

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Bewertung der für Handelszwecke erworbenen Finanzinstrumente für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (BilMoG)
- Festlegung der Wertverhältnisse für die Rückstellungsbewertung ohne zukünftige Kosten- und Preissteigerungen (BilMoG)
- Redaktionelle Folgeänderungen zur Wiedereinführung der Entfernungspauschale (EntfPauschG)
- Wahlrechts zwischen Sofortabschreibung für gWG bis 410 € und Poolabschreibung für WG zwischen 150 € und 1 000 €
- Fundstellen: EntfPauschG (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536)  
BilMoG (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650)  
WachstBeschlG (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

## § 6

### Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. 2009, 3366),  
geändert durch WachstBeschlG v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2)

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. <sup>4</sup>Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
- 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die

**ESTG § 6**

innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). <sup>2</sup>Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. <sup>2</sup>Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. <sup>3</sup>Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.
- 2a. Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. <sup>2</sup>Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. <sup>3</sup>Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.
- 2b. Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. <sup>2</sup>Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.**
3. Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. <sup>2</sup>Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.
- 3a. Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:
  - a) bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung sol-

- cher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;
- b) Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;
  - c) künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;
  - d) Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln.<sup>2</sup>Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden.<sup>3</sup>Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;
  - e) Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.<sup>2</sup>Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend.<sup>3</sup>Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend; **und**
  - f) **bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.**
4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen.<sup>2</sup>Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.<sup>3</sup>*Bei der Ermittlung der Nutzung im Sinne des Satzes 2 gelten die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung.*

**ESTG § 6**

<sup>3</sup>Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

<sup>4</sup>Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. <sup>5</sup>Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut
  - a) innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist,
  - b) ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
  - c) ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 ist.

<sup>2</sup>Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. <sup>3</sup>Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.
- 5a. In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 7 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
6. Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.
7. Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, **können** im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstel-

lung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut **410 Euro** nicht übersteigen. <sup>2</sup>Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. <sup>4</sup>**Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1, deren Wert 150 Euro übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretenden Werts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen.** <sup>5</sup>Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(2a) <sup>1</sup>**Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann für die abnutzbaren beweglichen** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten **gebildet werden**, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 150 Euro, aber nicht 1000 Euro übersteigen. <sup>2</sup>Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. <sup>3</sup>Scheidet ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 aus dem Betriebsvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert. <sup>4</sup>**Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 150 Euro nicht übersteigen.** <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 3

**ESTG § 6**

**sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.**

(3) <sup>1</sup>Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. <sup>2</sup>Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. <sup>3</sup>Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 7) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) <sup>1</sup>Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. <sup>3</sup>Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt,
2. unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder
3. unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

übertragen wird.<sup>4</sup> Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist.<sup>5</sup> Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.<sup>6</sup> Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

(6) <sup>1</sup> Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. <sup>2</sup> Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. <sup>3</sup> In den Fällen des Absatzes 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a erhöhen sich die Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 um den Einlagewert des Wirtschaftsguts. <sup>4</sup> Absatz 5 bleibt unberührt.

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung die sich bei Anwendung der Absätze 3 bis 6 ergebenden Werte als Anschaffungskosten zugrunde zu legen.

## § 52

### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

...  
 (16) ... <sup>10</sup> **§ 6 Abs. 1 Nr. 2b und 3a Buchstabe f in der Fassung des Artikels 3 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen; § 6 Abs. 1 Nr. 2b und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f in der Fassung des Artikels 3 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Artikel 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch in der Fassung des Artikels 2 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) ausgeübt wird; für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2b ergibt, kann eine den Gewinn mindernde Rücklage**

### ESTG § 6

gebildet werden, die im folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen ist. ...

<sup>14</sup> § 6 Absatz 2 und 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. ...

...

Autoren: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG,  
z. Zt. München (Abs. 1 Nr. 2b, Nr. 4, Abs. 2 und 2a) und  
Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young, Stuttgart  
(Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f)

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Schrifttum:** Zu **Abs. 1 Nr. 2b:** Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahmen zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; Böcking/Torabian, Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands nach dem Entwurf eines BilMoG, BB 2008, 265; Krawitz/Kalblitzer, Die Übernahme des beizulegenden Zeitwerts von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in die Steuerbilanz, in: Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Schriften zur Rechnungslegung Bd. 9), Berlin 2008, 149–171; Wiechens/Helke, Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1333; Gemeinhardt/Bode, Änderungen bei der Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten nach dem BilMoG-Entwurf, StuB 2009, 170; Haisch, Auswirkungen der IDW Rechtssache HFA 22 auf die Besteuerung von strukturierten Finanzinstrumenten FR 2009, 65; Helios/Schlotter, Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG in der Fassung des BilMoG, DStR 2009, 547; Kessler/Leinen/Strickmann, Handbuch BilMoG, Freiburg 2009; Theile, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl. Herne 2009; Strahl, Steuerbilanzielle Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KÖSDI 2009, 16642.

**Zu Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f:** Güntel/Fenzl, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 656; Roser/Tesch/Seemann, Grundsätze der Abzinsung von Rückstellungen, FR 1999, 1345; Schulze-Osterloh, Rückzahlungsbetrag und Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – Überlegungen zur Reform des HGB-Bilanzrechts, BB 2003, 353; Herzig/Gellrich, Geplante Änderungen von IAS 37 zur Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten, WPg. 2006, 505; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Stellungnahmen zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; Drinhausen/Dehmel, Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, DB 2008, Beil.1, 35; Herzig, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1344; Fischer/Güntel/Neubeck/Pannen, Die Bilanzrechtsreform 2009/10, Bonn 2009; Freidank/Altes, Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), Berlin 2009; Hahn, BilMoG Kompakt, Weil im Schönbuch 2009; Hoppen/Husemann/Schmidt, Das neue HGB-Bilanzrecht, Köln 2009; Hottmann, Die Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz des Mittelständlers, SteuK 2009, 5; Kessler/Leinen/Strickmann, Handbuch BilMoG, Freiburg 2009; Künkele/Zwimer, Bilanzierung nach dem BilMoG: Passiva, BRZ 2009, 358; Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, Stuttgart 2009; Ortmann-Babel/Bolik, BilMoG – Bilanzierung von Rückstellungen und latenten Steuern, SteuK 2009, 292574; Theile, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2. Aufl. Herne 2009.

**Zu Abs. 2 und Abs. 2a:** Herzig/Bohn, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmensteuerrecht, DStR 2009,

2341; Jüttner, GWG-Abschreibung: Neues Wahlrecht ab 2010 geplant, BRZ 2009, 545; Melchior, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz im Überblick, DStR 2009, 2630; Kanzler, Irritationen um das Wahlrecht auf Sofortabschreibung, NWB 2010, 746; Ortmann-Babel/Bolik, Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter, StuB 2010, 56.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326; v. 8.5.2009, DStR 2009, 968.

## Kompaktübersicht

**Grundinformation:** § 6 wurde in insgesamt fünf seiner Vorschriftenteile geändert. J 09-1

- ▶ **Abs. 1 Nr. 2b:** Die Neuregelung wurde durch Art. 3 Nr. 2 Buchst. a des BilMoG in das EStG eingeführt. Sie enthält für den begrenzten Bereich der steuerbilanziellen Behandlung von sog. Finanzinstrumenten bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten einen Übergang zur Bewertung nach beizulegenden Zeitwerten (sog. Fair-Value-Bewertung) und damit eine Abkehr vom Realisationsprinzip. Folge der Regelung kann das Entstehen von Zuschreibungsgewinnen sein, für die der Gesetzgeber bei erstmaliger Anwendung der Regelung die Möglichkeit vorsieht, den Zuschreibungsgewinn mittels einer den Gewinn mindernden Rücklage über zwei Wj. zu verteilen (§ 52 Abs. 16 Satz 10).
- ▶ **Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f** wurde aufgenommen, um die Änderungen der Rückstellungsbewertung durch das BilMoG für die stl. Bewertung zu neutralisieren. Dies wurde dadurch erreicht, dass die handelsrechtl. zu berücksichtigenden zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen aus der stl. Bewertung auszunehmen sind.
- ▶ **Abs. 1 Nr. 4:** Satz 3 wurde im Zuge der gesetzlichen „Wiedereinführung“ der Entfernungspauschale anschließend an die Entscheidung des BVerfG v. 9.12. 2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08 (BVerfGE 122, 210; BGBl. I 2008, 2888) gestrichen. Der Gesetzgeber führt die Regelung zur Entfernungspauschale unter der Rechtslage des Jahres 2006 rückwirkend ab 2007 wieder ein (BTDrucks. 16/12099, 6). Mit der Streichung des Satzes 3 entfällt die Regelung, dass bei der Ermittlung des Entnahmewerts einer privaten PKW-Nutzung gem. Abs. 1 Nr. 4 Sätze 1 und 2 die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Familienheimfahrten als betriebliche Nutzung des Fahrzeugs gelten. Durch die Streichung des Satzes 3 und der anknüpfenden Verschiebung der folgenden Sätze nach vorne musste die Verweisung des früheren Satzes 6 (jetzt Satz 5) auf den früheren Satz 5 (jetzt Satz 4) angepasst werden.

- ▶ **Abs. 2:** Nach der Neuregelung durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat der Stpfl. mit Gewinneinkünften das Wahlrecht, bei WG einen Sofortabzug bei nach dem 31.12.2009 angeschafften, hergestellten oder eingelegten selbständig nutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens vorzunehmen, deren AHK jeweils 410 € netto nicht übersteigen (str. für WG mit AHK bis 150 €). Bei Ausübung des Wahlrechts sind die WG, deren Wert 150 € übersteigt, wieder in einem laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen. Zudem ist bei Ausübung des Wahlrechts iSd. Sofortabzugs die Bildung eines Sammelpostens für WG ausgeschlossen, wenn deren AHK 410 € übersteigen.
- ▶ **Abs. 2a:** Alternativ kann der Stpfl. bei nach dem 31.12. 2009 angeschafften, hergestellten oder eingelegten selbständig nutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens den jahresbezogenen Sammelposten bilden, wenn deren AHK 150 €, aber nicht 1 000 € übersteigen. In diesem Fall dürfen AHK eines WG bis 150 € netto sofort abgezogen werden, sie dürfen aber auch in den Sammelposten eingestellt werden (str.). Nach der Rechtslage bis Ende 2009 bestand eine Pflicht zum Sofortabzug. Besondere Aufzeichnungspflichten sind in diesem Fall weiterhin nicht zu beachten.

Nach dem geänderten § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 ist § 6 Abs. 2 Satz 1–3 für nach dem 31.12. 2009 angeschaffte, hergestellte oder eingelegte selbständig nutzbare bewegliche WG entsprechend anzuwenden. Bei den Überschusseinkunftsarten gilt demnach ebenfalls das Wahlrecht, den Sofortabzug in Anspruch zu nehmen oder über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine Änderung enthält der Gesetzeswortlaut für die Bemessungsgrundlage. Aufgrund des Verweises auf § 6 Abs. 2 Satz 1–3 sind gWG nunmehr auch hier solche mit AHK bis 410 € netto. Die frühere Regelung enthielt ausdrücklich den Betrag von 410 € brutto.

J 09-2 **Rechtswentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 6 Anm. 2 und *bis 2008* s. § 6 Anm. J 08-2.

- ▶ **Ges. zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009** (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 wurde aufgehoben und der neue Satz 5 redaktionell geändert.
- ▶ **BilMoG v. 25.5.2009** (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): Abs. 1 Nr. 2b und Nr. 3a Buchst. f wurden neu eingefügt.
- ▶ **Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Abs. 2 und 2a wurden neu gefasst.

J 09-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

- ▶ **Abs. 1 Nr. 2b:** Die handelsrechtl. Regelungen zur Ermittlung beizulegender Zeitwerte in § 255 Abs. 4 und speziell für Finanzinstrumente der Kre-

dit- und Finanzdienstleistungsinstitute in § 340e Abs. 3 HGB gelten über die allgemeine Anwendungsvorschrift in Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende kalenderjahrgleiche und abweichende Wj. Handelsrechtl. können gem. Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB allerdings freiwillig die gesamten Neuregelungen des BilMoG schon für nach dem 31.12.2008 beginnende kalenderjahrgleiche und abweichende Wj. angewendet werden. Die Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 2b hat in § 52 Abs. 16 Satz 10 eine entsprechende Anwendungsregelung erhalten, dh. sie gilt erstmals für abweichende und kalenderjahrgleiche Wj., die nach dem 31.12.2009 beginnen oder bei Ausübung des Wahlrechts in Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB schon für nach dem 31.12.2008 beginnende abweichende und kalenderjahrgleiche Wj.

- ▶ **Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f** ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 1 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Damit wird Konformität zu den Anwendungsvorschriften des HGB betreffend die Bewertungsregeln (§ 252 ff. HGB nF) hergestellt (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Macht das Unternehmen von dem Wahlrecht des Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB Gebrauch, hat der Gesetzgeber, um die Zielsetzung der Steuerneutralität sicherzustellen, die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f auf Wj., die nach dem 31.12.2008 beginnen, erweitert (§ 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 2).
- ▶ **Abs. 1 Nr. 4:** Die in Art. 1 Nr. 3 Buchst. a und b des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale enthaltenen Änderungen treten nach dessen Art. 4 Abs. 2 rückwirkend mit Wirkung vom 1.1.2007 in Kraft.
- ▶ **Abs. 2 und 2a** idF des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes sind gem. § 52 Abs. 16 Satz 14 erstmals bei WG anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das BV eingelegt werden. Unklar ist die Rechtslage bei abweichendem Wj. 2009/2010. Abs. 2a Satz 5 enthält die Verpflichtung, das Wahlrecht zur Bildung des Sammelpostens einheitlich auszuüben, Abs. 2 enthält diese Vorgabe nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht. Der Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung lässt sich bei abweichendem Wj. 2009/2010 nicht einhalten. In diesem Fall kann in demselben Wj. der Sofortabzug nach Abs. 2 neben der Bildung des Sammelpostens gem. Abs. 2a für WG erfolgen (glA Kanzler, NWB 2010, 746 [751]).

### Grund der Änderungen:

J 09-4

- ▶ **Abs. 1 Nr. 2b:** Die jetzige Regelung setzt ein ursprünglich weitergehendes Regelungsvorhaben um. Zunächst sah der RegE vor, einen § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB einzuführen, um Finanzinstrumente, die zu Handels-

zwecken erworben werden, bei der Zugangs- und Folgebewertung generell mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (BRDrucks. 344/08, 10 unter Art. 1 Nr. 10), da dies der üblichen Praxis entspreche und der Handel mit Finanzinstrumenten quer durch alle Branchen der Realwirtschaft zum Alltag geworden sei (vgl. BRDrucks. 344/08, 113f.). Für Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen enthielt § 340 Abs. 3 HGB eine entsprechende Regelung. Die Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG sollte der Klarstellung dienen, dass die Bewertung zu Zeitwerten nur für Stpfl. im Anwendungsbereich des § 340 HGB stl. Wirkungen entfalten sollte (BRDrucks. 344/08, 115). Durch den FinAussch. wurde § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB gestrichen, weil dieser es vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise als sachgerecht erachtete, die Zeitwertbewertung auf den Handelsstand von Kreditinstituten zu begrenzen (BTDrucks. 16/12407, 85). § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG blieb gegenüber dem RegE unverändert.

- ▶ **Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f:** Die durch das BilMoG eingeführte Berücksichtigung der zukünftigen Kosten- und Preisentwicklung bei den Rückstellungen hätte über die weiterhin geltende Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. eine Reduzierung der stl. Bemessungsgrundlage bewirkt. Aus fiskalpolitischen Gründen hat der Gesetzgeber daher eine weitere Abweichung von der Maßgeblichkeit in Kauf genommen, indem er für die stl. Gewinnermittlung weiterhin allein auf die Bewertung am Bilanzstichtag ohne Berücksichtigung zukünftiger Entwicklungen abstellt.
- ▶ **Abs. 1 Nr. 4:** Der Gesetzgeber gibt als allgemeines Regelungsziel an, anknüpfend an die Entscheidung des BVerfG v. 9.12. 2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08 (BVerfGE 122, 210; BGBl. I 2008, 2888), der gem. § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft zukommt, die Verunsicherung, die hinsichtlich der Auswirkungen der Entscheidung bestanden haben, durch eine Neuregelung zu beseitigen (BTDrucks. 16/12099, 6). Die Streichung der Regelung in Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 bezeichnet der Gesetzgeber als Folgeänderung, die Änderung des Verweises im jetzigen Satz 5 als redaktionelle Folgeänderung hierzu (BTDrucks. 16/12099, 7f.).
- ▶ **Abs. 2 und 2a:** Der Gesetzgeber will zum einen den Bereich des Sofortabzugs wieder ausweiten und erhöht demzufolge in Abs. 2 die Grenze auf 410 € netto (BTDrucks. 17/15, 17). Zum anderen soll der Sammelposten in Abs. 2a beibehalten und aufgestockt werden können, um Stpfl., die mit der Bildung des Sammelpostens ihre Aufzeichnungspflichten reduziert haben, nicht erneut mit einer Umstellung zu belasten (BTDrucks. 17/15, 17).

J 09-5 **Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ **Abs. 1 Nr. 2b:** Es handelt sich nach der Einschränkung des handelsrechtl. Anwendungsbereichs der Zeitwertbewertung durch den Fin-

Aussch. auf Fälle des § 340e HGB um eine steuerbilanzielle Spezialregelung für Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen. Diese haben auch für strechtl. Zwecke die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente mit dem Zeitwert zu bewerten und Veränderungen erfolgswirksam zu erfassen. Für die betroffenen Stpfl. sind im Regelfall gem. § 8b Abs. 7 KStG iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG Teilwertabschreibungen auf Finanzinstrumente des Umlaufvermögens nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Die Zeitwertbewertung führt hingegen stichtagsbezogen zu Ansätzen oberhalb und unterhalb der AK (Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [552]). Dies bedeutet, es kann sowohl handels- als auch strechtl. zur gewinnwirksamen Erfassung von realisierbaren Gewinnen kommen (Kessler in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.2, S. 455; kritisch zur Verfassungsmäßigkeit Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [551]). Für Derivate, die als schwebende Geschäfte nach allgemeinen Regeln nicht zu bilanzieren sind, soll Abs. 1 Nr. 2b auch als Ansatzvorschrift wirken und dem Verbot der Verlustrückstellung in § 5 Abs. 4a vorgehen (Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [552]). Außerhalb des persönlichen Anwendungsbereichs der Neuregelung sind zum Umlaufvermögen gehörende Finanzinstrumente weiterhin mit den AHK zu bewerten und bei Vorliegen der Voraussetzungen in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf den niedrigeren Teilwert zu berichtigen.

- ▶ **Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f:** In der Begründung zum RegE (BTDrucks. 16/10067, 100) wird darauf hingewiesen, dass die Regelung klarstellende Bedeutung habe. Durch die Norm wird der Katalog der Bewertungsregeln, die eine Abweichung der stl. Bewertung von dem weiterhin geltenden Maßgeblichkeitsprinzip der HBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 1 i dF des BilMoG) enthalten, erweitert. Die Regelung ist insoweit konsequent, als ein Fehlen das ausdrückliche Ziel des Gesetzgebers, durch das BilMoG die Steuerneutralität nicht zu gefährden, im Bereich der Rückstellungen ad absurdum geführt hätte.
- ▶ **Abs. 1 Nr. 4:** Der Gesetzgeber hatte ab dem VZ 2007 im StÄndG 2007 für PKW unterschieden, ob es sich um solche des notwendigen oder des gewillkürten BV oder des PV handelte. Zum notwendigen BV können seitdem nur Fahrzeuge gehören, deren betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt. Ob die 50 %-Grenze überschritten wird, bestimmt sich danach, ob die betrieblichen Fahrtstrecken gegenüber den privaten Fahrtstrecken mehr als 50 % der insgesamt zurückgelegten Strecke ausmachen.

Für die Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils bestimmte der nunmehr gestrichene Satz 3 nach hier vertretener Auffassung im Wege einer gesetzlichen Zurechnungsfiktion jedenfalls auch, dass betriebliche Strecken die Familienheimfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Be-

etriebsstätte einschließen (vgl. § 6 Anm. J 06-19 unter Hinweis auf das „Werkstorprinzip“ als gesetzliches Leitbild; aA Blümich/Ehmcke, § 6 Rn. 1014i, der nach dem Veranlassungszusammenhang schon Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte weiterhin als betriebliche Fahrten behandelt). Mit Streichung der betrieblichen Zurechnungsfiktion des Satzes 3 für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte stellt sich die Frage, ob die bisherige Einordnung als betriebliche Fahrten für die Ermittlung des Umfangs der betrieblichen Nutzung beibehalten werden kann. BMF v. 18.11.2009 (BStBl. I 2009, 1326 Tz. 1) ordnet die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten weiterhin als betrieblichen Fahrten ein. Dies gilt ab dem „ersten Kilometer“. Die Streichung des Satzes 3 hat daher für die Einordnung eines PKW als notwendiges oder gewillkürtes BV oder PV in der Praxis weiterhin keine Bedeutung, insbes. vermeidet das BMF, dass Stpfl. den betrieblichen Anteil an der Gesamtnutzung für notwendiges BV rückwirkend unterschreiten.

Damit sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte im ersten Schritt vollumfänglich BA, allerdings ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 ein Teil der BA nicht abziehbar. Für die Ermittlung des Werts der Nutzungsentnahme in Nr. 4 Satz 1 und 2 für PKW des notwendigen und des gewillkürten BV hat die Streichung des Satzes 3 uE keine Bedeutung.

Die Änderung des Verweises in Satz 6 (nunmehr Satz 5) beinhaltet nur eine redaktionelle Folgeänderung.

- ▶ **Abs. 2 und 2a:** Für die Abschreibung der beweglichen WG des Anlagevermögens werden durch die Änderungen im Wachstumsbeschleunigungsgesetz zwei von einander unabhängige Wahlrechte und damit Sachbehandlungen eingeführt. Die Regelung dürfte uE mehr Verwirrung als Nutzen stiften, zumal nicht einmal bereits gebildete Sammelposten mit WG, deren AHK mehr als 150 €, aber weniger als 411 € betragen und die in 2008 und 2009 gebildet wurden, auf einmal aufgelöst werden dürfen, sondern fortzuführen sind. So hat jedes Unternehmen wirtschaftsjahrbezogen zu entscheiden, wie sich die Wahlrechtsausübung auf das Betriebsergebnis auswirken wird oder ob etwa im Hinblick auf das EBITDA der Zinsschranke in § 4h Abs. 1 EStG agiert werden soll (vgl. Jüttner, BRZ 2009, 545 [547f.]).

Bereits unklar ist die Kernfrage, ob die Wahlrechte als unabhängige geschlossene Regelungssysteme nebeneinander stehen und sich ausschließen: Werden die Wahlrechte als sich ausschließende Alternativen angesehen, scheidet eine wirtschaftsgutbezogene Unterscheidung der Regelung nach AHK aus (mit den Kategorien von AHK bis 150 €, über 150 € bis 410 €, über 410 € bis 1 000 €; vgl. etwa Kanzler, NWB 2010;

746 [750]). UE muss der Stpfl. sich wirtschaftsjahrbezogen zwischen dem Wahlrecht nach Abs. 2 oder Abs. 2a entscheiden (glA wohl Ortmann-Babel/Bolik, Stub 2010, 56 [Fn. 1] und 57). Dies lässt sich daraus ableiten, dass innerhalb des Abs. 2 und Abs. 2a nach verschiedenen AHK unterschieden wird und Abs. 2a ausdrücklich in Satz 5 eine einheitliche Wahlrechtsausübung für alle WG anordnet, wenn ein Sammelposten gebildet werden soll.

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 1 Nr. 2b Satz 1 (Steuerliche Zeitwertberechnung bestimmter Finanzinstrumente)

**Steuerpflichtige im Anwendungsbereich des § 340 HGB:** Dies sind im Wesentlichen Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340 Abs. 1 und Abs. 4 HGB) sowie solche Stpfl. mit inländ. Zweigniederlassungen iSd. § 53ff. KWG. Vgl. zu Ausnahmen und Sonderfällen Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 (549). J 09-6

**Finanzinstrumente:** Der RegE (BRDrucks. 344/08, 114) sieht das Merkmal als offenen Begriff an, will aber auch Derivate (beispielhaft aufgezählt Optionen, Futures, Swaps, Forwards und glattzustellende Warentermingeschäfte, zu letzteren s. auch § 254 Abs. 1 Satz 2 HGB) erfasst sehen. Einigkeit besteht in der Diskussion, den Begriff weit zu fassen, insbes. nicht Begriffsbestimmungen in den IAS 39, im KWG oder WphG als abschließende Vorgaben heranzuziehen (weiterführend Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [549]).

**Zu Handelszwecken erworben:** Aufgenommen wird insoweit das ebenfalls eingeführte handelsrechtl. Umwidmungsverbot in § 340e Abs. 3 HGB. In sachlicher Hinsicht betrifft die Regelung nur Finanzinstrumente, die im Zeitpunkt des Erwerbs für Handelszwecke erworben werden. Das Handelsrecht verbietet sowohl Umgliederungen von Papieren des Anlagevermögens in den Handelsbestand (§ 340e Abs. 3 Satz 2 HGB), als auch im Regelfall aus dem Handelsbestand heraus (§ 340e Abs. 3 Satz 3 HGB). Altpapiere, die zum Zeitpunkt der ersten Anwendung des BilMoG im Handelsbestand sind und für Handelszwecke erworben wurden, fallen uE im Rahmen der Folgebewertung ebenfalls in den Anwendungsbereich der Regelung, dh. es sind nicht nur Papiere betroffen, die ab dem Zeitpunkt der ersten Anwendung des BilMoG in dem betroffenen Unternehmen erworben werden (zu verfassungsrechtl. Bedenken s. Helios/Schlotter, DStR 2008, 547 [548]; Kessler in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.2, S. 456).

**Nicht in einer Bewertungseinheit in § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet:**

§ 254 HGB ist durch das BilMoG neu gefasst worden und bietet nunmehr eine Rechtsgrundlage für die bilanzielle Zusammenfassung von Grundgeschäften und gegenläufigen Sicherungsinstrumenten. Diese treten auf in Fällen des Mikro-Hedging (direkte Verknüpfung zwischen Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft) sowie beim sog. Makro-Hedging und Portfolio-Hedging. Wirkung einer Bewertungseinheit ist, dass sowohl noch nicht realisierte Verluste als auch Gewinne in gleicher Höhe nicht berücksichtigt werden (vgl. Gegenäußerung der BReg. zur Stellungnahme des BRat in BTDrucks. 16/10067, 58). Handelsrechtl. gebildete Bewertungseinheiten wirken über den Grundsatz der Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1a bereits seit dem VZ 2006 auch in die StBil. hinein (s. ausf. § 5 Anm. J 06-3ff).

**Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags:**

- ▶ **Zeitwertdefinition in § 255 Abs. 4 HGB:** Durch das BilMoG ist der beizulegende Zeitwert in § 255 Abs. 4 HGB legaldefiniert worden. Allerdings setzt diese Bewertung voraus, dass der Vermögensgegenstand auf einem „aktiven Markt“ gehandelt wird. Ob nur Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Wert in § 340e HGB zu bewerten sind, die auf einem aktiven Markt gehandelt werden, ist umstritten (bejahend Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [550]; aA Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.2, S. 462).
- ▶ **Zugangsbewertung:** Ob es bei den Finanzinstrumenten im Zugangszeitpunkt zur Zeitwertbewertung kommt, ist umstritten (bejahend Kessler in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 2.6.1, S. 192 unter Hinweis auf § 255 Abs. 4 HGB). UE ist der Gegenauffassung zu folgen, nach der gem. § 340e HGB im Zugangszeitpunkt eine Bewertung zu AK zu erfolgen hat (Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.3, S. 463). Dies gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 5 Abs. 1 auch strechtl.
- ▶ **Folgebewertung:** Im Rahmen der Folgebewertung gibt § 340e HGB vor, dass eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlags vorzunehmen ist. In diesem Bereich gilt die Stufenkonzeption des § 255 Abs. 4 HGB, nach der zunächst ein öffentlich notierter Marktpreis ermittelt werden soll. Sind keine Marktpreise verfügbar, ist der Zeitwert mit anerkannten Bewertungsmethoden zu bestimmen (aA Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [551]). Kommen Letztere zu einer Bandbreite von Werten und sind nicht verlässlich, sind die AHK fortzuführen (Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.3, S. 465).

- **Risikoabschlag:** Dieser soll verhindern, dass bei einer Bewertung zu Zeitwerten oberhalb der AK (Vorliegen realisierbarer Gewinne) diese zur Ausschüttung führen können, indem auf Grundlage der Ausfallwahrscheinlichkeit des Gewinns ein Abschlag vorgenommen wird (Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.3, S. 465; BTDrucks. 16/10067, 95; Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [550]). Allerdings geschieht dies nicht auf Grundlage der GuV in Form eines Ertrags aus der Wertaufstockung und eines teilweise korrespondierenden Aufwands. Der Saldo aus beiden Positionen geht in den neuen Bilanzansatz ein, so dass nach Abzug des Risikoabschlags im Ergebnis ein geringerer Aufstockungsgewinn herauskommt. Ergibt sich bereits vor dem Risikoabschlag, dass der Zeitwert unterhalb des letzten Bilanzansatzes liegt, ist der niedrigere Zeitwert anzusetzen und nicht um einen weiteren Risikoabschlag zu mindern (Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.2, S. 465). Die Funktion des Risikoabschlags als „Quasi-Ausschüttungssperre“ wird in diesem Fall nicht benötigt.

■ **Absatz 1 Nr. 2b Satz 2 (Steuerrechtliche Auswirkungen der Zeitwertbewertung)**

Da Abs. 1 Nr. 2b die handelsrechtl. Zeitwertbewertung nachvollzieht, kommt es künftig zur Besteuerung nur realisierbarer Gewinne, wenn der Zeitwert abzüglich des Risikoabschlags den Wert am letzten Bilanzstichtag übersteigt (so ausdrücklich BTDrucks. 16/12407, 100). Liegt der Zeitwert am betrachteten Stichtag unterhalb des Bilanzansatzes des vorhergehenden Stichtags, ist der niedrigere Zeitwert anzusetzen. Es kommt zu einem strechtl. Abwertungsverlust. Durch die Regelung in Abs. 1 Nr. 2b Satz 2, nach der Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht gelten soll, stellt der Gesetzgeber klar, dass die Zeitwertbewertung neben den Regelungen zur Teilwertabschreibung steht. Es kommt damit für die Beachtlichkeit des Abwertungsverlusts nicht darauf an, ob die Voraussetzungen einer „dauernden Wertminderung“ des Finanzinstruments am Bilanzstichtag erfüllt sind (vgl. Cassel in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.6, S. 472; Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [551]). Soweit Abs. 1 Nr. 2b auch als Ansatzvorschrift bei Derivaten herangezogen wird, um ansonsten nicht bilanzierungspflichtige schwebende Geschäfte zu erfassen (Helios/Schlotter, DStR 2009, 547 [552]), kann der Saldo aus erwarteter Leistung und Gegenleistung uE allenfalls zu einem Ansatz des Finanzinstruments von 0, nicht aber zu einem negativen Zeitwert und Bilanzansatz führen. Abs. 1 Nr. 2b ist uE eine Bewertungsregelung, die sich trotz ihres eigenständigen Wertmaßstabs in

J 09-7

die allgemeinen Grundsätze der „verlustfreien Bewertung des Umlaufvermögens“ eingefügt (vgl. BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Unterhalb des Ansatzes von 0 wäre uE der Anwendungsbereich der Verlustrückstellung in § 5 Abs. 4a eröffnet (vgl. aber auch Haisch, FR 2009, 65 [73]) und gegenüber Abs. 1 Nr. 2b vorrangig.

### ■ § 52 Absatz 16 Satz 10 Teils. 3 (Rücklagenbildung)

J 09-8 Der Gesetzgeber geht uE davon aus, dass auch Altpapiere des Handelsbestands, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit des BilMoG für Handelszwecke erworben worden sind, in den Anwendungsbereich der Zeitwertbewertung fallen. § 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 3 sieht ein Wahlrecht vor, für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2b ergibt, eine den Gewinn mindernde Rücklage zu bilden, die im folgenden Wj. gewinnerhöhend aufzulösen ist.

### ■ Absatz 1 Nr. 3a Buchst. f (Wertverhältnisse für Rückstellungen)

J 09-9 **Bewertung in der Handelsbilanz mit abgezinstem Erfüllungsbetrag:** Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nF sind zukünftig Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten. Damit sind auch künftige Preis- und Kostenverhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung zu antizipieren und bei der Bewertung zu berücksichtigen. Im Gegenzug ist eine handelsrechtl. Abzinsungsverpflichtung für ungewisse Verpflichtungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr eingeführt worden (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB nF) unabhängig davon, ob verdeckte Zinsbestandteile enthalten sind oder nicht. Hierin gleicht sich das Handelsrecht dem Steuerrecht an, das seit dem VZ 1999 die generelle Abzinsungsverpflichtung für Verpflichtungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr kennt. Zur Kritik an einer Abzinsung von unverzinslichen Rückstellungen: Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 210. Der Zinssatz orientiert sich – in Abweichung vom Steuerrecht, das einen festen Zinssatz von 5,5 % vorschreibt – am durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre und wird von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht. Aus der Zinsstrukturkurve lässt sich der für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und fünfzig Jahren anzuwendende Marktzinssatz entnehmen (stellvertretend Hoppen/Husemann/Schmidt, Das neue HGB-Bilanzrecht, 2009,

Rn. 33). Die Abzinsung soll der periodengerechteren Darstellung der Ertragslage dienen, da der zurückgestellte Erfüllungsbetrag, der über die gebundenen Mittel zu einer Teilamortisierung beiträgt, diskontiert wird (BRDrucks. 344/08, 116). Damit greift der Gesetzgeber gravierend in das handelsrechtl. Realisationsprinzip ein.

**Bewertung in der Steuerbilanz nach Wertverhältnissen am Bilanzstichtag:** Der Wortlaut der neuen Vorschrift ist eindeutig und daher einer anderweitigen Auslegung nicht zugänglich. Die handelsrechtl. zu berücksichtigenden künftigen Kosten- und Preissteigerungen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nF) sind nicht Bestandteil der steuerlich geltenden Stichtagsbetrachtung.

**Beibehaltung der Abzinsung in Steuerbilanz:** Berechtigter Kritikpunkt im Schrifttum ist und bleibt die Beibehaltung der stl. Abzinsungspflicht (dazu Herzig, DB 2008, 1344; Drinhausen/Dehmel, DB 2008, Beil. 1, 35; Herzig/Gellrich, WPg. 2006, 505). Vergleicht man die nunmehr geltende handelsrechtl. mit der stl. Abzinsungsregel, so wird diese Kritik noch verschärft. Der Gesetzgeber des BilMoG begründet die Abzinsung einzig mit der Notwendigkeit der periodengerechten Abgrenzung, die durch die Berücksichtigung der zukünftigen Kosten- und Preissteigerungen erst entsteht (s.o.). In der Zeit vor dem BilMoG, als das Realisationsprinzip noch beherrschender Bestandteil der GoB war, bestand dagegen keinerlei Notwendigkeit für den handelsrechtl. Gesetzgeber, über Abzinsung nachzudenken, soweit in den ungewissen Verbindlichkeiten keinerlei Zinsbestandteil enthalten war; ein Wahlrecht bestand nur für Rückstellungen, die einen Zinsanteil enthielten. Diese Zusammenhänge hat der Steuergesetzgeber schon vor zehn Jahren ignoriert; Rückstellungen sind seit dem VZ 1999 abzinsungspflichtig, völlig unabhängig von Zinsanteilen (s. Anm. 1186 ff.). Den Stimmen im Schrifttum, die nach Einführung der Abzinsungspflicht im Steuerrecht zumindest bei Sachleistungsverpflichtungen die Bewertung der Rückstellung zum Erfüllungsbetrag verlangten, also auch zukünftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigen wollten (Günkel/Fenzl, DStR 1999, 656; Roser/Tesch/Seemann, FR 1999, 1345; Schulze-Osterloh, BB 2003, 353; Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2008, 210), hat der Gesetzgeber nun mit Einführung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f wohl endgültig eine Absage erteilt. Da sich diese Entscheidung systemisch nicht begründen lässt, bleiben wohl nur fiskalische Gründe bestehen. Der Administrationsaufwand für die Unternehmen wird sich durch das Auseinanderfallen der handelsrechtl. und der stl. Bewertung weiter erhöhen, da mit dem BilMoG auch die Notwendigkeit der Ermittlung von latenten Steuerpositionen besteht. Damit konterkariert der Gesetzgeber sein Ziel, mit der Einführung des BilMoG die Unternehmen von unnötigen Kosten zu entlasten (s. o.). Zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. Anm. 1187 aE.

■ **Absatz 2 (Wahlrecht zum Sofortabzug)**

J 09-10 **Wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht zum Sofortabzug:** Bei beweglichen WG des Anlagevermögens mit AHK bis 410 € netto haben Stpfl. mit Gewinneinkünften ein Wahlrecht zum Sofortabzug für nach dem 31.12.2009 angeschaffte oder hergestellte WG. Wählt der Stpfl. die Behandlung der gWG nach Abs. 2, ist jedoch die unterschiedliche Behandlung einzelner WG innerhalb eines Wj. möglich (glA Ortmann-Babel/Bolik, StuB 2010, 56 [58]; Jüttner, BRZ 2009, 545 [546]; aA Herzig/Bohn, DStR 2009, 2341 [2348]; Melchior, DStR 2009, 2630 [2631]), da Abs. 2 keine dem Abs. 2a Satz 5 vergleichbare Regelung enthält. Bei abweichendem Wj. 2009/2010 gilt für vor dem 1.1. 2010 erworbene, hergestellte oder eingelegte WG die Neuregelung noch nicht.

**Regelabschreibung für Wirtschaftsgüter außerhalb des Wahlrechts:** Wird das Wahlrecht ausgeübt, gelten WG mit AHK oberhalb von 410 € netto als langlebige WG, die über die Nutzungsdauer oder degressiv abzuschreiben sind (glA Ortmann-Babel/Bolik, StuB 2010, 56 [58]; Jüttner, BRZ 2009, 545 [546]).

**Behandlung von Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs-/Herstellungskosten bis 150 € netto:** Für diese WG soll es nach einigen Stimmen im Schrifttum trotz des in Abs. 2 Satz 1 verwendeten Merkmals „können ... abgezogen werden“ bei der ab 2008 geltenden Pflicht zum Sofortabzug bleiben (vgl. § 6 Anm. J 07.3; Kanzler, NWB 2010, 746 [750]; Jüttner, BRZ 2009, 545 [546]). UE ist trotz der gewichtigen Gegenargumente nach dem Wortlaut der Vorschrift grundsätzlich auch das weitere Wahlrecht „innerhalb des Abs. 2“ vorhanden, WG bis 150 € netto nach allgemeinen Grundsätzen abzuschreiben (glA Ortmann-Babel/Bolik, StuB 2010, 56 [58]).

**Aufzeichnungspflichten:** Belastend ist, dass die Aufzeichnungspflichten, welche bis Ende 2007 bestanden haben, für die Ausübung des Wahlrechts gem. Abs. 2 bei WG mit AHK > 150 € netto wieder eingeführt werden (vgl. § 6 Anm. J 07.3).

**Art der Wahlrechtsausübung:** UE übt der Stpfl. das Wahlrecht aus, indem er in seiner Buchführung den Sofortabzug durchführt und WG oberhalb von AHK von 150 € netto in das laufende Verzeichnis einstellt oder das WG nach allgemeinen Grundsätzen abschreibt. Es wird für jedes WG bei Erwerb durch Aufnahme in das Verzeichnis gewählt, wie es behandelt werden soll (§ 6 Anm. 1275 zur alten Rechtslage).

**Verhältnis zu § 7g:** Da das Wahlrecht durch die tatsächliche unterjährige Handhabung in der Buchführung ausgeübt wird, dürfte im Verhältnis zu § 7g EStG uE auch nach neuer Rechtslage eine Wahlrechtsausübung iSd. Sofortabzugs möglich sein, wenn im Zeitpunkt der Investition die AHK

durch den Investitionsabzugsbetrag gemindert werden (zur Rechtslage unter dem UntStRefG 2008 s. § 6 Anm. J 07-5; Hottmann, DStR 2009, 1236 [1241]; BMF v. 8.5.2009, DStR 2009, 968 Rn. 54).

### ■ Absatz 2a (Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens)

**Wirtschaftsjahrbezogener Sammelposten:** Entscheidet sich der Stpfl. gem. Abs. 2a den Sammelposten in Anspruch zu nehmen, ist die Entscheidung für die im Wj. erworbenen, hergestellten und eingelegten WG einheitlich zu treffen (Abs. 2a Satz 5). WG, die nach dem 31.12.2009 angeschafft oder hergestellt werden und deren AHK 150 € netto übersteigen, aber niedriger als 1 000 € sind, sind zwingend in den Sammelposten einzustellen. Für diese WG gilt die sog. Poolabschreibung von einem Fünftel des Sammelpostens.

J 09-11

**Behandlung von Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs-/Herstellungskosten bis 150 € netto:** Die Behandlung ist nicht eindeutig. Teils wird vertreten, sowohl innerhalb des Wahlrechts gem. Abs. 2 als auch des Wahlrechts nach Abs. 2a bestehe eine Pflicht zum Sofortabzug (Kanzler, NWB 2010, 746 [748, 750]; Jüttner, BRZ 2009, 545 [546]). Dem wird hier nicht gefolgt. Nach dem Wortlaut des Abs. 2a Satz 4 könnte der Gesetzgeber nunmehr aber ggf. ungewollt ein weiteres Wahlrecht eingeführt haben: Innerhalb der Option zur Bildung eines Sammelpostens könnte der Stpfl. entscheiden, ob er für nach dem 31.12.2009 angeschaffte/hergestellte WG den Sofortabzug gem. Abs. 2a Satz 4 in Anspruch nehmen oder auch diese WG nach allgemeinen Grundsätzen abschreiben will (Ortmann-Babel/Bolik, StuB 2010, 56 [58]). In den Sammelposten können diese WG nach Abs. 2a Satz 1 nicht eingestellt werden. UE ist innerhalb des Wahlrechts nach Abs. 2a kein weiteres Wahlrecht zur Aktivierung und Abschreibung dieser WG geschaffen worden, sondern von der Pflicht zum Sofortabzug auszugehen. Es ist kein Anhaltspunkt erkennbar, warum der Gesetzgeber WG mit AHK bis 150 € in dieser Alternative hätte zum Sofortabzug zulassen, von der in der Variante des Abs. 2a regulären Abschreibung im Sammelposten ausschließen, aber den allgemeinen Abschreibungsgrundsätzen hätte unterwerfen wollen. Aus dem Ausschluss dieser WG aus dem Sammelposten in Abs. 2a Satz 1 folgt vielmehr, dass entgegen des „können ... abgezogen werden“ in Abs. 2a Satz 4 eine Pflicht zum Sofortabzug besteht.

**Keine Aufzeichnungspflichten:** Die Entscheidung, den Sammelposten gem. Abs. 2a zu bilden, wird versüßt dadurch, dass keine Aufzeichnungspflichten mehr bestehen.

**Handelsrechtliche Zulässigkeit der Bildung des Sammelpostens nach dem BilMoG:**

Die BReg. hat in der Gesetzesbegründung zum BilMoG ausgeführt, einer handelsrechtl. Ausnahme zum Grundsatz der Einzelbewertung bedürfe es nicht, da sich die Bildung des Sammelpostens aus der Praxis heraus als GoB-konform entwickeln werde (vgl. Kessler in Kessler/Leinen/Strickmann [Hrsg.], Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 2.4.1.1, S. 192 unter Hinweis auf BTDrucks. 16/10067, 38 sowie zur Rechtslage bis zum BiMoG § 6 Anm. J 07-5). Hingegen wird gerade diese Aussage kritisiert, da die pauschalierende fünfjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht realitätsgerecht ist (IDW HFA, Bericht über die 208. Sitzung, TOP 2, IDW-FN 2007, 506; § 6 Anm. J 07-3).

**Art der Wahlrechtsausübung:** s. Anm. J 09-10. Der Unterschied besteht darin, dass der Stpfl. alle WG einheitlich behandeln muss.

**Verhältnis zu § 7g:** s. Anm. J 09-10.