecht über mehrere Jahre verletzt, so beginnt die Dreijahresfrist nach herrschender Auffassung bei dauernder Schutzrechtsverletzung ebenfalls in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Verletzung zum ersten Mal stattgefunden hat.[98] Auch nach mehrjähriger Verletzung ist keine neue Fristberechnung vorzunehmen.[99] *Schubert* teilt diese Auffassung nicht, da aus seiner Sicht bei jeder einzelnen Verletzung des Schutzrechts eine neue Fristberechnung i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG zu erfolgen hat. Die weitere Schutzrechtsverletzung stellt eine erneute Rechtsverletzung dar und fällt demnach wieder unter die Passivierungspflicht. Daher sind Rückstellungen für Verletzungen des gleichen Schutzrechts auch nach dem Ablauf der Dreijahresfrist für die erstmalige Verletzung noch möglich.[100] Dagegen teilt u.a. *Anzinger* die Auffassung, dass keine erneute Fristberechnung bei dauernder Schutzrechtsverletzung vorzunehmen ist. Auch auf Grundlage der Rechtsprechung des BFH begründet sich keine neue Fristberechnung, sondern lediglich die Fortführung der erstmaligen Schutzrechtsverletzung.[101] Dabei wird sowohl die einmalige Schutzrechtsverletzung als auch eine Verletzung über mehre Jahre als ein gesamtes grundlegendes Tatbestandsmerkmal für die Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG beurteilt. Maßgebend ist allerdings nicht der Zeitpunkt der erstmaligen Verletzung des entsprechenden Schutzrechts oder der tatsächlichen Bildung der Rückstellung. Es ist zu prüfen, wann die Rückstellung wegen der Schutzrechtsverletzung erstmalig zu bilden gewesen wäre.[102] Es ändert sich jeweils der Bilanzierungsansatz bzw. die Bewertung der Rückstellung, was keiner speziellen Fristberechnung bedarf. Erhöhungen oder Minderungen sind demnach in der Frist möglich.[103]

Eine Berechnung der Dreijahresfrist nach beiden Auffassungen verdeutlicht das nachfolgende Beispiel. Dabei handelt es sich um eine starke Vereinfachung des Sachverhalts zur Abgrenzung der Meinungen:

---

[98] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 572.
[99] Vgl. R 5.7 Abs. 10 Satz 3 EStR 2012.
[100] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100- Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[101] Siehe dazu H 5.7 Abs. 10 EStH 2015 in Bezug auf BFH vom 09.02.2006, BStBl. II 2006, S. 517.
[102] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1987.
[103] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 571ff.

<u>Sachverhalt:</u> Der Steuerpflichtige A verletzt am 16.06.2016 gegen das Patentrecht von B. Es ist bereits im Jahr 2016 ernsthaft damit zu rechnen, dass B seine Ansprüche geltend machen wird. Zum 01.08.2018 verletzt A erneut gegen das Patentrecht von B, jedoch macht B zu keiner Zeit seine Ansprüche tatsächlich geltend.

<u>Lösung:</u> A hat das Patentrecht in 2016 verletzt, demnach hat er zum 31.12.2016 eine solche Rückstellung auszuweisen. Gemäß Anwendung der Dreijahresfrist ist die Rückstellung spätestens mit der Bilanz zum 31.12.2019 gewinnerhöhend aufzulösen. Die erneute Patentrechtsverletzung ist nach Rechtsprechung des BFH nicht für die Fristberechnung zu beachten. Nach abweichender Auffassung würde eine erneute Frist beginnen. Die Rückstellung wäre in der Bilanz zum 31.12.2018 auszuweisen. Mit Neubeginn der Dreijahresfrist hätte eine gewinnerhöhende Auflösung erst mit der Bilanz zum 31.12.2021 zu erfolgen.

Ist die Dreijahresfrist bereits abgelaufen, so kann eine Rückstellung nur noch gebildet werden, wenn der Rechtsinhaber seine Ansprüche tatsächlich geltend macht. Die Rückstellungsneubildung ist dann jedoch ebenfalls nach den allgemeinen Grundprinzipien des Steuerrechts zu prüfen. Innerhalb dieser gesetzlichen Frist nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG führt die Geltendmachung der Ansprüche nicht zur zwingenden Auflösung der Rückstellung. Unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ist die entsprechende Rückstellung dann weiterhin zu passivieren.[104] In den nachfolgenden Wirtschaftsjahren können Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen des gleichen Schutzrechts nicht mehr nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG gebildet werden, wenn die Ansprüche nicht geltend gemacht wurden.[105] Der Gesetzgeber verdeutlicht im Wortlaut der Vorschrift, dass mit Ablauf der dreijährigen Frist nach der erstmaligen Schutzrechtsverletzung nicht mehr mit einer wahrscheinlichen Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber zu rechnen ist.[106] Zusammenfassend gilt die Dreijahresfrist unabhängig davon, ob über einen längeren Zeitraum immer das gleiche Schutzrecht verletzt wurde oder ob es sich nur um eine einmalige Schutzrechtsverletzung handelt.[107] In Abgrenzung dazu beginnt die Dreijahresfrist erneut, wenn nicht dasselbe Schutzrecht mehrfach verletzt wurde. Dann ist ein weiterer Anlauf der Frist als gegeben.[108]

[104] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 573.1.
[105] Siehe hierzu R 5.7 Abs. 10 Satz 4 EStR 2012.
[106] Vgl. BFH v. 9.2.2006, IV R 33/05, BStBl. II 2006, S. 517.
[107] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 571ff.
[108] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1989.

5.2.3 Unterbrechung der Frist nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG

Im Rahmen der Vorschrift des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG sind Ansprüche erst als geltend gemacht anzusehen, wenn diese bis zum dritten auf die erstmalig mögliche Bildung der Rückstellung folgenden Wirtschaftsjahr erhoben wurden.

„Eine nach Satz 1 Nr. 2 gebildete Rückstellung ist […] gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Ansprüche nicht geltend gemacht worden sind“[109]. Der Gesetzgeber weist im Wortlaut nicht explizit auf die Kenntnis vor dem Bilanzstichtag hin. Demzufolge ist an dieser Stelle eine Auslegung der Vorschrift notwendig, ob eine Geltendmachung nach dem Bilanzstichtag aber vor der Bilanzerstellung noch zur Passivierung der Rückstellung wegen der Schutzrechtsverletzung führen darf.[110]

Maßgebend ist nach überwiegender Auffassung der Bilanzerstellungstag der Steuerbilanz. Denn wurden bis zu diesem Tag die Ansprüche durch den Rechtsinhaber geltend gemacht, so ist eine Berücksichtigung nach der Werterhellungstheorie vorzunehmen. Auch *Weber-Grellet* ist dieser Ansicht und begründet dies damit, dass das Wissen um die Geltendmachung zwar erst nach dem Bilanzstichtag vorliegt, jedoch durchaus in Zusammenhang mit der Schutzrechtsverletzung vor dem Bilanzstichtag steht.[111]

Eine Auslegung zur Beschränkung der Passivierung für die Kenntnis nach dem Bilanzstichtag aber vor der Bilanzerstellung würde zur Durchbrechung des Maßgeblichkeit führen. Es hätte zur Folge, dass die Rückstellung in der Steuerbilanz erst aufzulösen wäre und im Folgejahr wieder erneut zu passivieren sei. In Abgrenzung dazu wäre eine solche Rückstellung in der Handelsbilanz dauerhaft auszuweisen. Die Geltendmachung der Ansprüche durch den Rechtsinhaber muss somit nicht bis zum Bilanzstichtag eingetreten sein, um eine weitere Passivierung der Rückstellung in der Schlussbilanz zu begründen.[112] Diesen Ansatz zeigt das abschließende Beispiel auf:

<u>Sachverhalt:</u> Im Wirtschaftsjahr 2016 wird eine Verletzung des Gebrauchsmusterrechts durch A bekannt. Es ist als wahrscheinlich anzusehen, dass der Rechtsinhaber B seine Ansprüche geltend machen wird. Der Steuerpflichtige A erstellt seine Schlussbilanz jeweils zum 31.03. des nachfolgenden Wirtschaftsjahres. Bis zum 31.12.2019 erfolgt keine Reaktion durch B, weil er seine Ansprüche erst zum 29.03.2020 geltend macht.

[109] Dies ergibt sich Wortlaut des § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG.
[110] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 573.1.
[111] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, § 5 EStG, Rz. 392ff.
[112] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1988.

<u>Lösung:</u> Der Steuerpflichtige *A weist in der Bilanz zum 31.12.2016 erstmalig eine Rückstellung wegen der Verletzung des Gebrauchsmusterrechts aus, da die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG ernsthaft anzunehmen ist. Nachfolgend weist A auch in den Bilanzen zum 31.12.2017 und zum 31.12.2018 die Rückstellung aus.*

Weil bis zum 31.12.2019 keine entsprechenden Ansprüche durch B geltend gemacht werden, hätte A grundsätzlich die Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.2019 gewinnerhöhend aufzulösen. Allerdings erstellt A seine Schlussbilanz für das Jahr 2019 erst zum 31.03.2020. Da A nun bekannt geworden ist, dass eine tatsächliche Geltendmachung der Ansprüche erfolgt ist, bleibt die Rückstellung rückwirkend weiterhin bestehen.

6 Geltendmachung von Ansprüchen durch den Rechtsinhaber

6.1 Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche

Der Beseitigungsanspruch hat den Zweck zum Schutz von eigenen Gütern vor Beeinträchtigungen. Er besteht grundsätzlich auch im Bewahren von Eigentumsrechten. Die Geltendmachung bezieht sich meist auf die Erwirkung für die Zukunft.[113] Die Einschränkungen des Rechtsinhabers müssen sich allerdings auf ein menschliches Handeln zurückführen lassen.[114]

Unabhängig davon, ob das Recht tatsächlich verletzt wurde oder ob es droht verletzt zu werden, kann der Rechtsinhaber die Unterlassung fordern. Im Rahmen der Schutzrechtsverletzungen i.S.d. § 5 Abs. 3 EStG stellt die zukünftige Unterlassung der Verletzung zwar einen wichtigen Aspekt dar, jedoch besteht ein erweiterter Anwendungsbereich. Die Anspruchsgrundlagen ergeben sich aus den einzelnen Gesetzen, wie beispielsweise § 139 PatG, § 97 Abs. 1 UrhG und § 15 Abs. 4 MarkenG. Der Rechtsinhaber kann demnach auch die Beseitigung der Folgen verlangen. Darunter zählt auch, dass die Endprodukte, die aufgrund der Rechtsverletzung entstanden sind, zu vernichten bzw. im Rahmen des Urheber- oder Markenrechts Erzeugnisse zurückzurufen sind.[115] Weiterhin kann auch gefordert werden, Erzeugnisse auf Grundlage patentrechtlich geschützter Verfahren, welche ohne Erlaubnis genutzt wurden, vernichten zu lassen. Aus dem Wortlaut der Unterlassung könnte geschlossen werden, dass erst nach Eintritt der Beschränkung eine Geltendmachung durch den Rechtsinhaber eine Geltendmachung erfolgen kann. Der Anspruch der Unterlassung kann zeitlich auch vor einer entsprechenden Beeinträchtigung geltend gemacht werden. Es muss noch keine Verletzung des Schutzrechts vorliegen, um eine Unterlassung zu erwirken. Die Argumentation darf sich auch auf eine bereits mehrfache Verletzung desselben Schutzrechts beziehen. Dies gilt dann, wenn bereits in der Vergangenheit eine Verletzung stattgefunden hat und aufgrund objektiver Anhaltspunkte eine erneute Wiederholung wahrscheinlich ist. Der Eintritt eines Schadens beim Rechtsinhaber ist somit kein zwingendes Tatbestandsmerkmal für die Anwendung der Anspruchsgrundlage.[116] In Abgrenzung zur Geltendmachung von Schadensersatz muss bei Unterlassungs- und Beseitigungsansprüchen kein Verschulden vorliegen.[117]

---

[113] Grundsatz eines Unterlassungs- bzw. Beseitigungsanspruchs des deutschen Rechts.
[114] Vgl. Hans in Herberger/Martinek/ Rüßmann, § 1004 BGB, Rz. 1ff.
[115] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.
[116] Vgl. Hans in Herberger/Martinek/ Rüßmann, § 1004 BGB, Rz. 21.
[117] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.

6.2 Bereicherungsrechtliche Ansprüche

Der Verletzte kann sich auf Ansprüche basierend auf §§ 812, 818 Abs. 3 BGB[118] berufen. Die Bereicherungsansprüche des deutschen Rechtes haben den grundlegenden Sinn eines gerechten Ersatzes durch Herausgabe des rechtswidrig Erlangten. Sollte dies nicht möglich sein, so legt § 818 Abs. 2 BGB einen Ausgleich in Geldwert fest.[119]

Eine wichtige Bedeutung hat die Geltendmachung bereicherungsrechtlicher Ansprüche, denn diese verschuldensunabhängig sind zu betrachten. Dabei entfällt der Nachweis des Verschuldens, was die Durchsetzbarkeit jener Ansprüche erleichtert. Eine entsprechende Ausgleichszahlung können sowohl der erhaltene Wert des Verletzenden sowie eine entsprechende Lizenzgebühr darstellen. Der Gewinn seitens des Verletzenden sowie des Anspruchsinhabers kann bei §§ 812, 813 Abs. 3 BGB nicht eingefordert werden.[120] In Bezug auf die Anwendung auf die Verletzung von Patent-, Urheber- oder sonstigen Schutzrechten ist zu beachten, dass eine Geltendmachung der bereicherungsrechtlichen Ansprüche entfällt, wenn ein Gegenwert entstanden ist. Folglich besitzt der Rechtsinhabers zwar grundsätzlich die Ansprüche, allerdings scheidet eine Gegenleistung aus, wenn für diesen gleichzeitig ein Vorteil entstanden ist.[121] Einen solchen Fall verdeutlicht das nachfolgende Beispiel:

<u>Sachverhalt:</u> Der Steuerpflichtige A verletzt das Patentrecht von B, indem er ein durch B geschütztes Malwerkzeug anwendet und damit Geld verdient. Gleichzeitig macht er durch die Malarbeit an sich Werbung für B, da dieser als Künstler bekannt wird. Aus diesem Grund erhält B einen bekannten Ruf und einen Zustrom von Kunden, die sich auf die Malarbeit von A beziehen und erhält ebenfalls Einnahmen.

<u>Lösung:</u> Grundsätzlich könnte B seinen bereicherungsrechtlichen Anspruch gegen A geltend machen. Jedoch hat B einen Gegenwert durch die Akquirierung von Kunden für die rechtswidrige Nutzung durch A erhalten. Demnach scheidet die Geltendmachung der Ansprüche nach §§ 812, 813 BGB aus.

---

[118] BGH v. 30.11.1976, X ZR 8172, BGHZ 68,90, S. 100.
[119] Vgl. Martinek in Herberger/Martinek/Rüßmann, jurisPK-BGB, 8. Aufl. 2017, § 812 BGB, Rz. 2ff.
[120] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.
[121] Vgl. Martinek in Herberger/Martinek/Rüßmann, jurisPK-BGB, 8. Aufl. 2017, § 812 BGB, Rz. 5.

6.3 Schadensersatz

Schadensersatz dient im Allgemeinen zum Ausgleich von Vermögenseinbußen des Verletzten durch materielle und immaterielle Schäden. Bei der Verletzung immaterieller Güter kann nach deutschem Recht lediglich der Ausgleich in Geld erfolgen. Die Verletzung von immateriellen Gütern steht im Zusammenhang mit der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte.[122] Schadensersatz ist daher ein bedeutungsvoller Bestandteil vieler verschiedener Rechtsgebiete aufgrund des Sanktionscharakters. Die Passivierung von Rückstellungen für gesetzliche oder vertragliche Schadensersatzverpflichtungen hat zu erfolgen, wenn das Bestehen der Verbindlichkeiten und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme vorliegen. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist in Einklang mit den Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG nicht erst vorliegend, wenn der Rechtsinhaber die Schutzrechtsverletzung als grundlegendes Tatbestandsmerkmal des Anspruchs erkennt. Auch das Bevorstehen der unmittelbaren Entdeckung durch den Rechtsinhaber begründet noch nicht eine Schadensersatzrückstellung.[123]

Die Schadensersatzansprüche ergeben sich mangels steuerrechtlich eigenständiger Begriffsbestimmungen ebenfalls aus den Einzelgesetzen des jeweiligen Schutzrechtes, wie beispielsweise § 139 Abs. 2 PatG, § 97 Abs. 2 UrhG, § 42 Abs. 2 DesignG und § 15 Abs. 5 MarkenG.

Die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs erfordert stets das Vorliegen des Verschuldens beim Rechtsverletzenden.[124] Der Rechtsinhaber kann z.B. für das Patentrecht innerhalb des § 139 PatG einen Anspruch in dreifacher Hinsicht geltend machen: Der Verletzte kann den unmittelbaren Schaden in Form seines eigenen entgangenen Gewinns, den vom Verletzenden selbst erzielten Gewinn oder eine fremdübliche Nutzungsgebühr in Anspruch stellen. Dies ist auch für die anderen Schutzrechte nachzuvollziehen.[125]

Schadenersatzleistungen stellen für den Rechtsverletzenden Betriebsausgaben an Dritte dar, wenn diese im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit entstanden sind. Diesen Anspruch kann der Rechtsinhaber, der Lizenznehmer oder auch ein Nießbraucher des jeweiligen Schutzrechts geltend machen. Somit besteht dieser Anspruch nicht nur für den Rechtsinhaber selbst, sondern für einen erweiterten Personenkreis.

---

[122] Die Vorschrift § 253 Abs. 2 BGB fordert einen Schadensersatzausgleich bei immateriellen Gütern ausschließlich in Geldeswert.
[123] Vgl. Herzig/Köster in Schulze-Osterloh/ Hennrichs/ Wüstemann, § 5 EStG, Rz. 444.
[124] Vgl. Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.
[125] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 564.

In Bezug auf das Urheberrechtsgesetz können jedoch auch wissenschaftliche Verfasser, Lichtbildner oder ausübende Künstler die Ansprüche grundsätzlich geltend machen.[126] Für die Passivierung einer Schadensersatzrückstellung darf grundsätzlich kein Verschulen als Ursache zugrunde liegen. Ein vorsätzliches Handeln wäre aber zwingend dem privaten Bereich zuzuordnen. Einen Ausnahmefall stellen hiervon die Rückstellungen wegen Verletzungen von Patent-, Urheberrechts oder ähnlichen Schutzrechten dar. Inwieweit der Rechtsinhaber diese Verletzung würdigt oder ob ein Fall von Verschulden vorliegt, ist für diese Beurteilung irrelevant. Dies ist besonders, da bei der Geltendmachung der Ansprüche stets ein Verschulden durch den Verletzenden vorliegen muss. Daraus lässt sich ebenfalls die Bildung innerhalb einer Rückstellung schlussfolgern. Allerdings ist eine Privatveranlassung für die Geltendmachung einer solchen Rückstellung auszuschließen.[127] Die Zwischenzone zwischen betrieblichen und privaten Bereich ist i.d.R. in die Rückstellungen einzubeziehen.

Auch bei der Bildung von Rückstellungen im Rahmen von Schadensersatzforderungen ist eine Abgrenzung zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens dieser Forderung und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme vorzunehmen. Der BFH betont in seinem Urteil vom 16.12.2014, dass eine Bewertung dieser beiden Aspekte unterschiedlich erfolgen kann. In Fällen von Schadensersatz für die Verletzung eines Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechts kann es ebenfalls vorkommen, dass verschiedene Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeiten vorliegen. Daher legt der BFH auch an dieser Stelle fest, dass eine Beurteilung durch einen rechtlichen Beistand erfolgen soll. Durch ein entsprechend angefertigtes Gutachten hat der Sachverständige zu begründen, weshalb ein negativer Ausgang eines entsprechenden Rechtsprozesses überwiegend wahrscheinlich ist. Ansonsten schließt sich eine Passivierung einer Rückstellung von Schadenersatz aus.[128] Eine Auflösung der Rückstellungen für Schadensersatz hat, wie bei den Prozesskosten, erst zu erfolgen, wenn eine abschließende und rechtsgültige Entscheidung vorliegt. Eine eventuelle Absprache über den Wegfall von Schadensersatzverpflichtungen wegen der Verletzung von Schutzrechten im Sinne des § 5 Abs. 3 EStG hat somit keinen Einfluss auf den bestehenden Ausweis der Rückstellung. Dies gilt besonders für Fälle kurz vor dem Ende des Wirtschaftsjahres.[129]

---

[126] Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus § 97 Abs. 2 Satz 1 UrhG.
[127] Vgl. Heinicke in Schmidt, 31. Auflage 2012, § 5 EStG, Rz. 520 „Schadensersatzleistungen“.
[128] Vgl. BFH v. 16.12.2014, VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl. II 2015, S. 759.
[129] Vgl. BFH v. 27.11.1997, IV R 95/96, BFHE 185, 160, BStBl. II 1998, S. 375.

6.4 Verjährung

Durch Ablauf der Verjährungsfrist kann der Schutzrechtsverletzende i.S.d. § 5 Abs. 3 EStG nicht mehr zur Zahlung entsprechender Verpflichtungen gezwungen werden. Die Schuld ist verjährt und eine Erfüllung muss nicht mehr geleistet werden. Der Rechtsinhaber kann seinen Anspruch nicht mehr durch Gerichtsverfahren geltend machen. Auch eine Beitreibung der Ausgleichsverpflichtungen kann nicht mehr erfolgen. Die Verjährungsfristen dienen daher der abschließenden Rechtssicherheit und zur Erreichung des Rechtsfriedens. Die Verjährungsfrist ist sowohl für den Rechtsinhabers des Patent-, Urheber- oder sonstigen Schutzrechts als auch für den Verletzenden maßgebend. Die Verjährung der Schutzrechte wird in den entsprechenden Gesetzen geregelt, wie beispielsweise § 102 UrhG, § 20 MarkenG und § 49 DesignG.

Unterlassungs-, Bereicherungs- und Schadensersatzansprüche sind bezüglich der Verjährung von den bereicherungsrechtlichen Ansprüchen abzugrenzen. Erstere verjähren bereits nach drei Jahren, beginnend mit Ablauf des Jahres, in dem der Rechtsinhaber Kenntnis von der Schutzrechtsverletzung erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen.[130] Zehn Jahre nach Entstehung der Rechtsverletzung kann ein Anspruch nicht mehr geltend gemacht werden. Dann ist das Vorliegen von Kenntnis nicht mehr relevant.[131] Demnach scheidet ab diesem Zeitpunkt die Möglichkeit zur Bildung einer Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG aus, da eine Durchsetzung der Ansprüche nicht mehr möglich ist. Somit ist eine Ausgleichsleistung seitens des Verletzenden für die Zukunft nicht mehr realisierbar. Es besteht somit kein Risiko mehr zukünftig in Anspruch genommen zu werden.

Der Gesetzgeber hat sich an dieser Frist orientiert und folglich die Auflösungsverpflichtung nach § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG auf drei Jahre festgelegt.[132]

Die bereicherungsrechtlichen Ansprüche verjähren zivilrechtlich gemäß § 852 BGB zehn Jahre nach Entstehung dieses Anspruchs. Die Verjährung beginnt und läuft unabhängig vom Vorliegen eines Verschuldens.

Eine Anwendung auf Schutzrechte ergibt sich aus den Regelungen, wie beispielsweise § 141 Satz 2 PatG und § 102 UrhG. Entsprechende Vorschriften in Bezug auf andere Schutzrechte gibt es beispielsweise auch im Marken-, Design- und Gebrauchsmusterrecht.[133]

---

[130] Dies ergibt sich aus der Vorschrift § 199 Abs. 3, 4 BGB.
[131] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.
[132] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 551.
[133] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.

7 Bemessung der Rückstellungen

7.1 Festlegung der Ermittlungsmethode

Rückstellungen im Allgemeinen sind für Verbindlichkeiten, die in ihrem Grund und bzw. oder ihrer Höhe ungewiss sind, zu bilden. Die Bewertung erfolgt nicht mit dem Nennwert oder Rückzahlungsbetrag, sondern mit dem Erfüllungsbetrag. Diese kaufmännische Bewertung der Rückstellung kann immer nur anhand von Schätzungswerten vorgenommen werden. Im Rahmen der speziellen Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG fließen Erfahrungswerte vergangener Jahre in die Bewertung ein. Es muss ermittelt werden, welche Aufwendungen der Steuerpflichtige wahrscheinlich tatsächlich für die Verletzung des Schutzrechts aufzuwenden hat. Dabei sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend.[134] Die Rückstellung ist im Jahr der ersten Bildung anhand dieser Verhältnisse zu ermitteln und zu jedem folgenden Bilanzstichtag erneut zu beurteilen und zu bewerten. Folglich kann es zu Erhöhungen oder Minderungen bei der Bewertung kommen. Abweichend vom Handelsrecht bleiben allerdings Preis- und Kostensteigerungen unberücksichtigt.[135] Die Restlaufzeit ist durch den Steuerpflichtigen zu schätzen und dann ist eine entsprechende Abzinsung der Rückstellung vorzunehmen.[136]

Die Bemessung der Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG ist abhängig von den möglichen Anspruch des Rechtsverletzten, der geltend gemacht werden könnte. Dieser mögliche Anspruch ist in dreifacher Hinsicht zu betrachten. Der Rechtsinhaber kann sowohl seinen eigenen Schaden in Form des entgangenen Gewinns geltend machen als auch die Zahlung einer fremdüblichen Nutzungsgebühr. Weiterhin kann er ebenfalls die Rückzahlung des von Schutzrechtsverletzenden erwirtschafteten Gewinns verlangen.[137]
Der Rechtsinhaber hat grundsätzlich die Berechnung des Schadens mit der höchsten Bemessung, auch dreifacher Art, vorzunehmen. Diese Ermittlung darf ihm auch nicht verwehrt werden.
Allerdings gilt dieser Grundsatz nicht, wenn der Verletzte nach allgemeiner Erfahrung aufgrund mangelnder Beweisführung davon ausgehen muss, nur eine fremdübliche Nutzungsgebühr geltend machen zu können. Dann darf die Schadensberechnung nicht mit der ungünstigsten Berechnung erfolgen.[138]

---

[134] Vgl. Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG, Rz. 127.
[135] Ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a i.V.m. Buchst. f EStG.
[136] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB, Rz. 100- Prozesskosten.
[137] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 563f.
[138] Vgl. BFH v. 24.6.1970, I R 6/68, BStBl. II 1970, S. 802.

Nach abweichender Auffassung scheidet eine solche Zugrundelegung der allgemeinen Erfahrung aus, da der Rechtsinhaber nicht mit vollständiger Wahrscheinlichkeit davon ausgehen kann, dass ihm der entgangene Gewinn zugesprochen wird. Diese Auffassung entspricht jedoch nicht den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen des Handelsrechts, da insbesondere dem Vorsichtsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht entsprochen wird.[139] Die Bewertung nach den möglichen Ansprüchen des Rechtsinhabers führt i.d.R. zu einem realistischen Ergebnis. Allerdings kann der Steuerpflichtige diese Beurteilung nicht selbst vornehmen.[140] Eine Einbeziehung eines rechtlichen Sachverständigen ist dabei wohl unumgänglich.

Nach der Auffassung des BFH sind erneute Schutzrechtsverletzungen, die zu einer wahrscheinlich höheren einzufordernden Leistung des Rechtsinhabers führen, auch so zu bewerten. Infolgedessen ist die Rückstellung mit dem entsprechend höheren Ansatz zu bemessen.[141] Demzufolge sind Erhöhungen bzw. Minderungen der Rückstellungshöhe möglich. Auch bei einer Verletzung desselben Schutzrechts kann eine Erhöhung vorgenommen werden. Entsprechende Anhaltspunkte für die zukünftig wahrscheinlich höheren Verbindlichkeiten müssen dabei objektiv vorliegen und einbezogen werden.
Hätte die Bildung einer Rückstellung wegen der Verletzung von Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechten bereits in vergangenen Jahren passiviert werden müssen, so sind die Bilanzen nicht rückwirkend zu korrigieren. Im Rahmen der Bilanzberichtigung muss die Rückstellung sich für das Nachholungsjahr gewinnmindernd auswirken. Eine Beurteilung, welche Ursache für die fehlende Behandlung als Rückstellung vorgelegen hat, bedarf es nicht. Abweichend von dieser Regelung hat eine Gewinnminderung für ein vergangenes Jahr zu unterbleiben, wenn gegen den Grundsatz von Treu und Glaube widersprochen wird. Dies liegt beispielsweise im Falle eines bewussten Unterbleibens der Passivierung um insgesamt einen Vorteil im steuerlichen oder außerhalb des steuerlichen Bereichs zu erhalten. Weiterhin hat auch bei dem Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO eine Nachholung der Rückstellung nach § 5 Abs. 3 EStG zu unterbleiben.[142]

---

[139] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 565.
[140] Vgl. Weber-Grellet in Schmidt, § 5 EStG, Rz. 400.
[141] Vgl. BFH-Urteil v. 9.2.2006, IV R 33/05, BStBl. II 2006, S. 517
[142] Crezelius in Kichhof, § 5 EStG, Rz. 422.

7.2 Prozesskostenrückstellungen

Sowohl Unterlassungs- und Beseitigungsansprüche als auch Schadensersatz- und bereicherungsrechtliche Ansprüche sind über das Gerichtsverfahren geltend zu machen, um die Durchsetzung gegenüber des Rechtsverletzers zu erreichen. Diese Geltendmachung über die entsprechenden Rechtsmittel führt dann zu Prozesskosten. Für die Ermittlung der zurückstellbaren Prozesskosten sind alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung des Prozesses und während der Führung zu berücksichtigen. Insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten sowie Gutachten, Zeugen und Fahrtkosten sind einzubeziehen. Weiterhin sind auch voraussichtliche Kosten der Beweismittelsicherung und Nachweisbeschaffung zu passivieren. Die Verletzung der Schutzrechte stellt ein grundlegendes Tatbestandsmerkmal der Vorschrift § 5 Abs. 3 EStG dar. Das Schutzrecht wird verletzt, wenn der Handelnde das geschützte Gut zu Unrecht benutzt oder verwertet. Dies gilt unabhängig davon, ob der Verletzende sich der Rechtswidrigkeit im Klaren war oder nicht.[143] Könnten Prozesskosten gegen den Steuerpflichtigen wegen der Verletzung eines fremden Patent-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechts entstehen, so hat dieser grundsätzlich eine Prozesskostenrückstellung zu bilden.[144] Nach Auffassung des BFH ist das allgemeine Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Verursachung[145] erst einschlägig, wenn die Rechtsanhängigkeit gegeben ist. Somit ist erst ab diesem Zeitpunkt die Rückstellungsbildung möglich.[146] Eine Passivierung der Rückstellung hat dann sowohl in der Steuer- als auch in der Handelsbilanz zu erfolgen.[147]

Ist am Bilanzstichtag noch keine Rechtsanhängigkeit eines zukünftigen Rechtstreits bezüglich der Schutzrechtsverletzung gegeben, so darf die Rückstellung noch nicht gebildet werden. Grund dafür ist, dass noch keine rechtliche Verpflichtung zur Tragung der entsprechenden Kosten vorliegt. Zusammenfassend ist die Einlegung des Rechtsmittels zur Bildung der Rückstellung notwendig.[148]

Für die Bildung einer Rückstellung für Prozesskosten bedarf es ebenfalls die hinreichende Wahrscheinlichkeit zur Entstehung einer zukünftigen Verbindlichkeit.[149] Das Vorliegen der entsprechenden Wahrscheinlichkeit stellt auch bei dieser Rückstellungsart ein grundlegendes Tatbestandsmerkmal dar.

---

[143] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1969.
[144] Vgl. Heinicke in Schmidt, § 4 EStG, Rz. 520- Prozess-/ Rechtsverfolgungskosten.
[145] Dies ergibt aus R. 5.7 Abs. 2 Nr. 2 EStR 2012.
[146] Vgl. BFH v. 06.12.1995, BStBl. II 1996, I R 14/95, BFHE 180, 258, S. 406.
[147] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilanzkomm., § 249 HGB Rz. 100- Prozesskosten.
[148] Vgl. Falterbaum, et al.: Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.2.4 Prozesskosten, S. 1050.
[149] Siehe auch dazu R. 5.7 Abs. 2 EStR 2012.

Da das abschließende Urteil eines Gerichtsprozesses grundsätzlich nicht voraussagbar ist, muss beurteilt werden, ob die Erbringung entsprechender Leistungen aus diesem Verfahren wahrscheinlich sind. Dies ist infolge der Erhebung der Klage zu beurteilen.
Ohne Bedeutung ist dabei die Einstufung der Klage aufgrund der Erfolgsaussichten, denn nach dem Vorsichtsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB hat ein Kaufmann im Grundsatz mit dem für ihn schlechtesten Ergebnis zu rechnen.[150] Die Bewertung der Rückstellung erfolgt mit dem Betrag, der durch die Geltendmachung der Ansprüche eingeklagt werden kann.[151] Die Ermittlung der Rückstellung hat nach dem Streitwert am Bilanzstichtag zu erfolgen. Gleiches ist ebenfalls für die entstehenden Prozesszinsen. Sind Ansprüche aus einer Rechtschutzversicherung gegeben, so sind diese zu saldieren.[152] Dabei sind jedoch nur die bis zum Bilanzstichtag beanspruchten Instanzen einzubeziehen. Eine eventuelle Erweiterung des Instanzenzugs kann aber werterhellend sein, falls eine Vorentscheidung bereits vor dem Bilanzstichtag erfolgt ist.[153] Auch Rückstellungen für Musterprozesse können nicht für die eventuelle zweite und dritte Instanz gebildet werden. Weiterhin sind die Aussetzungszinsen rückstellungsfähig.[154]

Der Zeitpunkt der Beendigung des Prozess ist für die Bilanzierung von Rückstellungen für Prozesskosten von besonderer Bedeutung.
Fraglich ist, ob bei dem Ergehen des Urteils die Wertaufhellungstheorie anzuwenden ist. Ergeht das Urteil erst nach dem Bilanzstichtag, jedoch noch vor dem Bilanzerstellungstag, so liegt keine Wertaufhellung nach § 252 Abs. 1 Nr.4 HGB vor. Die Rückstellung ist mit mündlich ergangenem Urteil noch nicht aufzulösen, da keine erweiterte Kenntnis des Schadenersatzrisikos noch hinsichtlich des Prozesskostenrisikos vorliegt. Ohne rechtswirksame Abweisung der Klage ist die Rückstellung demnach nicht aufzulösen. Es erfolgt demnach keine Rückwirkung auf den Bilanzstichtag. Dies ist ebenfalls anzuwenden, wenn dem Steuerpflichtigen in der ersten Instanz Recht zugesprochen wird und der Prozessgegner nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Bilanzerstellungstag auf weitere Rechtsmittel verzichtet.[155]

---

[150] Vgl. FG Schleswig-Holstein vom 25.09.2012, 3 K 77/11, EFG 2013, S.11.
[151] Vgl. Falterbaum, et al.: Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.2.4 Prozesskosten, S. 1051.
[152] Dazu § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG.
[153] Vgl. Falterbaum, et al.: Buchführung und Bilanz, 22. Aufl. 20.2.4 Prozesskosten, S. 1051.
[154] Vgl. Littmann/ Bitz/ Hellwig, §§ 4, 5 EStG, Rz. 888k.
[155] Vgl. BFH v. 30.01.2002, I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl. II 2002 S. 688.

7.3 Möglichkeit zur Bildung pauschaler Rückstellungen

Fraglich ist, inwieweit Rückstellungen für noch nicht bereits bekannt gewordene Schutzrechtsverletzungen gebildet werden können. Die Bildung von Einzelrückstellungen aufgrund bekannt gewordener Schutzrechtsverletzungen ergeben sich aus der Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG an sich.

Pauschalrückstellungen für unbewusste Schutzrechtsverletzungen, die dem Steuerpflichtigen noch nicht bekannt sind, können nach mehrheitlicher Auffassung, wie beispielsweise von *Schubert*, passiviert werden.[156] Hauptsächlich wenden Steuerpflichtige diese pauschalen Rückstellungen an, wenn deren Geschäftstätigkeit ohne Kontrolle möglicher Verletzungen fremder Schutzrechte geführt wird. In diesen Fällen werden solche Rechtsverletzungen i.d.R. nicht überwacht.

Das Passivieren der Rückstellungen kann jedoch auch an dieser Stelle nur vorgenommen werden, wenn entsprechende Gründe für die Durchsetzung der Ansprüche durch den Schutzrechtsinhaber sprechen und somit die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu vermuten ist. Dies gilt nicht ausschließlich für den Rechtsinhaber, sondern auch für die anderen potenziellen Schutzrechtsnutzer. Lediglich das Bestehen des Risikos die Ansprüche eines Dritten auszulösen, da keine Überwachung eventueller Rechtschutzverletzungen stattfindet, reicht nicht für die Bildung einer pauschalen Rückstellung aus.[157] Dieses Verbot pauschaler Rückstellungen für ein stets bestehendes Risiko steht im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Für die Bildung von Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen gelten somit keine geringeren Anforderungen im Rahmen der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.[158] Jedoch können auch Pauschalrückstellungen für noch nicht bekannt gewordene Verletzungen gebildet werden. In Bezug auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ist eine solche Pauschalrückstellung nach dem Handelsrecht möglich. Im Steuerrecht schließt der § 5 Abs. 3 EStG eine Bildung mangels Passivierungsverbots nicht aus. Demnach ist eine Pauschalrückstellung als solche gegeben. Als Einschränkung gilt eine zwingende Auflösung nach drei Jahren, wenn eine Geltendmachung nicht erfolgt.[159]

---

[156] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilkomm., § 249 HGB, Rz. 100- Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[157] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1977.
[158] Vgl. Schubert in Beck'scher Bilkomm., § 249 HGB Rz. 100- Patentverletzung, Urheberrechtsverletzung, Verletzung sonstiger Schutzrechte.
[159] Vgl. Schiffers in Korn, § 5 EStG, Rz. 565.

8 Abzugsfähigkeit der gerichtlichen Sanktionen im Zusammenhang mit der Schutzrechtsverletzung

Die Abzugsverbote nach § 12 Nr. 4 und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG gehen der Regelung des § 5 Abs. 3 EStG vor. Das Gericht kann aufgrund von Verletzungen gegen Schutzrechte Sanktionen in Form von Geldbußen, Geldstrafen oder weitere Rechtsfolgen mit vermögensrechtlichem Charakter erlassen. Diese entstehen zwar durch betrieblichen Verstoß gegen die Rechte des Rechtsinhabers und sind demnach grundsätzlich Betriebsausgaben.[160] Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift „die folgenden Betriebsausgaben“[161]. Allerdings schränkt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG den Betriebsausgabenabzug ein, wenn diese von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes erlassen werden. Gleiches gilt auch für Weisungen oder Auflagen, die im Zusammenhang mit der Schutzrechtsverletzung geleistet werden müssen.[162]
Weiterhin ist ein Betriebsausgabenabzug nicht möglich, wenn eine Festsetzung durch ein Organ der Europäischen Union erfolgt ist.[163] Geldstrafen stellen alle Sanktionen dar, welche nach deutschem Recht oder den europäischen Verträgen als solche bezeichnet werden. Außerdem fallen Ordnungsgelder ebenfalls unter das Abzugsverbot. Diese werden beispielsweise bei Nichterscheinung eines Zeugen trotz Vorladung in einem Prozess über eine Schutzrechtsverletzung festgesetzt.[164]
Zwangsgelder fallen nicht unter die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, da diese lediglich als Zwangsmittel zur Erbringung einer entsprechenden Handlung darstellen. Ebenfalls fallen nicht unter die Regelung Vertragsstrafen im Wege von Patents-, Urheber- oder ähnlichen Schutzrechte. Diese stellen zwar auch eine Sanktion dar, jedoch basiert diese auf privatrechtlicher Grundlage. Sie kann zwar durch ein Gerichtsverfahren geltend gemacht werden, besteht aber dann trotzdem im Rahmen des Zivilrechts.[165]

Als Folge der Nichtabzugsfähigkeit sind Rückstellungen, soweit diesen nicht abziehbare Betriebsausgaben zugrunde liegen, außerbilanziell zu neutralisieren. Das Abzugsverbot wurde vom Bundesverfassungsgericht als nicht rechtmäßig beurteilt.

---

[160] Die ist der Grundsatz der Vorschrift § 4 Abs. 4 EStG.
[161] Aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG.
[162] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1705ff.
[163] Vgl. Bode in Kirchhof, § 4 EStG, Rz. 222.
[164] Vgl. Anzinger in Herrmann/ Heuer/ Raupach, § 5 EStG, Anm. 1710.
[165] Vgl. Bode in Kirchhof, § 4 EStG, Rz. 223.

Die Nichtabzugsfähigkeit von Sanktionen soll eine Bevorteilung des jeweiligen Täters auf Grundlage rechtswidriger Handlungen ausschließen und somit die Aufwendungen einschränken. Weiterhin hat dies repräsentativen Charakter für den Ausschluss solcher Handlungen. [166] Damit untersteht dies dem verfassungsrechtlich geschützten Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[167]

Allerdings sind Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit der Geldstrafe aus einer Verletzung des Patent-, Urheber- oder sonstigen Schutzrechts entstehen, abziehbar. Dies gilt auch, wenn diese Bezug auf eine nach § 4 Abs. 5 Satz. 1 Nr. 8 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen Aufwendungen haben.[168] Besonders gilt dies für die zusammenhängenden Anwalts- oder Gerichtskosten.[169]
Dies verdeutlicht das nachfolgende Beispiel:

<u>Sachverhalt:</u> Der Steuerpflichtige A verstößt gewerblich gegen das Urheberrecht von B im Mai 2016. B macht seine Ansprüche aus der Urheberrechtsverletzung geltend und verklagt A im Dezember 2016. Dabei fürchtet A neben der Ausgleichszahlung an B noch eine Geldstrafe in Höhe von 20.000 €, Anwaltskosten von 5.000 € und Gerichtsgebühren von 1.000 €. Deshalb bildet A zum 31.12.2016 in der Rückstellung für die Urheberrechtsverletzung alle veranschlagten Kosten ab.

<u>Lösung:</u> Alle Aufwendungen an sich sind betrieblich veranlasst, weshalb es sich um Betriebsausgaben handelt. Die Rückstellung ist daher zutreffend innerbilanziell in Höhe von 26.000 € gewinnmindernd in der Bilanz zum 31.12.2016 zu berücksichtigen. Jedoch fällt die Geldstrafe unter die nicht abziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG. Folglich ist die Rückstellung für diesen Teil außerbilanziell wieder in Höhe von 20.000 € zuzurechnen. Die Anwaltskosten und Gerichtsgebühren fallen nicht unter das Abzugsverbot und bleiben daher rückstellungsfähig.

[166] Siehe dazu BVerfG vom 23.01.1990,1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, BStBl. II 1990, S. 483.
[167] Vgl. Bode in Kirchhof, § 4 EStG, Rz. 222.
[168] Vgl. Seifert in Korn, § 4 EStG, Rz. 1172.
[169] Vgl. BFH v. 19.02.1982, VI R 31/78, BStBl. II 1982, S. 467.

9 Zusammenfassung

Für die Bildung von Rückstellungen wegen der Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte sind verschiedene Aspekte zu betrachten. Die Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die Steuerbilanz wird durch die Vorschrift des § 5 Abs. 3 EStG durchbrochen, da erweiterte Tatbestandsmerkmale vorliegen. Die Schutzrechte sind nicht steuerrechtlich definiert und bedürfen der Bestimmung durch die entsprechenden zivilrechtlichen Vorschriften. Dies führt zu einer größeren Komplexität, da eine Verbindung zwischen den zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften entsteht. Dabei sind auch noch nicht patentierte Erfindungen einzubeziehen. Inwieweit diese unter das Patentrecht oder unter ein dem Patentrecht ähnliches Recht fallen, ist für die Möglichkeit der Rückstellungsbildung irrelevant. Aus meiner Sicht liegt ein ähnliches Patentrecht vor, da lediglich der hoheitliche Akt als formelles Merkmal fehlt.

Die Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG unterscheiden sich in zwei verschiedene Fallkonstellationen. Nach der ersten Fallgruppe dürfen Rückstellungen gebildet werden, wenn die Geltendmachung der Ansprüche bereits stattgefunden hat. Dabei ist keine besondere Form erforderlich, was in der Praxis eine erschwerte Nachweismöglichkeit zur Folge hat. Eine Festlegung auf die Geltendmachung durch Klage wäre aufgrund der besseren Nachweisbarkeit geeignet.

Die zweite Fallgruppe erlaubt die Passivierung, wenn mit der wahrscheinlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Die Regelung des BFH, dass überwiegende Gründe für eine Inanspruchnahme sprechen müssen, ist grundsätzlich gelungen. Jedoch sollte auch eine Abstufung der Argumente nach ihrer Qualität erfolgen, der BFH nicht eindeutig festgelegt hat. Eine Beurteilung anhand quantitativer Argumente kann zu einer Verzerrung der tatsächlichen Risiken führen. Im Gegensatz dazu finde ich die Hinzuziehung eines Sachverständigen sehr aussagekräftig und für den Praxisalltag gut anwendbar. Ein Fachkundiger kann aus seiner Erfahrung beurteilen, ob eine Geltendmachung tatsächlich durchsetzbar erscheint. Dieser Ansatz ist sehr gelungen, da dies einen vollständig objektiven Ansatz darstellt. Das Verbot zum Ansatz subjektiver Argumente ist nachvollziehbar, weil persönliche Gefühle und Empfindungen nicht zu einem realistischen Ergebnis führen. Eine Prognose wäre dann sehr verzerrt und praxisorientiert. Inwieweit der Rechtsinhaber Kenntnis bzw. Unkenntnis von der Schutzrechtsverletzung hat, kann für die Bildung jener Rückstellungen nicht tragbar sein. Die Bestimmung, ob der Rechtsinhaber keine Kenntnis hat oder lediglich auf die Geltendmachung der Ansprüche bewusst verzichtet hat, scheitert in der Praxistauglichkeit.

Die Abgrenzung zwischen beiden Aspekten kann aus Sicht des Verletzenden nicht erfolgen. Dieser müsste eine allwissende Betrachtungsweise aufweisen.
Die Auflösungsverpflichtung auf drei Jahre festzusetzen, dient der Wahrung des Rechtsfriedens. Der Gesetzgeber hat sich aus meiner Sicht zutreffend an der Verjährungsfrist orientiert. Nach drei Jahren ist eine Geltendmachung tatsächlich als unwahrscheinlich anzusehen. Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist an dieser Stelle gerechtfertigt, da sonst zeitlich unbegrenzt stets steuermindernde Rückstellungen gebildet werden könnten.
Bei einer erstmaligen Verletzung des Schutzrechts sollte sich die Frist aus meiner Sicht tatsächlich darauf beziehen, wann die Rückstellung hätte erstmalig gebildet werden müssen. Jedoch lässt sich dies in der Realität nur schwer nachvollziehen, daher ist der Bezug auf die tatsächliche Rückstellungsbildung objektiv besser geeignet und meines Erachtens auch tragbar. Bei einer mehrfachen Verletzung desselben Schutzrechts ist die Rechtsauffassung des BFH vertretbar. Es darf keine neue Fristberechnung vorgenommen werden, sonst würde es zu einer bevorteilenden Verschiebung kommen. Daher darf kein neuer Fristlauf beginnen, so wurde es bereits in den Richtlinien aufgenommen.
Die Ermittlung der Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG unterscheidet sich kaum von der Bemessung der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Allgemeinen. Aufgrund des Wesens von Rückstellungen können lediglich Erfahrungsansätze und Schätzungen hinzugezogen werden. Die Bildung pauschaler Rückstellungen ist meines Erachtens zutreffend möglich, da auch bei anderen Rückstellungen die Erfahrung gezeigt hat, welcher pauschale Ansatz nahezu das Risiko widerspiegelt. Ein solcher Ansatz führt zur Vereinfachung steuerrechtlicher Bewertungen und sollte daher entsprechend durch das Finanzamt anerkannt werden.
Prozesskosten stellen einen Teil der Schutzrechtsverletzungen dar, weil diese über Unterlassungs- und Beseitigungs-, Schadensatz- und bereicherungsrechtliche Ansprüche gerichtlich erwirkt werden können. Die Thematisierung nicht abziehbarer Betriebsausgaben ist im Rahmen von Geldstrafen aufgrund der Schutzrechtsverletzungen nach § 5 Abs. 3 EStG von Bedeutung. Die außerbilanzielle Hinzuziehung der Rückstellungen erscheint nachvollziehbar. Eine Belohnung des Verletzenden wird ausgeschlossen und gewinnwirksam ausgeglichen. Ansonsten würde der steuerrechtliche Missbrauch für die Bilanzierung von Geldstrafen aus meiner Sicht gesteigert und zugunsten ausgenutzt werden. Auch im Zusammenhang mit Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG darf eine solche Begünstigung nicht erfolgen.

Verzeichnis der Rechtsvorschriften

Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745)

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S 42, 2909; 2003 I S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20. Juli 2017 (BGBl. I S. 2787)

Designgesetz (DesignG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Februar 2014 (BGBl. I S. 122), zuletzt geändert durch Artikel 15 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2541)

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3214)

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 11 Absatz 28 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745)

Markengesetz (MarkenG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3082, 1995 I S. 156, 1996 I S. 682), zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 (BGBl I S. 2541)

Patentgesetz (PatG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. Dezember 1980 (BGBl. 1981 I S. 1), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes über Erweiterung der Medienöffentlichkeit in Gerichtsverfahren vom 8. Oktober 2017 (BGBl. I S.3546)

Urheberrechtsgesetz (UrhG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1965 (BGBl. I S. 1273), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes zur Angleichung des Urheberrechts an die aktuellen Erfordernisse der Wissensgesellschaft vom 1. September 2017 (BGBl. I S. 3346)

Literaturverzeichnis

Brönner, Herbert, et. al.: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht. 11., aktualisierte und überarbeitete Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016

Falterbaum, Herrmann, et. al.: Buchführung und Bilanz. 22. Auflage. Achim: Erich Fleischer Verlag, 2015

Förschle, Gerhart, et. al.: Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz. 9. Auflage. Köln: C.H. Beck oHG, 2013

Herberger, Maximilian; et. al.: juris PraxisKommentar BGB. 8. Auflage, Köln: C.H. Beck oHG, 2009

Herrmann, Carl, Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz- Kommentar. Lieferung 276. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2016

Kirchhof, Paul :Einkommensteuergesetz- Kommentar. 16. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2017

Korn, Klaus: Einkommensteuergesetz- Kommentar. 91. Auflage. Bonn: Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, 2015

Littmann, Eberhard; Bitz, Horst; Pust, Hartmann: Einkommensteuerrecht. 109. Ergänzungslieferung. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2015

Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz- Kommentar. 36., völlig überarbeitete Auflage. München: C.H. Beck oHG, 2017

Schulze-Osterloh, Joachim; Hennrichs, Joachim; Wüstemann, Jens : Handbuch des Jahresabschlusses. 68. Lieferung. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2017

Winnefeld, Robert: Bilanz-Handbuch. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage. München: Verlag C.H. Beck oHG, 2006

Rechtsprechungsverzeichnis

BVerfG- Urteile

BVerfG- Urteil vom 23.01.1990,1 BvL 4-7/87, BVerfGE 81, 228, BStBl. II 1990, S. 483

BFH-Urteile

BFH- Urteil vom 16.12.2014, VIII R 45/12, BFHE 249, 83, BStBl. II 2015, S. 759

BFH- Urteil vom 14.05.2014, VIII R 31/11, BFHE 245, 531, BStBl. II 2014, S. 995

BFH- Urteil vom 09.02.2006, IV R 33/05, BStBl. II 2006, S. 517

BFH- Urteil vom 19.10.2005, XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl. II 2006, S. 371

BFH- Urteil vom 30.01.2002, I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl. II 2002, S. 688

BFH- Urteil vom 27.11.1997, IV R 95/96, BFHE 185, 160, BStBl. II 1998, S. 375

BFH- Urteil vom 16.07.1996, I R 81/66, BStBl. II 1970, S. 15

BFH- Urteil vom 06.12.1995, I R 14/95, BFHE 180, 258, BStBl. II 1996, S. 406

BFH- Urteil vom 02.10.1992, III R 54/91, BFHE 169, 423, BStBl. II 1993, S. 153

BFH- Urteil vom 01.08.1984, I R 88/80, BFHE 142, 226, BStBl. II 1985, S. 44

BFH- Urteil vom 19.02.1982, VI R 31/78, BStBl. II 1982, S. 467

BFH- Urteil vom 11.11.1981, I R 157/79, BStBl. II 1982, S. 748

BFH- Urteil vom 24.06.1970, I R 6/68, BStBl. II 1970, S. 802

BGH- Urteile

BGH- Urteil vom 30.11.1976, X ZR 8172, BGHZ 68,90, S. 100

FG- Urteile

FG Schleswig-Holstein vom 25.09.2012 3 K 77/11, EFG 2013, S.11

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

BMF- Schreiben vom 12.03.2010 (BStBl. I 2010, S. 239), IV C 6, S 2133/09/10001-2010/0188935

BMF- Schreiben vom 18.01.2016 (BStBl. I 2016, S. 85), IV C1, S 2252/08/10004:017-2015/0468306

Eidesstaatliche Erklärung

Ich versichere hiermit, dass ich die Diplomarbeit mit dem Thema

„Die Passivierung von Rückstellungen nach § 5 Abs. 3 EStG“

selbstständig verfasst und keine anderen Hilfsmittel als die angegebenen benutzt habe.
Die Stellen der Arbeit, die anderen Werken dem Wortlaut oder dem Sinn nach entnommen sind, habe ich in jedem einzelnen Fall unter Angabe der Quelle als Entlehnung kenntlich gemacht. Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Freiberg, 13. März 2018 ……

Diane Block