

§ 6

Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(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. ²Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Teilwert 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. ⁴Wirtschaftsgüter, 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 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). ²Zu 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. ²Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Nummer 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. ²Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vor-

rangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres.³Von 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.²Nummer 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.²Ausgenommen 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 solcher 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.²Rückstellungen 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.³Rückstellungen 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.²Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend.³Für 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. ²Die 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; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro. ³Die 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; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern. ⁴Wird 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. ⁵Satz 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.

²Ist 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. ³Ist 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 8 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) ¹Die 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 410 Euro nicht übersteigen. ²Ein 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. ³Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. ⁴Wirtschaftsgüter 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. ⁵Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(2a) ¹Abweichend 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.²Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen.³Scheidet ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 aus dem Betriebsvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert.⁴Die 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.⁵Die Sätze 1 bis 3 sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

(3)¹Wird 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.²Satz 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.³Der 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 8) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5)¹Wird 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; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.²Satz 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.³Satz 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. ⁴Wird 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. ⁵Der 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. ⁶Soweit 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) ¹Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. ²Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. ³In 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. ⁴Absatz 5 bleibt unberührt.
- (7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind
1. bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung die sich bei der Anwendung der Absätze 3 bis 6 ergebenden Werte als Anschaffungskosten zugrunde zu legen und
 2. die Bewertungsvorschriften des Absatzes 1 Nummer 1a und der Nummern 4 bis 7 entsprechend anzuwenden.

Autoren:

Dipl.-Finw. (FH) Hans-Martin **Eckstein**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt/Main
(Abs. 1 Nr. 5, Nr. 5a, Nr. 6 und 7, Abs. 6)

Dr. Kurt **Gratz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, CMS GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart (Abs. 3), unter Mitwirkung von Hans-Hermann **Bühl**,
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Luise **Uhl-Ludäscher**, Steuerberaterin, und
Roland Wutzke, Steuerberater, alle CMS GmbH Steuerberatungsgesellschaft,
Stuttgart

- Dr. Marcus **Helios**, Rechtsanwalt/Steuerberater, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf (Abs. 1 Nr. 2b)
- Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young, Stuttgart (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a),
- Dr. Werner **Kleinle**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Wirtschaftstreuhand GmbH/Tobias **Dreixler**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Stuttgart (Anh. zu Abs. 1 Nr. 2 Anm. 905–1089, Abs. 2 und Abs. 2a)
- Prof. Dr. Ulrich **Niehues**, Stralsund/Prof. Dr. Helmuth **Wilke**, Steuerberater, Berlin (Abs. 4 und Abs. 5)
- Prof. Dr. Heiner **Richter**, Stralsund (Allgemeine Erläuterungen Anm. 8–39, Abs. 1 Satz 1 Anm. 101–224, Anh. zu Abs. 1 Nr. 2 Anm. 790–899 und Anm. 1090–1120 und Abs. 1 Nr. 2a)
- Norbert J. **Sailer Khuepach**, B.A., LL.M. (tax), MSc (Econ), Rechtsanwalt, Baker Tilly Roelfs Rechtsanwälts-gesellschaft mbH, München (Abs. 1 Nr. 4 Anm. 1190–1201a)
- Dr. Tibor **Schober**, Richter, Berlin (Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 bis 5 und Abs. 7)
- Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München (Allgemeine Erläuterungen Anm. 1–6, 40–100, Abs. 1 Anm. 225–303, Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 470–553, Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Anh. zu Abs. 1 Nr. 1, Abs. 1 Nr. 1a, Abs. 1 Nr. 2 und Anh. zu Abs. 1 Nr. 2 Anm. 780–789)
- Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München/Prof. Dr. Katja **Rade**, Pforzheim (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Anm. 454–469)
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (ABC der Bilanzierung und Bewertung Anm. 1700)
- Prof. Dr. Norbert **Winkeljohann**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Anm. 304–453 und Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3)
- Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München
- Dr. Susanne **Tiedchen**, Vors. Richterin am FG, Cottbus (ABC der Bilanzierung und Bewertung Anm. 1700)
- Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München (Abs. 4 und 7)

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 6

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 6	1		
B. Rechtsentwicklung des § 6	2		
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6	3		
D. Geltungsbereich des § 6			
I. Sachlicher Geltungsbereich	5		
II. Persönlicher Geltungsbereich	6		
E. Fremdwährungsumrechnung bei Auslandsbeziehungen			
I. Grundinformation	8		
II. Bewertungsanlässe und -gegenstände bei der Fremdwährungsumrechnung	9		
III. Handelsrechtlicher Rahmen nach dem BilMoG	10		
IV. Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB bei Fremdwährungsumrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung			
1. Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips	11		
2. Realisations- und Anschaffungswertprinzip	12		
3. Niederstwertprinzip	13		
4. Maßgeblichkeit des § 256a HGB	14		
5. Auswirkungen der Bewertungseinheiten im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung	15		
V. Bewertungsmaßstäbe bei der Fremdwährungsumrechnung			
1. Auswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips auf die Bewertungsmaßstäbe	16		
2. Anschaffungskosten	17		
3. Herstellungskosten	18		
4. Teilwert	19		
VI. Fremdwährungsumrechnung beim Zugang von Wirtschaftsgütern			
		1. Zugang von Sachanlagevermögen	20
		2. Zugang von Beteiligungen und finanziellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	21
		3. Zugang von Umlaufvermögen	
		a) Zugang von Vorräten	22
		b) Zugang von Forderungen, Wertpapieren und liquiden Mitteln	23
		4. Zugang von Verbindlichkeiten	24
		5. Zugang von Rückstellungen	25
		VII. Fremdwährungsumrechnung bei der Folgebewertung von Wirtschaftsgütern	
		1. Folgebewertung von Sachanlagevermögen	26
		2. Folgebewertung von Beteiligungen und finanziellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	27
		3. Folgebewertung von Umlaufvermögen	28
		4. Folgebewertung von Verbindlichkeiten	29
		5. Folgebewertung von Rückstellungen	30
		F. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften	
		I. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften	40
		II. Verhältnis zu anderen steuerlichen Bewertungsvorschriften	
		1. Andere einkommensteuerrechtliche Bewertungsvorschriften	42
		2. Vorschriften des Bewertungsgesetzes	43
		III. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bewertungsregeln	
		1. Überblick – Rechtslage bis 1990	46

	Anm.		Anm.
2. Grundsätzliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bewertungsregeln für die steuerliche Gewinnermittlung	47	c) Teilwert	51
3. Formeller Vorrang des § 6 vor den handelsrechtlichen Bewertungsregeln (Bewertungsvorbehalt) . .	48	d) Absetzung für Abnutzung	52
4. Anwendung handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit – Verhältnis zu steuerrechtlichen Spezialregelungen		e) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung	53
a) Allgemeine Bewertungsgrundsätze	49	f) Sonstige Bewertungsvorschriften	54
b) Anschaffungs- und Herstellungskosten . .	50		
		IV. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz	
		1. Steuerliche Eröffnungsbilanz in den neuen Bundesländern	64
		2. Bewertung in der DM-Eröffnungsbilanz nach den Vorschriften des DMBilG	65

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1:
Bewertung, Bewertungsgegenstände,
Bewertungsregeln**

	Anm.		Anm.
A. Überblick	68		
B. Die Bewertung			
I. Begriff der Bewertung	69		
II. Durchführung der Bewertung			
1. Überblick	70		
2. Bewertung als Rechtsanwendung (Anwendung gesetzlicher Bewertungsregeln)	71		
3. Bewertung als Wertfeststellung oder Wertschätzung	73		
C. Bewertungsmethoden (Bewertungsverfahren)			
I. Überblick	101		
II. Einzelbewertungsmethode und Wertermittlungsrichtung			
1. Begriff, Bedeutung und Ausnahmen der Einzelbewertung	105		
2. Wertermittlungsrichtung	110		
		III. Gruppenbewertungsmethode	
		1. Begriff und Bedeutung der Gruppenbewertung . .	115
		2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Gruppenbewertung	116
		3. Voraussetzungen der Gruppenbewertung	120
		4. Anwendung der Gruppenbewertung	128
		5. Einzelfälle (ABC) zur Gruppenbewertung	129
		IV. Durchschnittswertmethode	
		1. Begriff und Bedeutung der Durchschnittswertmethode	135
		2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Durchschnittswertmethode	136
		3. Voraussetzungen der Durchschnittswertmethode	137
		4. Anwendung der Durchschnittswertmethode	140

	Anm.		Anm.
V. Festwertmethode			
1. Begriff und Bedeutung der Festwertmethode . . .	145		
2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Festwertmethode	146		
3. Voraussetzungen der Festwertmethode	150		
4. Anwendung der Festwertmethode			
a) Überblick	151		
b) Festwertbildung	152		
c) Festwertkontrolle . . .	153		
5. Einzelfälle (ABC) zur Festwertmethode	154		
VI. Verbrauchsfolgeverfahren	210		
VII. Pauschalwertmethode			
1. Begriff und Bedeutung der Pauschalwertmethode	220		
2. Rechtsgrundlagen und Voraussetzungen der Pauschalwertmethode . . .	221		
3. Anwendungsbereiche der Pauschalwertmethode . . .	223		
D. Bewertungsgegenstände: Die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzenden Wirtschaftsgüter			
I. Vorbemerkung	225		
II. „Einzelne Wirtschaftsgüter“ als Bewertungsgegenstände . .	226		
		III. „Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzende Wirtschaftsgüter“ des Betriebsvermögens	230
		E. Die Bewertungsregeln des Abs. 1 (Überblick)	
		I. Allgemeines zu den Bewertungsregeln des Abs. 1	
		1. Gliederung der Bewertungsregeln des Abs. 1 . . .	235
		2. Zwingende Natur der Bewertungsregeln des Abs. 1	236
		II. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–7	
		1. Überblick über die Bewertungsmaßstäbe	239
		2. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–3	
		a) Bewertung auf den Schluss des Anschaffungs- oder Herstellungsjahrs und der Folgejahre	240
		b) Beibehaltung des Vorjahreswerts und Abwertungen	242
		c) Zuschreibungen in Folgejahren	243
		3. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 4–7	244

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 1:
Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit dem Absetzungswert**

	Anm.		Anm.
A. Überblick	251		
B. Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste abnutzbare Anlagegüter			
I. Begriff des Anlagevermögens			
1. Begriffsbestimmung und Begriffsmerkmale	253		
2. Abgrenzung zum Umlaufvermögen			
a) Bedeutung der Unterscheidung	255		
		b) Begriff des Umlaufvermögens	256
		II. Abnutzbarkeit des Anlagevermögens	258
		C. Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe	
		I. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe bei den Gewinneinkünften	260

	Anm.		Anm.
II. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in anderen steuerlichen Vorschriften	261		
III. Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten			
1. Anschaffung und Herstellung			
a) Auslegungsquellen zur Begriffsbestimmung	262		
b) Begriff der Anschaffung	263		
c) Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum	264		
d) Begriff der Herstellung			
e) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung	266		
2. Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung	267		
3. Bedeutung der Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung	268		
IV. Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten			
1. Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs	269		
2. Veranlassungsprinzip	270		
D. Begriff der Anschaffungskosten, Bewertung mit den Anschaffungskosten			
I. Begriff der Anschaffungskosten			
1. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung	271		
2. Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten			
a) Allgemeines zum Begriff	272		
b) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs	273		
		c) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung	274
		d) Wirtschaftliche Verfügungsmacht	275
		e) Betriebsbereiter Zustand	276
		f) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen	277
		3. Bewertung mit den Anschaffungskosten	283
		II. Umfang der Anschaffungskosten	
		1. Zusammensetzung – Überblick	284
		2. Anschaffungspreis	
		a) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis	285
		b) Anschaffungspreis in ausländischer Währung	286
		c) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten	287
		3. Anschaffungspreisänderungen	
		a) Allgemeines	288
		b) Anschaffungspreisminderungen	289
		c) Anschaffungspreiserhöhungen	290
		d) Spezialfragen	291
		4. Anschaffungsnebenkosten	
		a) Allgemeines	292
		b) Erwerbsnebenkosten	293
		c) Beförderungskosten	294
		d) Kosten der Betriebsbereitschaft	295
		5. Nachträgliche Anschaffungskosten	
		6. Zinsen	299
		7. Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten	
		a) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten	301
		b) Unbekannte Anschaffungskosten	302
		c) Sog. fiktive Anschaffungskosten	303

	Anm.		Anm.
E. Wichtige Sonderfälle bei der Bewertung mit den Anschaffungskosten			
I. Aufteilung eines Gesamtpreises für mehrere Wirtschaftsgüter			
1. Begriff des Gesamtpreises; Abgrenzung von ähnlichen Vorgängen . . .	304		
2. Notwendigkeit der Aufteilung	305		
3. Aufteilungsgrundsätze . . .	306		
4. ABC der Aufteilung	307		
5. Aufteilung eines Gesamtpreises bei bebauten Grundstücken	313		
6. Verfahrensfragen	316		
II. Dingliche Lasten und Anschaffungskosten			
1. Allgemeines			
a) Überblick	384		
b) Differenzierung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb	386		
c) Differenzierung zwischen Leistungspflicht und Duldungs- oder Unterlassungspflicht	387		
2. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung von Leistungspflichten	388		
3. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung dinglicher Unterlassungs- oder Duldungspflichten an einem anderen als dem übertragenen Wirtschaftsgut . . .	390		
4. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung dinglicher Unterlassungs- oder Duldungspflichten an dem übertragenen Wirtschaftsgut	391		
5. Neubegründung von Duldungs- und Unterlassungspflichten ohne besondere Beziehung zum belasteten Grundstück . .	392		
6. Unentgeltlicher Erwerb eines Wirtschaftsguts unter Übernahme oder Be-			
		stellung einer dinglichen Last	399
		7. Abfindung für Befreiung von einer dinglichen Last	401
		III. Anschaffungskosten bei verdeckter Gewinnausschüttung	404
		F. Begriff der Herstellungskosten, Bewertung mit den Herstellungskosten	
		I. Bedeutung der Bewertung mit den Herstellungskosten	454
		II. Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten (§ 255 HGB)	
		1. Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs	455
		2. Rechtsentwicklung	456
		3. Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten	457
		4. Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien	458
		III. Begriff der Herstellungskosten	
		1. Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB	459
		2. Bestandteile der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 2 bis 6, Abs. 3 HGB	
		a) Bedeutung der Regelung	460
		b) Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bewertungswahlrechte für das Steuerrecht	461
		c) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung	462
		IV. Die einzelnen Bestandteile der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 bis 6, Abs. 3 HGB)	
		1. Material- und Fertigungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB)	
		a) Materialkosten	463
		b) Fertigungskosten	463a

	Anm.		Anm.
c) Sonderkosten der Fertigung	463b	a) Überblick und Geltungsbereich	470
2. Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 HGB)		b) Bedeutung der Unterscheidung	471
a) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten	463c	2. Rechtsentwicklung zur Abgrenzung von Herstellung- und Erhaltungsaufwand	
b) Materialgemeinkosten	463d	a) Überblick	472
c) Fertigungsgemeinkosten	463e	b) Ältere Rechtsprechung	473
d) Abschreibungen – Werteverzehr des Anlagevermögens	463f	c) Neuere Rechtsprechung seit 1985	474
e) Steuern	463g	d) Stellungnahme zur neueren Rechtsprechung	
3. Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)		3. Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands	
a) Verwaltungskosten	463h	a) Begriff des Erhaltungsaufwands	476
b) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	463i	b) Steuerliche Behandlung des Erhaltungsaufwands	477
4. Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)		4. Abgrenzung zwischen Herstellung- und Erhaltungsaufwand	
a) Forschungs- und Entwicklungskosten	464	a) Allgemeines zur Abgrenzung	481
b) Vertriebskosten	464a	b) Abgrenzungsmerkmale	482
5. Zinsen (§ 255 Abs. 3 HGB)	465	5. Wichtige Abgrenzungsfälle	
6. Nachträgliche Herstellungskosten	466	a) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschriebene Wirtschaftsgüter	494
V. Ermittlung der Herstellungskosten	467	b) Generalüberholung	496
VI. Besondere Arten von Herstellungskosten		c) Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten Wirtschaftsguts – Vollverschleiß	499
1. Teilherstellungskosten	468	d) Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand	502
2. Fiktive Herstellungskosten	469	G. Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge	544
VII. Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand			
1. Allgemeines zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand			

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4:
Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit
dem Teilwert**

	Anm.	Anm.
A. Teilwertabschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)		
I. Der Begriff der „Teilwertabschreibung“	554	
II. Die Teilwertabschreibung nach Nr. 1 Satz 2		
1. Abgrenzung der Teilwertabschreibung von den Absetzungen nach § 7	556	
2. Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung nach Nr. 1 Satz 2	558	
3. Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung	559	
4. Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung		
a) Überblick	561	
b) Gewinnermittlung nach § 5	562	
c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1	563	
5. Gegenstand der Teilwertabschreibung	565	
6. Zeitpunkt der Teilwertabschreibung		
a) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags	566	
b) Zulässige Teilwertabschreibung	567	
c) Notwendige Teilwertabschreibung	568	
d) Nachholung	569	
e) Rechtsbehelfsverfahren	570	
7. Durchführung der Teilwertabschreibung	571	
B. Der Teilwertbegriff (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)		
I. Allgemeines		
1. Rechtsentwicklung	572	
2. Bedeutung des Teilwertbegriffs	573	
3. Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben		
a) Teilwertbegriff iSd. Bewertungsgesetzes	574	
b) Gemeiner Wert	575	
c) Einheitswert	576	
d) Beizulegender Wert	577	
e) Börsenwert	578	
II. Die Tatbestandsmerkmale der Teilwertdefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3		
1. Vorbemerkung	579	
2. Annahme der Veräußerung des ganzen Betriebs	580	
3. Annahme der Fortführung des Betriebs durch den (fiktiven) Erwerber	581	
4. Bewertung im Rahmen des Gesamtkaufpreises	582	
III. Teilwertvermutungen und ihre Widerlegung		
1. Allgemeines	586	
2. Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung		
a) Grundsatz	587	
b) Überhöhte Aufwendungen	588	
c) Vergebliche Aufwendungen	589	
d) Erzwungene Aufwendungen	590	
e) Investitionszuschüsse	591	
f) Investitionszulagen	592	
g) Skontoabzug	593	
3. Teilwertvermutungen zu späteren Bewertungsstichtagen		
a) Nichtabnutzbares Anlagevermögen	594	
b) Abnutzbares Anlagevermögen	595	
c) Umlaufvermögen	596	
4. Widerlegung von Teilwertvermutungen		
a) Grundsätzliches	598	
b) Fehlmaßnahme	599	
c) Einzelfälle zu Fehlmaßnahmen	600	
IV. Teilwertermittlung		
1. Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung	604	

	Anm.
2. Bedeutung der Beurteilung durch den Steuerpflichtigen	605
3. Teilwert gleichartiger Wirtschaftsgüter	606
4. Bedeutung der Rentabilität	
a) Grundsätzliches	607
b) Rentabilität des Betriebs	608
c) Rentabilität des einzelnen Wirtschaftsguts	610
V. Grenzen der Teilwertermittlung	
1. Einschränkung der Teilwertvermutungen	614
2. Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten als Obergrenze	615
3. Einzelveräußerungspreis als Untergrenze	616
4. Betriebsarteeigene Wirtschaftsgüter	617

	Anm.
VI. Verhältnis von Teilwert und beizulegendem Wert nach Handelsrecht	
1. Grundsätzliches	618
2. Unterschiede zwischen beizulegendem Wert und Teilwert	619
3. Stellungnahme	620
C. Werterhöhung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzansatz für abnutzbare Anlagegüter (Nr. 1 Satz 4)	
I. Handelsrecht	624
II. Steuerrecht	625
III. Abweichungen zwischen steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Wertaufholung	626
D. Steuerfreie Übergangsrücklagen für Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen	627

**Anhang zu Abs. 1 Nr. 1:
Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens**

	Anm.
A. Bewertung von Gebäuden	
I. Bewertungsgegenstand „Gebäude“	630
II. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 1 auf Gebäude	
1. Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes	633
2. Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Gebäudes	634
3. Teilwert eines Gebäudes	635
III. Abgrenzungsfragen bei Gebäudeherstellungskosten	
1. Allgemeines	636
2. Einbaumöbel und dergleichen als selbständige Wirtschaftsgüter oder Gebäudeteile	
a) Allgemeines	637

	Anm.
b) Maßgeblichkeit des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs	638
c) Bedeutung der zivilrechtlichen Beurteilung als wesentlicher Gebäudebestandteil	639
3. Erschließungsbeiträge und ähnliche öffentlich-rechtliche Abgaben und Beiträge	
a) Allgemeines	640
b) Erschließungsbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens, Gebäudeherstellungskosten oder abziehbare Ausgaben	641
c) Erschließungsbeiträge bei Erbbaurechten	642
4. Garagenablösung (Stellplatzablösung) als Gebäudeherstellungskosten	643

	Anm.		Anm.
5. Grün- und Gartenanlagen als selbständige Wirtschaftsgüter	644		
6. Kanalisationskosten	646		
7. Planungskosten als Herstellungskosten, Abschreibung			
a) Allgemeines	647		
b) Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten	648		
c) Abziehbarkeit vergeblicher Planungskosten	649		
d) Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und abzählbaren Aufwendungen bei Planungsänderung	650		
8. Dachgeschoßausbau			
a) Allgemeines	651		
b) Dachgeschoßwohnungen als selbständige Wirtschaftsgüter?	652		
c) Abgrenzung Erhaltung- und Herstellungsaufwand	653		
IV. Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden			
1. Allgemeines			
a) Rechtsentwicklung	654		
b) Bedeutung	655		
c) Die neuere Rechtsprechung des IX. Senats	655a		
2. Mietereinbauten, Mieterumbauten	656		
3. Ladeneinbauten, -umbauten, Schaufensteranlagen und dergleichen			
a) Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und selbständigem Wirtschaftsgut	657		
b) Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand	658		
4. Heizungsanlagen			
a) Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und selbständigem Wirtschaftsgut	659		
b) Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand	660		
		c) Einzelfragen	661
		V. Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden	
		1. Allgemeines	670
		2. Bedeutung der Abbruchabsicht	
		a) Zeitpunkt und Nachweis der Abbruchabsicht	671
		b) Änderung der Verwendungsabsicht	672
		c) Wertopfertheorie; Zweck des Abbruchs	673
		3. Abbruchabsicht erst nach Anschaffung oder Herstellung	
		a) Allgemeines	675
		b) Restbuchwert des Gebäudes	676
		c) Abbruchkosten	679
		d) Abbruchmaterial	680
		4. Anschaffung eines verbrauchten Gebäudes in Abbruchabsicht	684
		5. Anschaffung eines noch nicht verbrauchten Gebäudes in Abbruchabsicht	
		a) Bedeutung der Verwendungsabsicht	686
		b) Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten des Bodens und Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes nach der Rechtsprechung	687
		c) Stellungnahme	688
		d) Einzelfragen zum Abbruch (ABC)	693
		VI. ABC der Gebäudeherstellungskosten	715
		B. Bewertung anderer abnutzbarer Anlagegüter als Gebäude	
		I. Bewegliche abnutzbare Anlagegüter	719
		II. Bewertung abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter und des Geschäfts- oder Firmenwerts	
		1. Bewertungsgegenstand	722
		2. Abgrenzung abnutzbaren und nichtabnutzbaren immaterielles Anlagegut	723

	Anm.		Anm.
3. Bewertungsmaßstäbe immaterieller Wirtschaftsgüter	724	a) Bewertung mit den Anschaffungskosten .	725
4. Bewertungsmaßstäbe des Geschäfts- oder Firmenwerts		b) Teilwertabschreibung	726

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a:
Anschaffungsnahe Aufwendungen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a		2. Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a	738
I. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 1a	730	B. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a	
II. Rechtentwicklung des Abs. 1 Nr. 1a		I. Tatbestandsmerkmale des Satzes 1	
1. Ältere BFH-Rechtsprechung bis 2000	731	1. Anschaffungsnahe Aufwendungen als fiktive Herstellungskosten	739
2. Auffassung der Finanzverwaltung	732	2. Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen	740
3. Geänderte Rechtsprechung seit 2001	733	3. Drei-Jahres-Frist	741
4. Kodifizierung der anschaffungsnahe Aufwendungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a	734	4. Überschreiten der 15 %-Grenze	742
III. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 1a	736	II. Rechtsfolge des Satzes 1 ..	743
IV. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a		III. Ausnahmen nach Satz 2	
1. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a	737	1. Keine Aufwendungen für Erweiterungen	744
		2. Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten	745

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2:
Bewertung nichtabnutzbarer Anlagegüter und Umlaufgüter**

	Anm.		Anm.
A. Überblick	764	C. Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (Teilwertabschreibung; Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)	
B. Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)	765	I. Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung	767

	Anm.		Anm.
II. Voraussetzung der Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert	768	D. Bewertung mit dem höheren Teilwert (Teilwertzuschreibung; Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)	772
III. Teilwertermittlung und Durchführung der Teilwertabschreibung	770		

**Anhang zu Abs. 1 Nr. 2:
Bewertung einzelner nichtabnutzbarer
Anlagegüter und Umlaufgüter**

	Anm.		Anm.
A. Bewertung von Grund und Boden			
I. Bewertungsgegenstand „Grund und Boden“	780		
II. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2 auf Grund und Boden			
1. Anschaffungs- und Herstellungskosten von Grund und Boden	782		
2. Teilwert von Grund und Boden	785		
B. Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften			
I. Bewertungsgegenstand bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften			
1. Begriff der Beteiligungen	790		
2. Abgrenzung des Bewertungsgegenstands „Beteiligungen“	791		
3. Beteiligungsvermutung	792		
II. Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften			
1. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2	795		
2. Anschaffungskosten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften			
a) Ableitung und Abgrenzung zu Herstellungskosten	800		
b) Erwerb bestehender Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	801		
c) Offene Einlagen	802		
		d) Verdeckte Einlagen	803
		3. Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	
		a) Wertbildende Faktoren der Teilwertermittlung	810
		b) Teilwertvermutungen	811
		c) Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	812
		d) Teilwertzuschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	813
		C. Bewertung von anderen Beteiligungen	
		I. Bewertung von Beteiligungen als Mitunternehmer	825
		II. Bewertung von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter	830
		D. Bewertung sonstiger nichtabnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter	900
		E. Bewertung von Forderungen	
		I. Forderungen als Bewertungsgegenstand	
		1. Allgemeine Begriffsdefinition der Forderung	905
		2. Abgrenzung	906
		II. Bewertungsgrundsätze	
		III. Bewertung mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)	909
		IV. Bewertung mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)	

	Anm.		Anm.
1. Begriff und Ansatz des Teilwerts einer Forderung	910		
2. Wertmindernde Umstände			
a) Möglichkeiten wertmindernde Umstände bei Forderungen	911		
b) Ausfallwagnis	912		
c) Zinsrisiko	913		
d) Liquiditätsrisiko	915		
e) Fremdwährungs- und Länderrisiko	916		
3. Ausgleich von Wertminderungen	925		
4. Beurteilung und Durchführung der Wertberichtigung			
a) Allgemeine Beurteilungsgrundsätze	929		
b) Einzelwertberichtigung	930		
c) Pauschalwertberichtigung	931		
d) Gemischtes Verfahren	932		
V. Wertaufholung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)	934		
VI. Bewertung von Forderungen in Sonderfällen	935		
1. Forderungen der Gesellschafter gegen ihre Gesellschaft			
a) Forderungen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gegen die Gesellschaft	936		
b) Forderungsbeziehungen zwischen Gesellschafter einer Personengesellschaft und der Gesellschaft	937		
2. Sachwertforderungen			
a) Begriffsmerkmale und -abgrenzung	942		
b) Bewertung	943		
F. Vorratsvermögen			
I. Vorräte als Bewertungsgegenstand			
1. Vorbemerkungen	965		
2. Begriffsmerkmale und -definitionen	966		
II. Aktivierung des Vorratsvermögens und Verein-			
fachungsregelungen (Grundsatz der Wesentlichkeit)	967		
III. Bewertungsgrundsätze für das Vorratsvermögen			
1. Überblick über allgemeine Bewertungsregeln	968		
2. Ermittlungsmethoden für AHK und Teilwert	969		
3. Teilwertabschreibung (Abschreibung)	970		
4. Teilwert-Zuschreibung (Wertaufholung)	971		
IV. Bewertung mit Anschaffungskosten			
1. Begriff und Anwendungsbereich	972		
2. Ermittlung der Anschaffungskosten	973		
3. Besondere Anwendungsfälle der Anschaffungskosten bei Vorräten	974		
V. Bewertung mit Herstellungskosten			
1. Begriff und Anwendungsbereich	975		
2. Ermittlung der Herstellungskosten	976		
3. Materialeinzelkosten	977		
4. Fertigungseinzelkosten	978		
5. Gemeinkosten			
a) Arten von Gemeinkosten	979		
b) Materialgemeinkosten	981		
c) Fertigungsgemeinkosten	982		
d) Werteverzehr des Anlagevermögens als Herstellungskosten	983		
e) Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung als Herstellungskosten	984		
6. Zinsen als Herstellungskosten	985		
7. Entwicklungskosten als Sonderkosten der Fertigung als Herstellungskosten?	986		
8. Herstellungskosten bei Kuppel-Erzeugnissen	988		
9. Besonderheiten der vorratsbezogenen Herstellungskosten	1000		
VI. Bewertung zum niedrigeren Teilwert			

	Anm.
1. Allgemeines zum Teilwertansatz	1001
2. Teilwertvermutungen bei Vorräten	
a) Inhalt der Teilwertvermutungen	1002
b) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1003
3. Teilwert-Ermittlungsmethoden und Durchführung der Teilwertabschreibung	
a) Teilwert-Ermittlungsverfahren und Anwendungsbereiche	1004
b) Durchführung der Teilwertabschreibung	1005
4. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als vermuteter Teilwert	1007
5. Wiederbeschaffungskosten als vermuteter Teilwert	1008
6. Wiederherstellungskosten als vermuteter Teilwert	1009
7. Widerlegung der Teilwertvermutung bei nicht ausreichenden (oder gesunkenen) Verkaufserlösen der Vorräte	
a) Grundsätzliches	1010
b) Berechnungsverfahren nach den EStR (Subtraktions- und Formelmethode)	1011
c) Für die Widerlegung der Teilwertvermutung maßgebende Verkaufserlöse	1012
d) Deckung der Selbstkosten	1013
e) Deckung des durchschnittlichen Unternehmergewinns	1014
f) Besonderheiten bei Verlustprodukten	1015
8. Widerlegung der Teilwertvermutung bei mangelnder Verwendbarkeit der Vorräte	
a) Grundsätzliches	1016
b) Ausmaß der Wertminderung	1017
c) Mindestwert	1018

	Anm.
9. Nachweis des gesunkenen Teilwerts	
a) Grundsätzliches	1019
b) Nachweis bei gesunkenen Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten	1020
c) Nachweis bei unzureichenden Verkaufserlösen	1021
d) Unverkäufliche und schwer verkäufliche Waren	1022
e) Nachweis bei mangelnder Verwendbarkeit	1023
f) Art der Nachweisleistung	1024
10. Anwendungsfälle der Teilwertabschreibung bei Vorräten	1025

G. Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

I. Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften 1090

II. Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

1. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2	1092
2. Anschaffungskosten von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften	1094
3. Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften mit dem Teilwert	
a) Teilwertabschreibung auf Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften	1095
b) Teilwertzuschreibung auf Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften	1096

III. Einzelfragen bei der Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

	Anm.		Anm.
1. Bewertungsfragen bei fiktiver Veräußerungsfolge und Durchschnittsbewertung		4. Bewertungsfragen bei Finanzprodukten	1111
a) Last in – first out (Lifo)	1107	5. Bewertungsfragen bei Versicherungsunternehmen, Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten	1112
b) Durchschnittsbewertung	1108		
2. Bewertungsfragen bei Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung . . .	1109		
3. Bewertungsfragen bei eigenen Anteilen	1110		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a:
Lifo-Verfahren**

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren) . . .	1121	C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 2a	
B. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)		I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 1	
I. Rechtentwicklung des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)		1. Tatbestandsvoraussetzungen	
1. Handelsrechtliche Entwicklung	1122	a) Gewinnermittlung	1123
2. Steuerrechtliche Entwicklung		b) Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens	1123a
a) Entwicklung bis zum Steuerreformgesetz 1990	1122a	c) Gleichartigkeit	1123b
b) Entwicklung seit dem Steuerreformgesetz 1990	1122b	d) GoB-Konformität	1123c
II. Bedeutung und Ziele des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)		e) Maßgeblichkeitsprinzip	1123d
1. Vereinfachung der Bewertung	1122c	2. Rechtsfolgen	
2. Milderung der Scheingewinnbesteuerung	1122d	a) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion	1123e
3. Ergebnis der Zielhierarchie	1122e	b) Steuerliches Wahlrecht	1123f
III. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)	1122f	c) Niederstwertprinzip	1123g
IV. Verhältnis zu weiteren steuer- und handelsrechtlichen Normen sowie zum Verfassungsrecht	1122g	d) Varianten des Lifo-Verfahrens und Zahlenbeispiel	1123h
		II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 2	1123i
		III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 3	1123j
		D. Einzelfälle (ABC) zum Lifo-Verfahren	1124

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b:
Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen
Finanzinstrumenten**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b			
I. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 2b	1124a		
II. Rechtsentwicklung – Einführung des Abs. 1 Nr. 2b durch das BilMoG	1124b		
III. Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 2b			
1. Anwendungszeitpunkt	1124c		
2. Steuerliches Wahlrecht zur Rücklagenbildung	1124d		
IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 2b			
1. Bilanzierungspraxis bis zum BilMoG	1124e		
2. Rechtliche Bedeutung .	1124f		
3. Verfassungsrechtliche Fragen			
a) Steuerpflicht nicht-realisierter Gewinne	1124g		
b) Einbeziehung von bereits gehaltenen Finanzinstrumenten	1124h		
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften und bankspezifischen Bilanzierungskonventionen			
1. Verhältnis zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften			
a) Verhältnis zu § 5 Abs. 4a Satz 1	1124i		
b) Verhältnis zu § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG	1124j		
c) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3	1124k		
		d) Verhältnis zum InvStG	1124l
		2. Verhältnis zur verlustfreien Bewertung des Bankbuchs	1124m
		B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1	
		I. Persönlicher Anwendungsbereich	1124n
		II. Sachlicher Anwendungsbereich	
		1. Finanzinstrumente	1124o
		2. Erwerb zu Handelszwecken	
		a) Erwerb	1124p
		b) Handelszwecke	1124q
		c) Aktiver Markt	1124r
		3. Keine Bewertungseinheit	1124s
		C. Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1: Bewertung mit dem „beizulegenden Zeitwert“ abzüglich Risikoabschlag (§ 340e Abs. 3 HGB)	
		I. Ansatz- und Bewertungsvorschrift	1124t
		II. Beizulegender Zeitwert abzüglich Risikoabschlag.	1124u
		D. Keine Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2)	
		I. Dauerhaftigkeit der Wertveränderung nicht erforderlich	1124v
		II. Keine Anwendung der Teilwertkonzeption	1124w

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3: Bewertung von Verbindlichkeiten

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3			
I. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3	1125		
II. Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften	1128		
B. Bewertung von Verbindlichkeiten			
I. Grundlagen der Bewertung	1130		
II. Bewertung mit den Anschaffungskosten			
1. Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags)	1131		
2. Höchstwertprinzip	1132		
III. Bewertung mit dem Teilwert			
1. Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten	1138		
2. Höchstwertprinzip	1139		
3. Kein Absinken unter Anschaffungskosten	1140		
IV. Abzinsungsgebot			
1. Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung	1141		
		2. Abzinsung im Handelsrecht	1142
		3. Behandlung unverzinslicher Verbindlichkeiten	
		a) Für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre	1143
		b) Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre	1144
		4. Berechnungsverfahren	
		a) Grundsätze der Berechnung	1145
		b) Anwendung des vereinfachten Verfahrens (§§ 12–14 BewG) ..	1146
		5. Ausnahmen vom Abzinsungsgebot	
		a) Kurzfristige Verbindlichkeiten	1147
		b) Verzinsliche Verbindlichkeiten	1148
		c) Anzahlungen oder Vorauszahlungen	1149
		V. Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle	1150
		C. Schluss-ABC zur Bewertung von Verbindlichkeiten	1155

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3a: Bewertung von Rückstellungen

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3a			
I. Einführung	1158		
II. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a	1159		
B. Bewertungsregeln bei Rückstellungen			
I. Grundsätze der Bewertung			
1. Bewertungsgrundsatz ..	1160		
2. Ausgangsbewertung ..	1162		
		3. Bewertungsänderung in Folgejahren	1163
		II. Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)	
		1. Einführung einer Sonderregelung	1164
		2. Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ..	1165
		3. Pauschale Bewertung	
		a) Gleichartigkeit	1166
		b) Erfahrungswerte ..	1167
		c) Erfahrungen aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen ..	1168

	Anm.		Anm.
d) Zukünftige Entwicklung	1169		
4. Bemessung der Wahrscheinlichkeit und des Bemessungsabschlags			
a) Wahrscheinlichkeit	1170		
b) Bezugsgröße	1171		
III. Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)		V. Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)	
1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b	1172	1. Rechtsentwicklung	1182
2. Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b	1173	2. Konkretisierung der allgemeinen Regelung	1183
3. Bewertungsgrundsätze	1174	3. Gesetzliche Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (Satz 2)	1184
IV. Gegenrechnung von künftigen Vorteilen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c)		4. Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Satz 3)	1185
1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c	1175	VI. Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)	
2. Tatbestandsmerkmale		1. Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen	1186
a) Künftige Vorteile	1176	2. Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem VZ 1999	1187
b) Zusammenhang zwischen Vorteil und Erfüllung der Verpflichtung	1177	VII. Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f)	1187a
c) Wahrscheinlichkeit des Vorteileintritts	1178	VIII. Erläuterungen zur Übergangsregelung (§ 52 Abs. 16 Satz 14)	
d) Fehlende Aktivierungspflicht	1179	1. Aufhebung der Übergangsregelung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	1188
3. Rechtsfolge: Wertmindernde Berücksichtigung	1180	2. Bedeutung des § 52 Abs. 16 Satz 14 idF des Gesetzes vom 19.12.2008	1188a
4. Fallgruppen	1181	3. Bildung und Auflösung der Rücklage	1189

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4–7:
Bewertung von Entnahmen und Einlagen
sowie bei Eröffnung und unentgeltlichem Erwerb
eines Betriebs**

	Anm.		Anm.
A. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)		3. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 4	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4		a) Allgemeines	1192
1. Überblick zu Abs. 1 Nr. 4	1190	b) Entnahme, Veräußerungsprinzip, Gewinnverwirklichung, Bilanzberichtigung	1193
2. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 4	1191	c) Wirtschaftsgüter, Leistungen, Nutzungen	1194

	Anm.		Anm.
d) Entnahme zu Teil- oder Buchwerten ...	1195	b) ... eines Kraftfahrzeugs	
e) Zeitpunkt der Bewertung	1195a	aa) Kraftfahrzeuge, die typischerweise privat genutzt werden können	1203b
f) Neuregelungen durch das SEStEG	1196	bb) Mehrere Kraftfahrzeuge	1203c
II. Bewertung von Entnahmen		cc) Kraftfahrzeuge einer Personengesellschaft	1203d
1. Maßstab der Bewertung	1197	c) ... das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird	1203e
2. Gewinnrealisierung und deren Umfang	1198	3. Rechtsfolge	
3. Entnahme von (bilanzierbaren) Wirtschaftsgütern	1199	a) 1 Prozent	1203j
4. Entnahme von Leistungen	1200	b) ... des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung	1203k
5. Entnahme von Nutzungen	1201	c) ... zuzüglich der Kosten der Sonderausstattung	1203l
6. Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts	1201a	d) ... einschließlich Umsatzsteuer... ..	1203m
III. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 2 und 3		e) ... ist für jeden Kalendermonat anzusetzen	1203n
1. Rechtsentwicklung	1202	f) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung	1203o
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	1202c	V. Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 3: Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (Fahrtenbuchmethode)	
3. Geltungsbereich	1202g	1. Übersicht	1203p
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften		2. Tatbestandsmerkmale	
a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften	1202h	a) Insgesamt entstehende Aufwendungen des Kraftfahrzeugs	1203q
b) Verhältnis zum KStG	1202i	b) Nachweis durch Belege	1203r
c) Verhältnis zum UStG	1202j	c) Nachweis des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch	
5. Verfahrensfragen			
a) Listenpreis-, Fahrtenbuchmethode oder Schätzung ..	1202m		
b) Ausübung des Wahlrechts (Methodenwahl)	1202n		
IV. Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 2: Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung (Listenpreismethode)			
1. Übersicht	1203		
2. Tatbestandsmerkmale			
a) Private Nutzung ...	1203a		

	Anm.		Anm.
aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch	1203s	4. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 5	
bb) Arten von Fahrtenbüchern	1203t	a) Allgemeines	1212
cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs	1203u	b) „Einlage“ von Verbindlichkeiten	1213
dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch	1203v	c) Einlagen bei Mitunternehmerschaften	1213a
ee) Berufsspezifische Erleichterungen	1203w	5. Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter)	1214
ff) Eingeschränkte Angaben für Berufsgeheimnisträger	1203x	II. Begriff der Einlage	
3. Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen		1. Bedeutung des Begriffs	1214a
a) Nachweis mit ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch	1203y	2. Handelsrechtliche Definition	1214b
b) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung	1203z	3. Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebseinnahmen	1214c
VI. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4 Sätze 4 und 5		4. Gegenstand der Einlage	1214d
1. Rechtsentwicklung	1204	5. Abgrenzung zu dem Begriff der Einbringung	1214e
2. Bedeutung und Geltungsbereich	1205	6. Einlagehandlung	1214f
VII. Voraussetzungen der Bewertung mit dem Buchwert		III. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)	
1. Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Satz 4)	1206	1. Überblick	1215
2. Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Satz 5)	1207	2. Bewertung der Einlage von Nutzungsrechten oder Nutzungen	
		a) Abgrenzung	1215a
		b) Einlagefähigkeit	1215b
		c) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts	1215c
		3. Einzelfragen zur Gewinnermittlung von Einlagen	1216
B. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)		IV. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder HK (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5		1. Überblick	1218
1. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 5	1208	2. Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	
2. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 5	1210	a) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	1219
3. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 5	1211	b) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert	1220

	Anm.
3. Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Nr. 5 Buchst. a)	
a) Dreijahresfrist	1226
b) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter	1227
4. Einlage einer Beteiligung iSv. § 17	
a) Rechtsentwicklung	1228
b) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17	1229
c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	1229a
d) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a	1229b
e) Einlage eines Wirtschaftsguts iSv. § 20 Abs. 2	1229c
V. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Nr. 5 Satz 2).	1230
VI. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Nr. 5 Satz 3)	1232
C. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)	

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen	1233
II. Tatbestand	1233a
III. Bewertung mit dem gemeinen Wert	1233b
D. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7)	
I. Bedeutung der Bewertungsregeln in Abs. 1 Nr. 6 und 7	1235
II. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)	
1. Grundsatz der Betriebs-eröffnung	1236
2. Bis dahin noch nicht bestehender Betrieb	1237
3. Bewertung in der Eröffnungsbilanz	1238
4. Einzelfragen	1239
III. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)	
1. Erwerb eines Betriebs	1240
2. Bewertung in der Eröffnungsbilanz	1241
3. Einzelfragen	1242

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	
I. Überblick zu Abs. 2	1249
II. Rechtsentwicklung des Abs. 2	1250
III. Rechtsnatur und Bedeutung des Abs. 2	1251
IV. Geltungsbereich des Abs. 2	1252
V. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz	1254

	Anm.
2. Verhältnis zu Aufzeichnungsvorschriften (Buchführung, Inventar)	1255
3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Vorschriften	1256
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 1)	
I. Zuführung von Betriebsvermögen	1259
II. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	

	Anm.		Anm.
1. Einzelne Tatbestandsmerkmale	1260	(bestimmten) betrieblichen Nutzungszusammenhang	1271
2. Für die Bewertungsfreiheit unschädliche oder unerhebliche Merkmale	1261	3. Technische Abstimmung aufeinander	1272
III. Höchstgrenze der Bewertungsfreiheit	1262	III. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit trotz der Möglichkeit, den Nutzungszusammenhang zu wechseln (Abs. 2 Satz 3)	1273
IV. Selbständige Nutzungsfähigkeit		IV. Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit	1274
1. Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit	1264		
2. Begriffsmerkmale	1265		
3. Nicht ausschlaggebende Umstände	1266	D. Buchmäßige Voraussetzungen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 4 und 5)	
4. Bedeutung des Begriffs des einheitlichen Ganzen für die selbständige Nutzungsfähigkeit	1267	I. Besonderes Verzeichnis (Abs. 2 Satz 4)	1275
C. Kein schädlicher Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 und 3)		II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 2 Satz 5)	1276
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2 und 3	1268	E. Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit	
II. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit nach Abs. 2 Satz 2		I. Wahlweise Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben	1277
1. Nutzungsfähigkeit nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern	1270	II. Absetzung im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage	1278
2. Einfügung des Wirtschaftsguts in einen		F. ABC der geringwertigen Wirtschaftsgüter	1300

**Erläuterungen zu Abs. 2a:
Poolabschreibung**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a: Poolabschreibung		V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
I. Überblick zu Abs. 2a	1301	1. Verhältnis zur Handelsbilanz	1305
II. Rechtsentstehung des Abs. 2a	1302	2. Verhältnis zu Aufzeichnungsvorschriften (Buchführung, Inventar)	1306
III. Begriff, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a	1303	3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Vorschriften	1307
IV. Geltungsbereich des Abs. 2a	1304		

	Anm.
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Poolabschreibung (Abs. 2a Satz 1)	
I. Voraussetzungen	
1. Bestehen des Wahlrechts zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2	1308
2. Eigenschaft des Absetzungsobjekts	
a) Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	1309
b) Unschädliche Merkmale	1309a
3. Selbständige Nutzungsfähigkeit	1310
4. Höchst- und Mindestgrenzen der Poolabschreibung	
a) Grundsätze	1311

	Anm.
b) Einzelheiten der Höchst- und Mindestgrenze	1311a
II. Rechtsfolgen der Poolabschreibung	
1. Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nach Abs. 2a Satz 1	1312
2. Höhe der Poolabschreibung (Abs. 2a Satz 2) ..	1313
3. Unbeachtlichkeit des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen (Abs. 2a Satz 3)	1314
4. Wahlrecht zur Abschreibung von WG bis 150 € (Abs. 2a Satz 4)	1315
5. Einschränkung des Wahlrechts nach Abs. 2a Satz 5	1316

Erläuterungen zu Abs. 3

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	
I. Grundinformation	1330
II. Rechtentwicklung	
1. Gesetzliche Regelung und Vorläuferregelungen	1331
2. Grund für die gesetzliche Regelung	1332
III. Bedeutung der Vorschrift	1333
IV. Geltungsbereich des Abs. 3	
1. Sachlicher Geltungsbereich	1334
2. Persönlicher Geltungsbereich	1335
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1336
VI. Verfahrensfragen	
1. Feststellungsfragen	1337
2. Nachträgliche schädliche Verfügungen als rückwirkendes Ereignis ..	1338
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3	

	Anm.
I. Gegenstand der Übertragung nach Satz 1	
1. Sachgesamtheiten im Sinne der Vorschrift ...	1340
2. Tatbestandsmerkmal: Übertragung der Sachgesamtheit	1341
3. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern	
a) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage	1345
b) Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen ...	1346
4. Übertragung eines Betriebs	
a) Begriffsbestimmung	1350
b) Übertragung des Betriebs	1351
5. Übertragung eines Teilbetriebs	
a) Begriffsbestimmung	1355
b) Merkmale eines Teilbetriebs	1356
c) Übertragung des Teilbetriebs	1357
6. Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils	

	Anm.
a) Begriffsbestimmung	1360
b) Umfang des Mitunternehmeranteils	1360a
c) Übertragung des Mitunternehmeranteils	1361
d) Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage	1361a
e) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen .	1362
f) Gesamtplanrechtsprechung	1363
g) Konkurrenz zu Abs. 5 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen?	1364
7. Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils	
a) Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils	1365
b) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens	1366
c) Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens	1366a
d) Weitere Anwendungsbereiche	1367
8. Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen	1368
9. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	1368a
II. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2	
1. Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1	1369
2. Wirtschaftsgüter im Sinne von Satz 2	1369a
3. Zurückbehalten im nämlichen Betriebsvermögen	1369b
4. Keine schädliche Verfügung durch Übernehmer	1369c
5. Schädliche und unschädliche Verfügungen	1369d

	Anm.
III. Unentgeltlichkeit der Übertragung	
1. Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung	1370
2. Vermutungen der Rechtsprechung für entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Erwerb	1371
3. Erbfall	1372
4. Schenkungen	
a) Begriff der Schenkung	1373
b) Teilentgeltliche Vorgänge	1374
5. Unentgeltliche Übertragung auf eine Gesellschaft	
a) Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft	1375
b) Übertragung auf eine Personengesellschaft	1376
c) Anwachsung	1377
6. Unentgeltliche Übertragung durch eine Gesellschaft	
a) Übertragung durch eine Kapitalgesellschaft	1378
b) Übertragung durch eine Personengesellschaft	1379
IV. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung	
1. Behandlung beim Übertragenden	
a) Keine Gewinnverwirklichung	1380
b) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 1	1381
c) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 2	1381a
d) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer	1382
2. Behandlung beim Erwerber	
a) Erwerb einer Sachgesamtheit oder einzelner Wirtschaftsgüter	1385
b) Unentgeltlicher Erwerb	1386

	Anm.
c) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer	1387
3. Behandlung bei späterem Wegfall der Voraussetzungen des Satz 2	
a) Rückwirkende Gewinnverwirklichung beim Übertragenden	1388
b) Folgewirkung bei der Gewinnermittlung des Übernehmenden	1389
C. Erbfall und Erbaueinandersetzung bei Sachgesamtheiten	
I. Überblick über Erbfall und Erbaueinandersetzung	

	Anm.
1. Erbfall	1390
2. Erbaueinandersetzung	1391
II. Erbfall bei Sachgesamtheiten	
1. Tod des Einzelunternehmers	
a) Übergang auf einen Alleinerben	1395
b) Übergang auf mehrere Miterben	1396
2. Tod eines Mitunternehmers	
a) Zivilrechtliche Grundlagen	1400
b) Steuerrechtliche Behandlung	1401
III. Erbaueinandersetzung bei Sachgesamtheiten	1405

Erläuterungen zu Abs. 4

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	
I. Überblick	1420
II. Rechtsentwicklung	
1. Vorläuferregelung	1421
2. Grund der gesetzlichen Regelung	1422
3. Zeitlicher Geltungsbereich	1423
III. Bedeutung der Vorschrift	1424
IV. Geltungsbereich des Abs. 4	1425
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1426
VI. Verfahrensfragen	1427
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4	
I. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung	1430
II. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen	1431

	Anm.
III. Unentgeltlichkeit der Übertragung	1432
IV. Übertragung in ein Betriebsvermögen	1433
V. Kein Fall der Einlage	1434
VI. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden	1434a
C. Rechtsfolgen	
I. Vorbemerkung	1435
II. Rechtsfolgen für den Erwerber	1436
III. Auswirkungen beim Übertragenden	
1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	1437
2. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	1438

Erläuterungen zu Abs. 5

	Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</p> <p>I. Grundinformationen 1440</p> <p>II. Rechtsentwicklung</p> <p>1. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Satz 1 und 2</p> <p> a) Rechtslage bis 1998 1440a</p> <p> b) Rechtslage ab 1999 1440b</p> <p>2. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Satz 3–6</p> <p> a) Rechtslage vor 1999 – Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem Mitunternehmer-Erlass 1441</p> <p> b) Rechtslage 1999 und 2000 – „Abschaffung“ des Mitunternehmer-Erlasses durch das StEntlG 1999/2000/2002 . . 1441a</p> <p> c) Rechtslage ab 2001 1441b</p> <p>3. Zeitlicher Anwendungsbereich</p> <p> a) Satz 1 und 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 . . . 1442</p> <p> b) Satz 1 und 2 idF des JStG 2010 1442a</p> <p> c) Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 . . 1442b</p> <p> d) Satz 3–6 idF des UntStFG 1442c</p> <p>III. Bedeutung der Vorschrift</p> <p>1. Bedeutung von Satz 1 und 2 1443</p> <p>2. Bedeutung von Satz 3–6 1443a</p> <p>IV. Vereinbarkeit mit Europarecht 1443b</p> <p>V. Geltungsbereich</p> <p>1. Persönlicher Geltungsbereich</p> <p> a) Geltungsbereich von Satz 1 und 2 . . . 1444</p> <p> b) Geltungsbereich von Satz 3 und 4 . . 1444a</p> <p> c) Geltungsbereich von Satz 5 und 6 . . 1444b</p>	<p>2. Sachlicher Geltungsbereich</p> <p> a) Geltungsbereich von Satz 1 und 2 . . . 1445</p> <p> b) Geltungsbereich von Satz 3 1445a</p> <p> c) Geltungsbereich von Satz 4 1445b</p> <p> d) Geltungsbereich von Satz 5 und 6 . . 1445c</p> <p>VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften 1445d</p> <p>2. Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG 1445e</p> <p>3. Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht . . 1445f</p> <p>VII. Anwendung des Abs. 5 auf Auslandsbeziehungen 1445g</p> <p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1 und 2</p> <p>I. Einzelnes Wirtschaftsgut des (Sonder-)Betriebsvermögens 1446</p> <p>II. Überführung zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen</p> <p>1. Begriff der Überführung 1447</p> <p>2. Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen 1447a</p> <p>3. (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen</p> <p> a) Natürliche Personen 1447b</p> <p> b) Körperschaften iSd. KStG 1447c</p> <p> c) Mitunternehmenschaften 1447d</p> <p> d) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften 1447e</p>

	Anm.
III. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven	
1. Allgemeines	1447f
2. Bei Inlandssachverhalten	1448
3. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	1449
IV. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung	1450
C. Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3	
I. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1–3	
1. Grundsatz	1451
2. Übertragung eines Wirtschaftsguts	1451a
3. Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers	1451b
4. Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft	1452
5. Unentgeltliche Übertragung	
a) Begriff	1452a
b) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt	1452b
c) Teilentgeltliche Übertragungen	1453
6. Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	
a) Notwendigkeit der Abgrenzung	1453a
b) Begriff der Gesellschaftsrechte	1453b
c) Gesamthänderisch gebundene Rücklage	1453c
d) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung	1454
e) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen	1454a
f) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte	1454b
g) Disquotale Übertragungen	1455

	Anm.
h) Übertragung gegen Mischentgelt	1455a
i) Teilentgeltliche Übertragung	1455b
j) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert	1455c
k) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	1455d
II. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1	1456
III. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2	1456a
IV. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3	
1. Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft	1456b
2. Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft	1457
3. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3	1457a
V. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1	
1. Grundlagen	1457b
2. Ansatz des Buchwerts	
a) Begriff des Buchwerts	1458
b) Zwingender Buchwertansatz	1458a
c) Reichweite des Buchwertansatzes	1458b
d) Übertragungskosten	1459
3. Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	
a) Bilanzielle Darstellung	1459a
b) Änderung der Beteiligungsquote	1459b
c) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens	1460

	Anm.		Anm.
4. Übertragung aus Gesellschaftsvermögen in (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten		e) Ausgliederung vor Spaltung	1465a
a) Veränderte Zu- rechnung der Wirtschaftsgüter	1460a	f) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven	1465b
b) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven	1460b	g) Treuhandmodell	1466
c) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a	1461	h) Leasing-Einbringungsmodell	1466a
5. Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-) Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen	1461a	3. Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel	1466b
6. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmensgesellschaft	1461b		
7. Wertfortführung	1462		
VI. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbeziehungen			
1. Grundsatz	1462a		
2. Übertragung in ausländische Personengesellschaft	1463		
3. Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft	1463a		
4. Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft	1463b		
VII. Gestaltungsüberlegungen			
1. Kettenübertragungen	1464		
2. Ausgliederungsfälle			
a) Mehrstufige Prozesse	1464a		
b) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung	1464b		
c) Ausgliederung und Inanspruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG	1464c		
d) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung	1465		
		D. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4	
		I. Überblick	1467
		II. Tatbestandsvoraussetzungen	
		1. Vorhergehende Übertragung nach Satz 3	1467a
		2. Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts	
		a) Grundsatz	1468
		b) Veräußerung ohne Gewinnrealisation	1468a
		c) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten	1468b
		d) Überführung oder Weiterübertragung	1469
		III. Rechtsfolge von Satz 4	
		1. Rückwirkender Teilwertansatz	1470
		2. Auswirkung beim Übertragenden	1470a
		3. Auswirkung beim Übertragungsempfänger	1470b
		IV. Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringen- den über Ergänzungs- bilanzen	
		1. Allgemeines	1471
		2. Interpersonelle Verlagerung stiller Reserven als Voraussetzung	1471a
		3. Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven	1471b
		4. Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter	1472

	Anm.
V. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung	
1. Allgemeines	1473
2. Maßgebender Veranlagungszeitraum	1473a
3. Maßgebende Steuererklärung	1474
E. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5	
I. Überblick	1474a
II. Tatbestandsvoraussetzungen	
1. Übertragung nach Satz 3	1474b
2. Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts	1474c
3. Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut	
a) Erhöhung und Begründung gleichgestellt	1474d
b) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt	1474e
c) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend	1474f
d) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut	1474g
e) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung	1474h
f) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils	1474i
4. Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage	1474j
5. Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen	1474k

	Anm.
III. Rechtsfolgen	
1. Ansatz des Teilwerts	1474l
2. Auswirkungen beim Übertragenden	1474m
3. Auswirkungen beim Übertragungsempfänger	1474n
F. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6	
I. Überblick	1474o
II. Tatbestandsvoraussetzungen	
1. Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3	1474p
2. Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut	
a) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts	1474q
b) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	1474r
c) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils	1474s
d) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven	1474t
e) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten	1474u
3. Frist von sieben Jahren	1474v
III. Rechtsfolgen	
1. Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen	1474w
2. Aufstockung der Buchwerte	1474x
3. Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen	1474y
4. Sonstige Rechtsfolgen	1474z

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Anschaffungskosten bei Tausch und verdeckter
Einlage**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6			
I. Überblick			
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich			
1. Rechtsentwicklung	1476		
2. Zeitlicher Geltungsbereich	1477		
3. Grund und Bedeutung der gesetzlichen Neuregelung			
III. Geltungsbereich des Abs. 6			
1. Sachlicher Geltungsbereich	1479		
2. Persönlicher Geltungsbereich	1480		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Vorschriften des EStG	1481		
2. Vorschriften des UmwStG	1482		
3. Tauschgutachten	1483		
V. Verfahrensfragen	1484		
B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 6			
I. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)			
1. Begriff des Tauschs			
a) Der Tausch als Leistungsaustausch	1484a		
b) Tauschähnliche Geschäfte	1484b		
2. Einzelnes Wirtschaftsgut	1485		
3. Übertragung	1486		
4. Sonderfälle			
a) Tausch mit Zuzahlung	1486a		
b) Tausch gegen Nutzungsrechte	1486b		
		c) Erzwungener Tausch	1486c
		d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen?	1486d
		e) „Passivtausch“	1486e
		5. Rechtsfolgen	
		a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts	1487a
		b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts	1487b
		II. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter	
		1. Grundfall (Abs. 6 Satz 2)	
		a) Übertragung	1488a
		b) Verdeckte Einlage	1488b
		c) Einzelfälle	1488c
		d) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung	1488d
		e) Ermittlung des Teilwerts	1488e
		2. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)	
		a) Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a	1489a
		b) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert	1489b
		3. Vorrang des Absatzes 5 (Abs. 6 Satz 4)	1490

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Anschaffungskosten und Abschreibungen bei
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3**

	Anm.		Anm.	
A. Rechtsentwicklung des Abs. 7	1650	B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7	1651	

ABC der Bilanzierung und Bewertung ... 1700

Allgemeine Erläuterungen zu § 6

A. Grundinformation zu § 6

1

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 5 ist – ausgenommen in Fällen zulässiger Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 – für die stl. Gewinnermittlung das Ergebnis eines Vermögensvergleichs maßgebend. Damit wird jedoch nur der *Ansatz* der WG des Betriebsvermögens vorgeschrieben (s. auch Anm. 230).

Die *Bewertung* des einzelnen Ansatzes wird in § 6 geregelt (s. § 4 Abs. 1 Satz 8 und § 5 Abs. 6: Die Vorschriften über die Bewertung sind zu befolgen; s. Anm. 69). Für Stpfl., die unter § 5 fallen, gelten für die Bewertung, soweit nicht § 6 eine zwingende Regelung enthält, die handelsrechtlichen GoB (s. Anm. 46–48; § 5 Anm. 61).

Zweck des Abs. 1 ist es, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch eine für alle Stpfl. grds. (vorbehaltlich der Bewertungsfreiheiten) gleichmäßig geltende Bewertung der Bilanzansätze zu gewährleisten. Dies geschieht durch die Festlegung von Untergrenzen und Obergrenzen der Bewertung (zum Überblick s. Anm. 239–243). Dabei passt § 6 sich jedoch – eingeschränkt – dem kaufmännischen *Vorsichtsprinzip* an:

- nicht verwirklichte Gewinne dürfen grds. nicht ausgewiesen werden (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 Halbs. 2; Ausnahme in Abs. 1 Nr. 2b);
- nicht verwirklichte Verluste dürfen ausgewiesen werden (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2); ergänzend gilt das handelsrechtliche Niederstwertprinzip (s. Anm. 51); allerdings ist bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung eine Teilwertabschreibung – teilweise (zB beim Umlaufvermögen) im Gegensatz zum Handelsrecht – nicht zulässig.

Die Abs. 3 und 5 enthalten Sonderregelungen für die Fortführung bisheriger Buchwerte für die Zwecke der Unternehmensnachfolge und Umstrukturierung von PersGes. Abs. 4 enthält für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG, Abs. 6 für den Tausch und die verdeckte Einlage Sonderregelungen für die AK, die uU zu einer Gewinnrealisierung führen.

B. Rechtsentwicklung des § 6

2

ESTG 1920: Bei Land- und Forstwirten sowie bei Gewerbetreibenden war die Bewertung mit dem *gemeinen Wert* für die beim Vermögensvergleich zu berücksichtigenden Gegenstände vorgeschrieben; der Ansatz der *niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (AHK) war allerdings gestattet (§§ 32 Abs. 2, 33 Abs. 1 letzter Satz). Bei Stpfl., die Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB führten, war der Geschäftsgewinn grds. „nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz nach dem HGB vorgeschrieben sind“ (§ 33 Abs. 2).

StÄndG v. 24.3.1921 (RGBl. 1921, 313): Statt der in §§ 32 Abs. 2, 33 Abs. 1 getroffenen Regelung wurde in einem neuen § 33a bestimmt, dass die AHK (ggf. abzgl. AfA) anzusetzen waren oder nach Wahl des Stpfl. der *niedrigere gemeine Wert*. § 33 Abs. 2 blieb erhalten.

ESTG 1925: Die Bewertung der Gegenstände des Betriebsvermögens war für die Zwecke der stl. Gewinnermittlung in §§ 19 und 20 geregelt.

Nach § 19 waren die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Gegenstände erstmals nach ihrem Erwerb für den Schluss des Steuerabschnitts mit dem gemeinen Wert (im Rahmen des Betriebs) oder an dessen Stelle mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis, ggf. gekürzt um die AfA oder Substanzverringerung, anzusetzen, und zwar ohne Rücksicht darauf, welcher der beiden Werte der höhere oder niedrigere war. Im Fall der Eröffnung oder des entgeltlichen Erwerbs eines Betriebs (also in der Eröffnungsbilanz) durften die dem Betrieb gewidmeten Gegenstände höchstens mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis bewertet werden. Die hiernach zulässigen oder gewählten Bilanzansätze mussten nach § 20 grds. auch für die folgenden Steuerabschnitte beibehalten werden; doch durfte der Stpfl. im Einzelfall jeweils auch unter Wechsel der Bewertungsart zu einem niedrigeren Wert übergehen. Ausnahmsweise konnte bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs für die letzte Veranlagung des bisherigen Betriebsinhabers auch der höhere gemeine Wert angesetzt werden. Der neue Betriebsinhaber war in einem solchen Fall an die letzte Bewertung bei seinem Rechtsvorgänger gebunden, er durfte nur die gleichen oder etwaige niedrigere Wertansätze wählen.

ESTg 1934: Die Bewertungsvorschriften wurden an die kaufmännische Übung angepasst, soweit dies mit den fiskalischen Belangen vereinbar war. An die Stelle des gemeinen Werts traten als grundsätzliche Bewertungsmaßstäbe die AHK. Aus der Rspr. des RFH wurde der Begriff des *Teilwerts* übernommen und sein Ansatz unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen. Es wurde die Bewertungsfreiheit für *kurzlebige WG* gewährt.

Der Grundsatz des Wertzusammenhangs (keine Überschreitung des letzten Bilanzansatzes, s. Anm. 242 f.) wurde nur für die abnutzbaren WG des Anlagevermögens beibehalten und im Übrigen gelockert. Ferner wurde die Bewertung von Verbindlichkeiten, von Entnahmen und Einlagen sowie der WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs geregelt; s. auch Begr., RStBl. 1935, 38.

ESTg 1938: § 6 Nr. 1 Satz 4 legalisierte die Vorschrift des § 9 der I. EStDV v. 6.2.1935 (RStBl. 1935, 209), die den persönlichen Geltungsbereich der Bewertungsfreiheit für *kurzlebige WG* erweitert hatte; jedoch wurde die Begünstigung in § 51 Abs. 2 zeitlich begrenzt und lief aus.

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Die Bewertungsfreiheit für geringwertige bewegliche WG des Anlagevermögens, die bis dahin in der EStDV geregelt war, wurde als Abs. 2 in das Gesetz aufgenommen.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): In § 6 Abs. 1 Ziff. 5 wurde die Maßgeblichkeit der tatsächlichen AHK für die Bewertung von Einlagen auf den Fall beschränkt, dass das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist; zum Zweck s. Anm. 1210.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): In Abs. 1 Nr. 5 wurde der frühere Rechtszustand insoweit wiederhergestellt, als eine wesentliche Beteiligung (§ 17) bei ihrer Einlegung höchstens mit den AK bewertet werden darf; zum Zweck s. Anm. 1228. Die Regelung für die Bewertung von WG bei Eröffnung eines Betriebs in Abs. 1 Nr. 6 wurde der Änderung angeglichen, die Regelung über die Bewertung von WG bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs unverändert nach Abs. 1 Nr. 7 verlagert.

StÄndG 1964 v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): In Abs. 2 wurde die Grenze der Bewertungsfreiheit von 600 DM auf 800 DM erhöht.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b wurde der gleichzeitigen Änderung des § 17 angepasst (s. Anm. 1228).

3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967 (BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488): Abs. 2 wurde ergänzt (Herausnahme des in den AHK etwa enthaltenen Vorsteuerbetrags, s. auch § 9b).

ESStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): Abs. 1 Satz 1 wurde geändert; zum Grund s. Anm. 230.

StÄndG 1969 v. 18.8.1969 (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477): In Abs. 1 Ziff. 4 wurden die Sätze 2 u. 3 betr. Entnahmen für Spenden hinzugefügt (s. Anm. 1204).

ESStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Abs. 2 wurde neu gefasst; in Satz 1 wurde auf ordnungsmäßige Buchführung verzichtet; stattdessen wurden in Satz 2 und 3 Nachweise geregelt.

Weitere Reformvorhaben wurden nicht verwirklicht; so in Abs. 1 die beabsichtigte ausführliche Neuregelung der Bewertung unter weitgehender Anlehnung an die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften für WG des Anlage- und Umlaufvermögens (§§ 24, 25 RegE, BTDrucks. 7/1470), der Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 26 RegE), der Entnahmen und Einlagen (§ 22 RegE) und die Definition der AHK (§ 28 RegE, vgl. Begr. BTDrucks. 7/1470, 223, 253–258); bezüglich des § 6 Abs. 2 die systemgerechte Umstellung in den Bereich der Vorschriften über Abschreibungen (§ 37 RegE), die Ausdehnung der Bewertungsfreiheit für geringwertige WG des Anlagevermögens sowie die Ausdehnung auf andere Erwerbsvorgänge (zB Einlagen, vgl. Begr. zu § 37 RegE, BTDrucks. 7/1470, 262); auch die im FinAussch. beantragte Erhöhung der Grenze für die Sofortabschreibung auf 1000 DM setzte sich nicht durch (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 14; GÉRARD/SÖFFING, FR 1974, 368).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445, 465): Redaktionelle Anpassung des Abs. 1 Ziff. 4a an die Änderung des KStG.

EGAO v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): An die Stelle des Abs. 2 Satz 1 traten neue Sätze 1–3; zum Grund s. Anm. 1262 f.

ESStG 1977 v. 5.12.1977 (BGBl. I 1977, 2365; BStBl. I 1977, 624): „Ziff.“ wurde durchgehend durch „Nr.“ ersetzt.

ÄndG v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 1 Nr. 5 wurden die Sätze 2 und 3 angefügt; zum Grund s. Anm. 1230.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Durch Art. 3 wurden in Abs. 2 die Sätze 1 und 4 erweitert (betr. Einlagen und Eröffnung des Betriebs); Grund s. Anm. 1260. Durch Art. 4 wurde in die EStDV der § 74a eingefügt (Lifo-Verfahren bei Edelmetallen).

Bilanzrichtlinien-Gesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704): Im Rahmen der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie (EG-Bilanzrichtlinie) wurde § 6 von zahlreichen Änderungen erfasst. Nachdem der Grundsatz der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 63) zunehmend in Frage gestellt wurde (vgl. dazu BFH v. 24.4.1985 – I R 65/80, BStBl. II 1986, 324), wurde in § 6 Abs. 3 für „die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abschreibungen nach Abs. 2 und des Abzugs nach § 6b Abs. 1 oder Abs. 3 Satz 2 bei WG des Anlagevermögens sowie des Ansatzes der nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m oder Buchst. z zulässigen Werte bei WG des Umlaufvermögens“ ein entsprechender Handelsbilanzansatz verlangt. Die Ursache für die gesetzliche Verankerung war, dass die EG stl. Wertansätze in der HBil. nach der 4. EG-Richtlinie nur dann zulassen wollte, wenn das StR einen entsprechenden Handelsbilanzansatz für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen verlangt. Die Kodifizierung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit in § 6 Abs. 3 war insoweit unvollkommen, weil die stfreien Rücklagen in der Regelung nicht aufgeführt wurden. Im Rahmen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes wurde ferner Abs. 1

Nr. 1 Satz 4 dahingehend geändert, dass die Höchstgrenze des Teilwertansatzes des Vorjahres für die Fälle des Abs. 3 aufgehoben wurde (Aufhebung des stl. Zuschreibungsverbots; sog. uneingeschränkter Wertzusammenhang). Ferner wurden im Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 die Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ (in der Klammer) aufgrund der Zulassung der AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 3 gestrichen. Weitere Änderungen ergaben sich aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1) wegen der Kodifizierung handelsrechtlicher GoB im HGB. So wirkt sich neben den Verankerungen der Abschreibungsregelungen (§ 253 HGB) insbes. die Kodifizierung der AK (s. dazu Anm. 271 ff.) und der HK (s. Anm. 454 ff.) nach § 255 HGB auf das StR (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) aus.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch die Einf. der Nr. 2a in Abs. 1 wurde die Anwendung der Lifo-Methode für alle bilanzierenden Gewerbetreibenden ab VZ 1990 zugelassen. Die bisherige Einschränkung, nach der Verbrauchsfolgeverfahren nur für bestimmte Edelmetalle und Kupfer zulässig waren (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z iVm. § 74a EStDV), wurde aufgehoben.

WoBauFG und Ges. zur Ergänzung des StReformG 1990 v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): § 6 Abs. 3 wurde aufgehoben, weil in § 5 Abs. 1 Satz 2 der (formelle) Maßgeblichkeitsgrundsatz für strechtliche Bilanzierungs- und/oder Bewertungswahlrechte verdeutlicht bzw. festgeschrieben werden sollte (s. § 5 Anm. 62f.). In diesem Zusammenhang wurden in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 auch für das abnutzbare Anlagevermögen der sog. uneingeschränkte Wertzusammenhang aufgehoben und die Bestimmungen zur Lifo-Methode in Abs. 1 Nr. 2a modifiziert. Ferner ist in Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 – befristet bis zum 31.12.1992 – die Buchwertentnahme von Gebäuden und dem dazugehörigen Grund und Boden im Zusammenhang mit § 7k zugelassen worden.

Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Das sog. Buchwertprivileg wurde in Abs. 1 Nr. 4 auf Sachspenden für besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke ausgedehnt. Nr. 4 Satz 5 dient einer Klarstellung für die Buchwertentnahme bei Umgestaltungsmaßnahmen von Gebäuden.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Das sog. Buchwertprivileg nach Abs. 1 Nr. 4 wird in Satz 2 auf Sachspenden für alle nach § 10b Abs. 1 Satz 1 begünstigten Zwecke ausgedehnt. Ferner wurde die Vorschrift redaktionell geändert. Die Neuregelung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 gilt erstmals für Entnahmen, die nach dem 31.12.1993 vorgenommen wurden.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 wird unter Buchst. b die Änderung des § 17 Abs. 2 im Rahmen des StÄndG 1992 (BGBl. I 1992, 297), bei der der bisherige Satz 2 zum Satz 3 wurde, redaktionell nachvollzogen, indem der Verweis auf § 17 Abs. 2 Satz 2 auf Satz 3 geändert wird.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 wurde für die entnommene private PKW-Nutzung eine pauschale Regelung (monatlich 1 % vom Listenpreis) eingeführt, von der man allerdings bei Führung eines Fahrtenbuchs abweichen kann.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304):

► *Abs. 1 Nr. 1 und 2:* Die Teilwertabschreibung wurde auf die Fälle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beschränkt; Einf. einer Zuschreibungspflicht (Wertaufholung) bis zu den fortgeführten AHK; Wegfall einer Sonderregelung für LuF in Nr. 2 Satz 4;

- ▶ *Abs. 1 Nr. 2a*: Redaktionelle Folgeänderung wegen der Abschaffung des Importwarenabschlags (§ 80 EStDV);
- ▶ *Abs. 1 Nr. 3*: Einf. des Abzinsungsgebots für Verbindlichkeiten;
- ▶ *Abs. 1 Nr. 3a*: Erstmalige Verankerung spezieller (detaillierter) Bewertungsvorschriften für Rückstellungen;
- ▶ *Abs. 3*: Ersatz des bisherigen § 7 Abs. 1 EStDV für die (zwingende) erfolgsneutrale Buchwertübertragung betrieblicher Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe sowie Mitunternehmeranteil) für Zwecke der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge;
- ▶ *Abs. 4*: Übernahme des bisherigen § 7 Abs. 2 EStDV für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG aus betrieblichem Anlass (gemeiner Wert als AK);
- ▶ *Abs. 5*: Erstmalige Verankerung betr. der Übertragung von WG zwischen verschiedenen BV des Stpfl. zum Buchwert bzw. zwischen Gesamthandsvermögen von Mitunternehmerschaften und anderem (Sonder-)Betriebsvermögen unter Aufdeckung stiller Reserven.
- ▶ *Abs. 6*: Einf. einer (gewinnrealisierenden) Spezialvorschrift für die Bemessung von AK beim Tausch sowie bei einer verdeckten Einlage in eine KapGes.;
- ▶ *Abs. 7*: Die neuen Abs. 3–6 werden bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 für entsprechend anwendbar erklärt.
- ▶ *Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 16*: Verankerung umfangreicher Übergangsregelungen mit materiellem Gehalt.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Änderung der Übergangsregelung in § 52 Abs. 16 in Satz 4.

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderungen von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Einfügung eines neuen Satzes 5 in Abs. 1 Nr. 4, nach der das Buchwertprivileg (Übertragung von WG) auch auf eine gemeinnützige und begünstigte Stiftung (§ 10b Abs. 1 Satz 3) ausgedehnt wird; der Satz 6 erstreckt sich jetzt auf die Sätze 4 und 5; Einschub eines neuen Satzes 11 in die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Änderung des Abs. 5 Satz 3 (zB Übertragung vom [Sonder-] BV eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt), wonach durch den Verweis auf die Rechtsfolge in Satz 1 die (zwingende) Buchwertverknüpfung ab VZ 2001 gilt; Einf. neuer Ausnahmeregelungen von dem neuen Satz 3 in den Sätzen 4 und 5. Einfügung eines neuen Satzes 6 in § 52 Abs. 16 betr. Nichtanwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf die Auflösung der Wertaufholungsrücklage. Schaffung eines neuen Abs. 16a in § 52 mit einer Anwendungsvorschrift zu § 6 Abs. 5 Sätze 3 und 4.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Der Schwellenwert für gWG in Abs. 2 Satz 1 beträgt seit der Euro-Einführung (VZ 2002) 410 €.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35):

- ▶ *Abs. 3*: Anfügung eines Halbs. 2 an Satz 1, wonach die Rechtsfolge des Satzes 1 auch für die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen und bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils gilt. Einfügung eines neuen Satzes 2, wonach bei einer Teilanteilsübertragung von Mitunternehmeranteilen mit einer disquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen – bei einer Sperrfrist von fünf Jahren –

auch eine Buchwertverknüpfung gilt. Der bisherige Satz 2 wird Satz 3 und erhält eine redaktionelle Anpassung.

► *Abs. 5:* Vollständige Neufassung des Satzes 3, nach dem neben der unentgeltlichen Übertragung nun auch ausdrückl. bei der Übertragung von einzelnen WG gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Mitunternehmenschaften die Buchverknüpfung (zwingend) gilt. Einfügung eines neuen Satzes 4, der den rückwirkenden Teilwertansatz bei Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung vorsieht. Der bisherige Satz 4 (Ansatz des Teilwerts bei Körperschaften als Anteilseigner einer Mitunternehmenschaft) wird Satz 5 und erfasst nun ausdrückl. neben der Erhöhung auch die Begr. eines Anteils eines KStSubjekts. Der bisherige Satz 5 wird zum Satz 6. Er gilt jetzt ebenfalls ausdrückl. für die nachträgliche Begr. eines Anteils und wird zeitlich auf eine Frist von sieben Jahren nach der Übertragung beschränkt.

► *Abs. 6:* Anfügung eines neuen Satzes 4, der Abs. 5 gegenüber Abs. 6 den Vorrang einräumt.

► § 52 *Abs. 16a:* Neufassung der Anwendungsvorschrift zu § 6 Abs. 5.

AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199; BStBl. I 2002, 854):

► *Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d* wird um einen neuen Satz 2 ergänzt, nach dem auch bei einer Rücknahme- und Verwertungsverpflichtung von Erzeugnissen bei einer Neueinführung einer gesetzlichen Verpflichtung bis zum Erfüllungszeitpunkt als Übergangsregelung eine Ansammlung einer Rückstellung gilt. Hintergrund dieser Regelung war die Einf. der Entsorgungsverpflichtung durch die AltfahrzeugVO (BGBl. I 2002, 2215).

► *Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e* enthält in Satz 3 eine redaktionelle Verweisänderung auf Satz 3 in Buchst. d.

► § 52 *Abs. 16* enthält in Satz 10 eine redaktionelle Anpassung der Anwendungsvorschrift für den bisherigen Satz 2 in Buchst. d.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Mit der Einfügung der Nr. 1a in Abs. 1 wurde der sog. anschaffungsnahe Aufwand bei Gebäuden, der zuvor von der Verwaltungspraxis in R 157 Abs. 4 EStR aF vertreten, aber nicht mehr vom BFH (v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569 sowie v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574) in der typisierenden Form anerkannt wurde, gesetzlich mit 15 % (ohne USt.) der AK eines Gebäudes innerhalb eines Drei-Jahres-Zeitraums verankert.

Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Mit der Neufassung des Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wurde wegen der Anerkennung von gewillkürtem BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 durch den BFH (v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) die sog. Ein-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 432): Für die Ermittlung der betrieblichen Nutzung nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wird ein neuer Satz 3 in Abs. 1 Nr. 4 eingefügt, mit dem die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten der betrieblichen Nutzung zugeordnet werden.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Für den Fall der Entstrickung wurde für die „fiktive Entnahme“ in Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 als Wertmaßmaßstab der gemeine Wert verankert. Für den Fall der Verstrickung iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 wurde mit der neuen Nr. 5a ebenfalls der gemeine Wert

für die Bewertung festgeschrieben. Ferner wurden in Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b die Verweise auf § 17 als Folge der Rechtsänderungen des § 17 angepasst. In Abs. 2 Sätze 1 und 4 wurde durch die Angabe „Absatz 1 Nr. 5 bis 6“ statt bisher „Abs. 1 Nr. 5 und 6“ sichergestellt, dass die Sofortabschreibung von gWG auch in den Verstrickungsfällen des Abs. 1 Nr. 5a gilt. Durch den neuen Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 7 im Abs. 4 wird dieser Abs. redaktionell an die Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 angepasst.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) enthält in Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 eine Anpassung der Satzverweise (jetzt Sätze 5 und 6 statt bisher 4 und 5) als redaktionelle Folgeänderung der Einfügung des Satzes 3 in Abs. 1 Nr. 4 durch das StÄndG 2007 (s. oben).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Für die offene Einlage von Anteilen an KapGes. (WG iSd. § 20 Abs. 2) wurde in Abs. 1 Nr. 5 der Buchst. c neu eingefügt, nach dem für den Einlagewert die AK als Höchstgrenze festgeschrieben werden. Ferner wurde im Abs. 2 in Grenze für gWG auf 150 Euro gesenkt und ferner die neue Poolabschreibung in dem neuen Abs. 2a für WG zwischen 150 und 1000 Euro eingeführt. Mit diesen Neuregelungen entfielen in Abs. 2 auch die Sätze 4 und 5, in denen zuvor bestimmte Aufzeichnungspflichten für ein Verzeichnis der gWG verankert waren.

JSStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. 2008, 218): In Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b Halbs. 2 wurde mit dem Verweis auf § 17 Abs. 2 Satz 5 (bisher Satz 4) eine redaktionelle Anpassung vorgenommen.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hebt den Satz 6 in Abs. 1 Nr. 4 auf; damit wird eine leerlaufende Verweisung aufgehoben. Der bisherige Satz 7 wird zum Satz 6, wobei der Verweis auf Satz 5 angepasst wird.

Gesetz 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 wieder aufgehoben; die Änderung des Verweises im Satz 5 (bisher Satz 6) auf den Satz 4 ist eine redaktionelle Folgeänderung.

BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650): In Abs. 1 wird mit der neuen Nr. 2b für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (abzüglich eines Risikoabschlags) eingeführt; damit wird stl. vom AHK-Prinzip als Höchstgrenze abgewichen. Durch die Einfügung des Buchst. f in Abs. 1 Buchst. f soll bei der Bewertung von Rückstellungen die Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen – abw. vom neuen Handelsrecht (Durchbrechung der materiellen Maßgeblichkeit; s. dazu § 5 Anm. 61) – stl. nicht zulässig sein; dies soll der Steuerneutralität des BilMoG dienen.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): In Abs. 2 wird ein neues Wahlrecht für die Sofortabschreibung von WG bis 410 Euro (netto) geschaffen; die Poolabschreibung nach Abs. 2a wird entsprechend angepasst.

JSStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 5a und in Abs. 4 wurden die Verweise auf § 4 Abs. 1 Satz 8 (bisher Satz 7) angepasst; es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, da in § 4 Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingefügt wurde, wodurch der bisherige Satz 7 zum Satz 8 wurde. In Abs. 5 Satz 1 wurde mit der Einfügung eines 2. Halbsatzes die „entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4“ für die Überführung von WG aus dem Inland in eine ausländ. Betriebsstätte verankert.

3

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 6

§ 6 enthält zentrale steuerrechtliche Bewertungsregelungen, und zwar:

Abs. 1 regelt die Bewertung von Wirtschaftsgütern (WG) im Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) auf Grund der beiden Bewertungsmaßstäbe Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggf. unter Abzug der Absetzungen für Abnutzung) und Teilwert sowie der Bewertung nach bestimmten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren (s. Anm. 239–243).

Nr. 1–3a unterscheiden

► *sachlich* zwischen

- WG des abnutzbaren Anlagevermögens (Nr. 1);
- Gebäude betr. Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung nach einer Anschaffung (Nr. 1a);
- WG des nichtabnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens (Nr. 2);
- WG des Vorratsvermögens (Nr. 2a);
- Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten (Nr. 2b);
- Verbindlichkeiten (Nr. 3) und
- Rückstellungen (Nr. 3a);

(Rechnungsgrenzungsposten, s. § 5 Anm. 1900–2000, sind nicht ausdrückl. geregelt);

► *zeitlich* zwischen WG,

- die dem BV im Lauf des Wj. zugeführt worden sind, und solchen,
- die schon am Schluss des vorangegangenen Wj. zum BV gehört haben.

Nr. 4–7 regeln die Bewertung (s. Anm. 244)

- der Entnahmen (Nr. 4), wobei für die Entnahme von KfZ-Nutzungen in den Sätzen 2 und 3 eine detaillierte Spezialregelung enthalten ist, und
- der Einlagen (Nr. 5 und Nr. 5a),
- der WG bei Betriebseröffnung (Nr. 6) und
- der erworbenen WG bei entgeltlichem Betriebserwerb (Nr. 7); die Bewertung bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ist in Abs. 3 geregelt.

In allen Fällen erfolgt die Bewertung auf den Zeitpunkt des betrieblichen Zu- oder Abgangs der WG.

Abs. 2 und Abs. 2a gewähren sog. Bewertungsfreiheiten für geringwertige WG des abnutzbaren beweglichen Anlagevermögens (Sofort- bzw. Poolabschreibung).

Abs. 3 behandelt die (voll) unentgeltliche Übertragung des (gesamten) Betriebs, Teilbetriebs bzw. eines Mitunternehmeranteils. Betroffen ist hiervon insbes. die Unternehmensnachfolge zwischen nahen Angehörigen, die häufig erfolgsneutral vorgenommen werden soll. Rechtsfolge dieser Regelung ist, dass der Rechtsnachfolger unter bestimmten Voraussetzungen die bisherigen Buchwerte fortführen kann. Damit wird § 7 Abs. 1 EStDV, für den eine hinreichende konkrete Ermächtigungsgrundlage im EStG fehlte, ersetzt.

Abs. 4 enthält für die unentgeltliche Übertragung von einzelnen WG des BV eine Spezialregelung für die Bewertung im aufnehmenden BV. Die bisherige Regelung des § 7 Abs. 2 EStDV entfällt damit.

Abs. 5 regelt – äußerst komplex – die buchwertneutralen Übertragungsmöglichkeiten zwischen den BV eines Stpfl. sowie von Mitunternehmenschaften (OHG, KG ua.) und den verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter. Ersetzt wird mit dieser – inzwischen schon mehrfach geänderten (s. Anm. 2) – Vorschrift teilweise der frühere Mitunternehmererlass (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 6), der bisher die steuerneutralen Übertragungsmöglichkeiten einzelner WG und somit auch die Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften und deren Mitunternehmern behandelte.

Abs. 6 verankert für den Tausch besondere AK, die sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen WG bemessen. Ferner ist hier eine Spezialregelung für eine verdeckte Einlage in eine KapGes. eingefügt worden, nach der eine Gewinnrealisierung (= Teilwert des eingelegten WG) eintritt.

Abs. 7 bestimmt auch für die Gewinnermittlung durch die Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3), dass die AK entsprechend den Abs. 3 bis 6 als Grundlage für die Bemessung der AfA und Substanzverringerung dienen.

Verfassungsmäßigkeit: Soweit die stl. Gewinnermittlungsregeln dem Realisations- und Vorsichtsprinzip entsprechen, dürften sie grds. verfassungsgemäß sein. Fraglich ist, ob die Bewertung über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus mit dem beizulegenden Zeitwert (Abs. 1 Nr. 2b) mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 3 GG) zu vereinbaren sind. Ähnliche Bedenken ergeben sich bei den Abschreibungsverboten bei vorübergehender Wertminderung im Umlaufvermögen, wenn außerplanmäßige Abschreibungen handelsrechtlich zwingend sind. Auch die einzelne stl. Spezialvorschriften zur Rückstellungsbewertung können uU verfassungsrechtlich bedenklich sein (s. dazu Anm. 1187 am Ende); allerdings hat der BFH die Verfassungsmäßigkeit verschiedener Rückstellungsregelungen (Abs. 1 Nr. 3a) bejaht (vgl. BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478 – Rz. 28; v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BFH/NV 2011, 1585 – Rz. 41 u. Rz. 65) sowie die Einf. des Wertaufholungsgebots anerkannt (vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; v. 25.2.2010 – IV R 37/07, BStBl. II 2010, 784); zur Verfassungsmäßigkeit der KfZ-Nutzung s. Anm. 1202c. Die Regelungen zur Buchwertfortführung dürften idR den Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung entsprechen; allerdings könnte die Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund der verschiedenen Missbrauchsfälle in Einzelfällen verfassungsrechtlich bedenklich sein, wenn keine finanziellen Mittel zufließen.

Europarecht: Einige Bewertungsregelungen (zB Anschaffungs- und Herstellungskosten) beruhen auf europarechtlichen Grundlagen.

► *Vorlage an EuGH:* Insoweit kann, wenn keine spezielle steuerrechtliche Spezialnorm vorliegt, auch eine Auslegung von Bewertungsfragen nach EU-Recht in Betracht kommen (s. dazu § 5 Anm. 20). Aufgrund des Bewertungsvorbehalts, des besonderen Teilwertbegriffs und zahlreicher Spezialregelungen dürfte in Fragen der Bewertung (§ 6) aber eine Vorlage an den EuGH eher selten in Betracht kommen.

► *EU-Gewinnermittlung:* Nach dem Vorschlag für eine Richtl. des Rates v. 16.3.2011 über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB, KOM 2011, 121) soll die steuerliche Gewinnermittlung – zumindest optional – vereinheitlicht werden. Sollte diese Harmonisierung umgesetzt werden, werden erhebliche Veränderungen bei den stl. Bewertungsvorschriften

(auch insbes. in § 6) erforderlich sein (s. hierzu SCHEFFLER/KREBS, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22/2011, 13 ff.).

4 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 6

5

I. Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 1 gilt nur für WG des *Betriebsvermögens* (auch für die in § 4 Abs. 5 Nr. 3 und 4 erwähnten wie Gästehäuser, Segeljachten usw.; so BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207); die Vorschriften finden also nur Anwendung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Nr. 1; s. auch die Klammerzusätze in § 2 Abs. 2).

► *Die Bewertungsregeln des Abs. 1* gelten gem. Satz 1 ferner nur bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5). Allerdings werden die Bewertungsregeln für Entnahmen und Einlagen auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 angewendet. *Besondere Bewertungsregeln* des EStG gehen den allg. Bewertungsregeln des § 6 vor; s. dazu Anm. 42.

► *Der Ansatz eines WG beim Vermögensvergleich* ist von der Bewertung des WG zu unterscheiden; der Ansatz richtet sich nicht nach § 6, sondern nach §§ 4, 5 (s. Anm. 40 und 69).

► *Einige Tatbestandsmerkmale des Abs. 1* haben auch Bedeutung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, besonders die Abgrenzung zwischen abnutzbarem und nicht abnutzbarem Anlagevermögen. Die Begriffe AK und HK sowie ihre Abgrenzung vom Erhaltungsaufwand sind bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und bei den privaten Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7, besonders bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die gleichen wie im Fall des § 6 (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834]; s. hierzu Anm. 458); ebenso der Begriff der AK iSd. § 17 Abs. 2. Ferner werden die Begriffe Anlagevermögen, Abnutzbarkeit sowie AK und HK bei der Anwendung von Vorschriften über Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen ebenso ausgelegt wie zu § 6. Ausnahme beim Begriff Anschaffung iSd. § 23 s. dort Anm. 91 ff.

Abs. 2 und Abs. 2a gelten für WG des BV bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich oder Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3). Über entsprechende Anwendung bei den übrigen Einkunftsarten s. § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 (s. § 9 Anm. 593 und 621).

Abs. 3 bis 6: Nach Abs. 7 gelten die Abs. 3 bis 6 nicht nur für die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5), sondern auch für die AK und die Bemessung der AfA bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entsprechend (s. Anm. 1652).

6

II. Persönlicher Geltungsbereich

Abs. 1 gilt für unbeschr. stpfl. und beschr. stpfl. (§ 1 Abs. 3) Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige, ferner für kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen usw. (§§ 1–4, § 8 Abs. 1 KStG). Über entsprechende Anwendung bei den Stpfl. mit Überschusseinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 s. Anm. 5.

7 Einstweilen frei.

E. Fremdwährungsumrechnung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum: TUBBESING, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluss, ZbF 1981, 804; HFA des IoW, Geänderter Entwurf einer Verlautbarung zur Währungsumrechnung im Jahres- und Konzernabschluss, WPg 1986, 664; BURKHARDT, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, Düsseldorf 1988; WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, Düsseldorf 1989; FINNE, Bilanzielle Berücksichtigung von Kursicherungen, BB 1991, 1299; FINNE, Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und internationale Doppelbesteuerung, Baden-Baden 1991; GEBHARDT/BREKER, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Einzelabschluss – unter Berücksichtigung von § 340h HGB, DB 1991, 1529; FINNE, Bilanzierung von Fremdwährungstransaktionen im handelsrechtlichen Abschluss, DB 1992, 338; KLEINIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, Freiburg i. Br. 1992; GLANEGGER, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 145; SCHLICK, Bewertung von Fremdwährungspositionen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, DStR 1993, 254; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin, 2. Aufl. 1996; HOFFMANN, Die Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, München, 4. Aufl. 2006; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; HOMMEL/LAAS, Währungsumrechnung im Einzelabschluss – die Vorschläge des BilMoG-RegE, BB 2008, 1666; KÜTING/MOJADADR, Währungsumrechnung im Einzel- und Konzernabschluss nach dem RegE zum BilMoG, DB 2008, 1869; STRAHL, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsbilanz und Auswirkungen auf die Steuerbilanz, KÖSDI 2008, 16290; BIEG ua., Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München 2009; DÖRFLER/ADRIAN, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Steuerbilanzrechtliche Auswirkungen, DB 2009, Beilage 5, 58; HAHNE, Steuerliche Anerkennung wechselkursbedingter Teilwertzuschreibungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, DStR 2009, 1573; HAYN/GRAF WALDERSEE/BENZEL, HGB/HGB-BilMoG/Steuerbilanz im Vergleich, Stuttgart 2009; HOFFMANN, Besprechung zu BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, DB 2009, 1439; KESSLER/VELDKAMP, Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften – Eine Fallstudie zur Aufstellung des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung der Regelungen des BilMoG, KoR 2009, 245; KÜNKELE/ZWIRNER, Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Einzelabschluss: Erstmalige Regelung durch das BilMoG, BC 2009, 557; KÜNKELE/ZWIRNER, BilMoG: Handelsrechtliche Reform mit steuerlichen Konsequenzen? DStR 2009, 1277; PRINZ, Vorsichtsgeprägte „Fair Values“ in der Steuerbilanz?, StuB 2009, 565; H. RICHTER, Grundlagen, Wertbildung und -kontrolle bei Anwendung der Festwertmethode, StBp. 2009, 249; SCHÄNZLE, Steuerliche Behandlung von Wechselkurschwankungen, IstR 2009, 514; SCHLOTTER, Teilwertzuschreibung von Fremdwährungsverbindlichkeiten – Rücklage für eine nur vorübergehende Teilwerterhöhung einer Verbindlichkeit, FR 2009, 1056; H. SCHMIDT, Währungsumrechnung: Einführung des § 256a HGB durch das BilMoG, BBK 2009, 121; THEILE, Der neue Jahresabschluss nach dem BilMoG, DStR 2009, Beilage zu Heft 18, 21; THEILE/STAHNKE, Währungsumrechnung: Praxisfälle zum BilMoG, BBK 2009, 711; ZIEHR, Zurechnung von Währungserfolgen aus der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstättenrechnungslegung, IstR 2009, 261; ZWIRNER/KÜNKELE, Währungsumrechnung nach HGB: Erstmalige Kodifikation durch das BilMoG, StuB 2009, 517; BANTLEON/SCHORR, Ausgewählte Auswirkungen des BilMoG auf die Beurteilung der Kapitaldienstfähigkeit von nicht kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, DStR 2010, 1491; BUCIEK, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, Berlin, 12. Aufl. 2010; HÜBNER/LEYH, Währungsumrechnung und Folgebewertung nach BilMoG in Handelsbilanz und Steuerbilanz – Zugleich Erweiterung auf Schüttler/Stolz/Jahr, DStR 2010, 768, DStR 2010, 1951; KESSLER, Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften, in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Handbuch BilMoG, Freiburg i. Br., 2. Aufl. 2010, 500; KÜTING/PFIRMANN/MOJADADR, Einzelfragen der Umrechnung und Bewertung von Fremdwährungsgeschäften im Einzelabschluss nach § 256a HGB, StuB 2010, 411; MAIER, BilMoG – Währungsumrechnung bei Forderungen und Verbindlichkeiten, StEK 2010, 50; SCHÜTTLER/STOLZ/JAHR, Die Währungsumrechnung

nach § 256a HGB n.F.: Wider die einseitige Maßgeblichkeit!, DStR 2010, 768; FREIBERG, Bedeutung der Geld-Brief-Spanne (bid-ask-spread) für den beizulegenden Zeitwert, PiR 2011, 294; HENO, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), Berlin/Heidelberg, 7. Aufl. 2011; JACOBS/ENDRES/SPENGLER, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. München 2011; JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Köln 2011; HOFFMANN, Währungsumrechnung für monetäre Bilanzposten im Einzelabschluss, PiR 2011, 55; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; SCHERRER, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. München 2011; SCHÜTTLER, Währungsumrechnung in der Steuerbilanz, PiR 2011, 136; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 22. Aufl. 2012; FREIBERG, Ausweis von Umrechnungsdifferenzen als Umsatzerlös?, PiR 2012, 63; GÜNKEL, Aktuelle Probleme aus dem Bilanzsteuerrecht, StbJb. 2011/12, 263; HERZIG, Erfahrungen mit dem BilMoG aus steuerlicher Sicht, DB 2012, 1343; HOFFMANN, Währungsumrechnung im Einzelabschluss, PiR 2012, 135; KÜNKELE/ZWIRNER, Währungsumrechnung bei ausländischen Betriebsstätten, Stbg 2012, 445; LÜDENBACH, Währungsumrechnung von Tilgungsdarlehen, StuB 2012, 715; ROSS, Zur Währungsumrechnung im Jahresabschluss gemäß § 256a HGB, WPg 2012, 18; STRUNK, Betriebsstättengewinnabgrenzung, in MOSSNER ua. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 4. Aufl. 2012, 693; ZWIRNER/BUSCH, Bilanzierung von Fremdwährungsverbindlichkeiten im Konzern – Bewertungseinheiten auf Basis von Ausschüttungen in Fremdwährung?, DB 2012, 2641.

I. Grundinformation

Nach § 244 HGB ist der handelsrechtl. Jahresabschluss auf Deutsch und „in Euro“ aufzustellen sowie nach § 325 HGB uU offenzulegen (vgl. BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 244 HGB Rn. 2; FÖRSCHLE in BECK-BILKOMM. VIII. § 244 HGB Rn. 4 f.; zur Buchführung in einer lebenden Sprache vgl. BALLWIESER in MÜNCHKOMM. HGB II. § 239 HGB Rn. 4). Aktiva und Passiva, ob im Inland oder im Ausland belegen, sind hinsichtlich ihres Nominalbetrags bei der Bewertung in € auszudrücken (vgl. zum Nominalwertprinzip BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76; zur deutschen Amtssprache und möglichen Übersetzungsverlangen der FinVerw. s. §§ 87 Abs. 1, 146 Abs. 3 Satz 2 AO; zur Umrechnung einer Geldschuld in Fremdwährung allgemein § 244 BGB). AK eines WG sind, wenn sie in ausländ. Währung beglichen worden sind, in die inländ. Währung € umzurechnen (vgl. MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 35 f.).

Mengennotierung: Die für Zwecke der Fremdwährungsumrechnung existierenden unterschiedlichen Devisenkurse Geld-, Brief- und Mittelkurs sowie Kassa- und Terminkurs werden seit 1999 nicht mehr in Preisnotierung, sondern reziprok in der Mengennotierung, dem Verhältnis von Fremdwährungseinheit zu Inlandswährung Euro ($E_{FW}/€$), notiert.

Kassa- und Terminkurs: Kassakurs ist der Kurs per Kasse, zu welchem ein Devisengeschäft bei sofortigem Erfüllungszeitpunkt abgewickelt wird, und Terminkurs der Kurs zu einem späteren Erfüllungszeitpunkt.

Brief-, Geld- und Mittelkurs: Zur Erfassung von Posten in fremder Währung (vgl. BURKHARDT, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Fremdwährungsgeschäfte, 1988, 86 ff.; KÜTING/MOJADADR, DB 2008, 1869 [1870]; zT differenzierend KESSLER in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, 500 [508]; KÜNKELE/ZWIRNER, BC 2009, 557; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. E 1517) dienen folgende Umrechnungskurse:

► *Briefkurs:*

– für Forderungen in Fremdwährung aus Austauschgeschäften,

- für in Fremdwährung erhaltene Anzahlungen,
- für Ansprüche aus schwebenden Absatzgeschäften in Fremdwährung.
- ▶ *Geldkurs:*
 - für Forderungen in Fremdwährung aus Darlehnsgeschäften,
 - für beschaffte Sorten und Devisenguthaben,
 - für in Fremdwährung erworbenes Anlage- und Vorratsvermögen,
 - für in Fremdwährung geleistete Anzahlungen,
 - für Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Fremdwährung,
 - für Verpflichtungen aus schwebenden Beschaffungsgeschäften in Fremdwährung.
- ▶ *Mittelkurs:* arithmetisches Mittel aus Brief- und Geldkurs zur Vereinfachung. Briefkurs (englisch „ask“ oder „offer“) ist der Kurs, zu dem eine Bank Euro anbietet und Fremdwährung anzukaufen bereit ist, Geldkurs (englisch „bid“) ist der Kurs, zu dem eine Bank Euro anzukaufen bereit ist und Fremdwährung anbietet, so dass bei Mengennotierung der Briefkurs zu einem Stichtag im Regelfall über dem Geldkurs liegt (vgl. ROSS, WPg 2012, 18 [20]; bei Preisnotierung FINNE, Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften und internationale Doppelbesteuerung, 1991, 91 f.; zum Verhältnis der Kurse bei unterschiedlichen Zeitpunkten FINNE, DB 1991, 338). Je nachdem, ob Devisen zum Geldkurs zu beschaffen sind oder Devisen zum Briefkurs in Euro umzutauschen sind, werden zum Ankaufskurs der Fremdwährung jene Posten umgerechnet, die künftige Zahlungen an das Inland verkörpern, und zum Verkaufskurs der Fremdwährung jene Posten, die künftige Zahlungen an das Ausland verkörpern (vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2012, 641). Mittelkurs ist das arithmetische Mittel zweier Kurse, Devisenkassamittelkurs somit der Mittelwert aus den Devisenkassakursen Brief- und Geldkurs (vgl. zu Auswirkungen dieser Spanne auf den „fair value“ FREIBERG, PiR 2011, 294 [297]), der bei der Zugangs- und Folgebewertung vereinfachend anwendbar und zulässig erscheint (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 35, 61, 120).

II. Bewertungsanlässe und -gegenstände bei der Fremdwährungsumrechnung

9

Bei Auslandsbeziehungen gelten die Bewertungsregeln, der sachliche und der persönliche Geltungsbereich (s. Anm. 5 f.) sowie die Bewertungsmethoden, -verfahren (s. Anm. 101 ff.) und -gegenstände des § 6 (zu den darüber hinaus geltenden handelsrechtl. GoB s. § 5 Anm. 28 ff.).

- ▶ *Bei unbeschränkter Steuerpflicht*
- ▷ *im Rahmen der Gewinnermittlung* durch partiellen (§ 4 Abs. 1) oder vollständigen BV-Vergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1) und auch zT (§ 10 Abs. 3 Satz 2 AStG) durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3, § 6 Abs. 7), also bei Fragen der Bewertung, wenn die aktiven oder passiven WG einen Auslandsbezug haben,
- ▷ *bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte* (§§ 34c, 34d), sofern WG einer im Ausland belegenen Betriebsstätte oder einer selbständigen Arbeit im Ausland zuzuordnen sind,

- ▷ *bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften* (s. Anm. 790 ff.) mit Auslandsbezug und ausländ. PersGes. (s. Anm. 825), die estl. als Mitunternehmenschaften zu qualifizieren sind, und zwar hier für WG des BV und des SonderBV,
- ▷ *bei negativen Einkünften mit Bezug zu Drittstaaten* (§ 2a), sofern WG einer im Ausland belegenen land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebsstätte – mit Ausnahme einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 2) – zuzuordnen sind.

Unerheblich für die Anwendung der Bewertungsgrundsätze des § 6 sind hier grds. die Währung, in der eine Preisstellung erfolgt, und der Ort, an dem sich WG eines BV befinden, denn die Ermittlung ausländ. Einkünfte richtet sich nach innerstaatlichem deutschen Recht (vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 16.12.2008 – I B 44/08, BFH/NV 2009, 940); unerheblich ist auch die Betriebsstätten-Zuordnung (§ 146 Abs. 2, 2a AO; vgl. KLEINEIDAM, Rechnungslegung bei Auslandsbeziehungen nach Handels- und Steuerrecht, 1991, 151 f.; BARANOWSKI, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, 150 ff.; ZIEHR, IStR 2009, 261 [267 f.]; JACOBS/ENDRES/SPENGLER, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 721; KÜNKELE/ZWIRNER, Stbg 2012, 445; STRUNK in MOSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, 693 [719 ff.]; KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 240 ff.).

Bewertungsgegenstände mit Bezug zur Fremdwährungsumrechnung sind demnach

- WG, deren Wertelemente einen Auslandsbezug aufweisen, zB ausländ. Schuldner bei Forderungen, ausländ. Gläubiger bei Verbindlichkeiten, ausländ. Tochtergesellschaften bei Beteiligungen, ausländ. Beschaffungsmarkt für importierte WG und ausländ. Absatzmarkt bei exportbestimmten Vorräten;
- sowie WG, für die der Wechselkurs selbst Wertelement ist, weil sie in ausländ. Währung valutieren, oder für die der Wechselkurs infolge der Auslandsmarktbezogenheit des WG Bedeutung hat.
- ▶ *Bei beschränkter Steuerpflicht* im Rahmen der Einkünftermittlung nach § 49 für WG, die einer inländ. Betriebsstätte oder einer selbständigen Arbeit im Inland zuzuordnen sind (s. näher zum Zusammentreffen von inländ. und ausländ. Einkünften § 49 Anm. 31).

Bei Rechnungsabgrenzungsposten, denen Ausgaben oder Einnahmen vor dem Abschlussstichtag in Fremdwährung zugrunde liegen, erfolgt hingegen keine Bewertung. Fremdvalutierte Ausgaben bzw. Einnahmen sind zum Brief- bzw. Geldkurs im Zeitpunkt des Zahlungseingangs umzurechnen (vgl. BAUER in KSM, § 5 Rn. F 144; KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 40; s. näher § 5 Anm. 1929, 1932, 1935).

Durch Einfügen des § 256a HGB mit dem BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; zur zeitlichen Anwendung s. näher § 5 Anm. 2; vgl. vor BilMoG ausführl. HFA des IDW, WPg 1986, 664; WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 133 ff.), wonach auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten zum Devisenkassamittelkurs am Abschluss-

stichtag umzurechnen sind, hat sich die handelsrechtl. Bewertung monetärer Posten (Devisen, Sorten, Forderungen, Verbindlichkeiten) im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung geändert (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a Rn. 30; HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 2; HENO, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 7. Aufl. 2011, 129). Vorgeschrieben ist die Fremdwährungsumrechnung zum Devisenkassamittelkurs (§ 256a Satz 1 HGB) erst zu einem auf die Ersterfassung folgenden Stichtag (vgl. HOMMEL/LAAS, BB 2008, 1666 [1669]).

Eine Differenzierung zum Brief- und Geldkurs beim Zugang wird zT als nicht mehr erforderlich erachtet (vgl. KÜTING/PFIRMANN/MOJADADR, StuB 2010, 411 [413 f.]; CLAUSSEN in KK-RLR 2011, § 256a HGB Rn. 14 „... frühere Debatten erledigt“, 21, 23; SCHERRER, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 43 f.; HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1452; differenzierend KESSLER in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Handbuch BilMoG, 2. Aufl. 2010, 500 [505 ff., 509]; vgl. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 270, Kurs im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung sei auf jeden Fall nicht maßgeblich), auch weil es sonst zu Scheinertträgen und Scheinaufwendungen kommen könne (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 6; krit. ROSS, WPg 2012, 18 [21]), zumal mit der letzten Überarbeitung nach einem Praxisvorschlag klar gestellt wurde, dass die „Verwendung des Wortes ‚Devisenkassamittelkurs‘ anstelle ... ‚Devisenkassakurs‘ ... eine weitere Vereinfachung der Währungsumrechnung nach sich ziehen [solle]. Die Unterscheidung zwischen Geld- und Briefkurs entfällt“ (BTDrucks. 16/12407, 86).

Die Regelung des § 256a HGB ist zwar bei Wortlautauslegung ausschließlich auf die Fälle der Folgebewertung beschränkt (s. Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62, und BTDrucks. 16/12407, 86; vgl. BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 256a HGB Rn. 2, aufgrund AK-Prinzip auch Zugangsbewertung mit dem Devisenkassamittelkurs; eine Beschränkung auf Folgebewertung ebenso abl. HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 118; BIEG ua., Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, 24; CLAUSSEN in KK-RLR 2011, § 256a HGB Rn. 14; SCHERRER, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl. 2011, 43; einschr. ZWIRNER/KÜNKELE, StuB 2009, 517 [519]; KÜNKELE/ZWIRNER, Stbg 2012, 445; BANTLEON/SCHORR, DStR 2010, 1491 [1495]; aA ROSS, WPg 2012, 18 [20], wegen ausdrücklich erwähnter GoB in BTDrucks. 16/10067, 62); eine Unterscheidung in Brief- und Geldkurs entfällt jedoch in den in § 256a HGB aufgeführten Fällen, wenn kein Bilanzierungs-/Bewertungsprinzip verletzt wird. Bei der Folgebewertung (s. Anm. 26 ff.) und uE vereinfachend auch beim Zugang (s. Anm. 20 ff.) ist eine Unterscheidung verzichtbar (str., vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in BECK-HDR, B 162, Rn. 48; BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 256a HGB Rn. 2).

Devisenkurse werden bei Valutaguthaben und auch bei der Bewertung von Sorten angewendet (vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2012, 255; aA bei Sorten KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 151, 155; KIRSCH/KÖHLING in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 256a HGB Rn. 26). Bei Sorten wird wegen vernachlässigbarer Bedeutung für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auf die Anwendung von § 256a HGB verzichtet (vgl. Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62).

Verbindlichkeiten sind zum Erfüllungsbetrag mit ihren Zugangswerten anzusetzen, es sei denn, zum Abschlussstichtag ergibt sich aufgrund von Wechselkursveränderungen ein passivisch höherer Zeitwert (vgl. MORCK in KOLLER/ROTH/MORCK VII. § 256a HGB Rn. 3). Die Aufzählung der Positionen Vermögens-

gegenstände und Verbindlichkeiten in § 256a Satz 1 HGB ist umfassend (vgl. DÖRFLER/ADRIAN, DB 2010, Beil. 5, 58 [62]; aA wohl MAIER, StEK 2010, 50) und erschöpfend; somit fallen etwa Rückstellungen und transitorische Rechnungsabgrenzungsposten nicht unter die Regelung (vgl. Begr. BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62, wonach bereits im Zeitpunkt des Ansatzes in die Berichtswährung getauschte Einnahmen sich nicht mehr erfolgswirksam auswirken können; zur Gesetzeshistorie CLAUSSEN in KK-RLR 2011, § 256a HGB Rn. 10 ff.; SCHERRER, Rechnungslegung nach neuem HGB, 3. Aufl., 2011, 42). Nach § 256a Satz 2 HGB wird handelsrechtl. bei Restlaufzeiten der Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten von einem Jahr oder weniger das Anschaffungswertprinzip nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und das Gewinnrealisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB außer Kraft gesetzt (glA Ross, WPg 2012, 18; LÜDENBACH, StuB 2012, 715; aA HÜBNER/LEYH, DSStR 2010, 1951 [1952]) und es werden im Umkehrschluss bei längeren Restlaufzeiten diese Prinzipien auch im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung beibehalten.

Zahlenbeispiel: Anhand einer Forderung und einer Verbindlichkeit iHv. 1 Mio. Fremdwährungseinheiten (E_{FW}), werden die unterschiedlichen Sichtweisen deutlich:

	Kassakurse in Fremdwährungseinheit je Euro ($E_{FW}/\text{€}$)		
	Briefkurs	Geldkurs	Mittelkurs
30.11.2xx1	1,32	1,28	1,30
30.12.2xx1	1,38	1,34	1,36

Beim Zugang ist uE eine Bewertung zum Kassamittelkurs von 1,36 $E_{FW}/\text{€}$ am Jahresende, also iHv. 735 294 € nicht gerechtfertigt, da die Kurserhöhung zum Zugangszeitpunkt nicht gegeben ist, sondern vielmehr erst einen Monat später erfolgt. Es erscheint hier aus Vereinfachungsgesichtspunkten zulässig, statt einer Differenzierung in Briefkurs (Forderung = 757 576 €) oder Geldkurs (Verbindlichkeit = 781 250 €) den Kassamittelkurs des Zugangszeitpunkts zu wählen. Die Bewertung kann vereinfachend zu diesem Kurs von 1,30 $E_{FW}/\text{€}$ im Zugangszeitpunkt, also iHv. 769 231 € erfolgen.

Stellungnahme: Die Unterscheidung zwischen Brief- und Geldkurs beim Zugang und bei der Bewertung von WG wird in den Fällen, die nicht in § 256a HGB geregelt sind, weiterhin passim notwendig sein. Eine Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs bei der Zugangsbewertung kann entsprechend der kodifizierten handelsrechtl. Folgebewertung unter Vereinfachungs- und Wesentlichkeitsaspekten allerdings uE zulässig und praktikabel sein (vgl. BTDrucks. 16/10067, 62; BTDrucks. 16/12407, 86; bzgl. Vereinfachung KESSLER/VELDKAMP, KoR 2009, 245; KÜTING/PFIRMANN/MOJADADR, StuB 2010, 411 [418]; CLAUSSEN in KK-RLR 2011, § 256a HGB Rn. 22, „kaum wahrnehmbare Relevanz der Abweichungen“; KIRSCH/KÖHLING in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 256a HGB Rn. 27). Die Berücksichtigung des Brief- und Geldkurses ist eine „feinsinnige Unterscheidung“ (so HAYN/JUTZ/ZÜNDORF in BECK-HdR, B 215, Rn. 25), die uE nur bei erheblichen Abweichungen aufgrund der Vereinfachung (zur kritisierten Ergebnisabweichung von Stichtagskurs- und Zeitbezugsverfahren bei Betriebsstätten-Buchführung vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 117/87, BStBl. II 1990, 57), weiterhin geboten erscheint.

IV. Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB bei Fremdwährungsumrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung

1. Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips

11

Allgemeine Maßgeblichkeitsregelungen für die Fremdwährungsumrechnung sind estl. nicht konkretisiert. In § 5 Abs. 1 Satz 1 ist für buchführende Gewerbetreibende auch bei Auslandsbeziehungen vorgeschrieben, für den Schluss des Wj. das BV anzusetzen, das nach handelsrechtl. GoB auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts werde ein anderer Ansatz gewählt. Der Verweis auf die GoB hat uE ausschließlich inländ. GoB zum Inhalt (s. § 5 Anm. 11; glA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 7). Auch nach Ansicht der FinVerw. darf die Fremdwährungsumrechnung nicht im Widerspruch zu den inländ. handelsrechtl. GoB stehen (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.8.1; BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888). Auch ohne Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips und ohne derivative oder originäre Buchführungspflicht nach § 140 AO muss der Gewinn nach § 4 Abs. 1 widerspruchsfrei zu den GoB sein (vgl. MALINSKI/WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 7 DBA-MA Rn. 220).

2. Realisations- und Anschaffungswertprinzip

12

Nach dem Gewinnrealisationsprinzip, das mit dem Verlustantizipationsprinzip das Imparitätsprinzip bildet, werden auch bei der Fremdwährungsumrechnung in der Bilanz nur Gewinne ausgewiesen, die am Abschlussstichtag realisiert sind (s. § 5 Anm. 220). Realisationszeitpunkt ist der Zeitpunkt, zu dem die Leistung erbracht wird und der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist. Somit ist bei gegenseitigen Verträgen der Zeitpunkt des Zugangs zB von Fremdwährungsforderungen (vgl. ELLROTT/ROSCHER in BECK-BILKOMM. VIII. § 247 HGB Rn. 80 ff.; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 940) dann gegeben, wenn die Gegenleistung so gut wie sicher ist (vgl. BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; v. 10.9.1998 – IV R 80/96, BStBl. II 1999, 21; v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20).

Das Anschaffungswertprinzip ergänzt das Imparitätsprinzip und das handelsrechtl. Vorsichtsprinzip (s. § 5 Anm. 219 ff.). Es beinhaltet die Erfolgsneutralität jeglicher Beschaffung von Vermögensgegenständen (vgl. BALLWIESER in BECK-HDR, B 105, Rn. 35; s. näher Anm. 271 ff.), denn durch die Anschaffung und Herstellung soll sich grds. keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; v. 6.10.2009 – I R 36/07, BStBl. II 2010, 232; vgl. auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184, 208; HENNRICH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 9 Rn. 232). Das gilt entsprechend auch für WG in Fällen der Fremdwährungsumrechnung. Wertsteigerungen des eingesetzten BV sind stl. unbeachtlich, solange sie nicht am Markt durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft realisiert werden (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 144). Aufgrund einer fehlenden estl. Definition der AK (s. § 5 Anm. 2100 ff.) müssen AK im StRecht nach Maßgabe des Handelsrechts angesetzt werden (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 90). Die in § 6 Abs. 1 Nr. 1-3 estl. angesprochenen, aber nicht kodifizierten AK decken sich mit den AK nach § 255 Abs. 1 HGB (s. Anm. 17; vgl. auch Hinweis auf § 255 Abs. 1 HGB in H 6.2 EStH „Anschaffungskosten“; zum Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1457; HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 26a; HÜBNER/LEYH, DStR 2010, 1951 [1952]).

13 **3. Niederstwertprinzip**

Handelsrechtlich ist für das AV bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB) und für das UV allgemein (§ 253 Abs. 4 HGB) verpflichtet das Niederstwertprinzip zu beachten. Nach den stl. Wahlrechten des Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 kann ein niedriger Teilwert für AV und UV indes nur angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, und es greift ein Verbot der Teilwertabschreibung bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung. Da die Teilwertabschreibung ein eigenständiges stl. Bewertungswahlrecht iSv. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 bilde, seien nach Ansicht der FinVerw. die Wahlrechte in der StBil. unabhängig von der HBil. auszuüben (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15). Das Niederstwertprinzip als Teil des Vorsichtsprinzips (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 38, 48) entfaltet demzufolge bei der Fremdwährungsumrechnung für alle rechnungslegungspflichtigen Unternehmen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 eine unmittelbare Wirkung auf den stl. niedrigeren Teilwert im AV und auch im UV nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung, auch wenn handelsrechtl. im UV das Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB streng, mithin ohne Prüfung der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung zum Tragen kommt.

14 **4. Maßgeblichkeit des § 256a HGB**

Die Stichtagsbewertung nach § 256a Satz 2 HGB wird uE als GoB-konforme Vorschrift des Handelsrechts aufzufassen sein (str., vgl. SCHÜTLER/STOLZ/JAHR, DStR 2009, 768 [770]; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2009, 1277 [1282]; HÜBNER/LEYH, DStR 2010, 1951 [1953]; HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1457). Die Regelung des § 256a HGB insgesamt steht handelsrechtl. unter den Vorschriften für alle Kaufleute (§§ 238 ff. HGB). GoB im Sinne des Handelsrechts sind die kodifizierten materiellen Rechnungslegungsvorschriften über Handelsbilanzansätze und zusätzlich die nicht gesetzlich verankerten GoB (s. § 5 Anm. 15), soweit sie für alle Kaufleute gelten (glA CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 28). In § 256a Satz 2 HGB einen GoB-Verstoß eines Teils einer solchen Vorschrift für alle Kaufleute festzustellen (vgl. HÜBNER/LEYH, DStR 2010, 1951 [1953]), würde einen gesetzlichen Widerspruch zum Aufstellungsgrundsatz des § 243 Abs. 1 HGB implizieren, wonach der Jahresabschluss nach GoB aufzustellen ist. Somit ist § 256a HGB als GoB ebenfalls maßgeblich für die StBil., sofern nicht gegen das Imparitäts- und das Anschaffungswertprinzip verstoßen wird (weitergehend „gar kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip“ HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1459 ff., unter Hinweis auf Vereinfachungseffekte bei umfangreichen Fremdwährungs-Kontokorrenten).

Hinweis: In den Materialien zum StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 301) und StRG 1998-RegE (vgl. BTDrucks. 13/7242, 13/7775, 13/8592) wird zur Änderung von Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 darauf abgestellt, dass an Stelle der ursprünglichen AHK auch der (Einlage-)Wert bei Betriebseröffnung treten könne (BTDrucks. 13/7242, 14 f.; BTDrucks. 13/7775, 15 f.; vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 319), aber darüber hinaus auch auf AfA, § 6b-Rücklagen usw. Bezug genommen; somit könnte uE ein an die Stelle von AHK tretender Wert (vgl. HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [381], Zwischenglieder der Bewertung) nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 auch der handelsrechtl. verpflichtende Umrechnungswert nach § 256a HGB sein. Über den Gesetzeswortlaut („sind ... umzurechnen“) hinaus tritt § 256a Satz 2 HGB uE nur dann an die Stelle der AHK, wenn man aus Praktika-

bilitätserwägungen diese Norm als spezielle Ersatznorm für die handelsrechtl. Folgebewertung zur Ermittlung der fortgeführten AHK bei Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr versteht. Eine weitere Vereinfachung der Bilanzierungspraxis besteht in der Verwendung von monatlichen oder vierteljährlichen Durchschnittskursen (s. Begr. zum BilMoG-RegE, BTDrucks. 16/10067, 62, Durchschnitts- und Mittelkurse nicht zu beanstanden, soweit keine wesentlichen Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage resultieren; vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 6, keine Bedenken gegen Durchschnittskurse bei nicht zu volatilen Währungen).

Stellungnahme: Die Regelung des § 256a HGB setzt das Gewinnrealisations- und Anschaffungswertprinzip in der stl. Gewinnermittlung nicht außer Kraft (vgl. STRAHL, KÖSDI 2008, 16290 [16297]). Gewinnrealisation nach einer Teilwertabschreibung ist ohne Verletzung des Anschaffungswertprinzips im Rahmen der jährlichen Teilwert-Überprüfung per se geboten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3). Eine über AHK hinausgehende Bewertung für WG mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr aufgrund von uE bejahten GoB ist abzulehnen, weil die Zugangsbewertung – grds., nicht vereinfachend – eben nicht nach § 256a Satz 2 HGB, sondern gem. den Regelungen in §§ 253, 255 HGB erfolgt. Wird der Umrechnungswert nach § 256a HGB als AHK-ersetzend aufgefasst, steht dies uE estl. dem verpflichtenden und eindeutigen Wortlaut von Abs. 1 Nr. 1 und 2 (mit den AHK „oder dem an deren Stelle tretenden Wert“) selbst bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen nicht entgegen (s. auch Anm. 16 und 19).

5. Auswirkungen der Bewertungseinheiten im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung

15

Mit dem durch das BilMoG neu gefassten § 254 HGB hat das Handelsrecht erstmals eine gesetzliche Regelung zu den Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten in der handelsrechtl. Rechnungslegung. Nach § 5 Abs. 1a Satz 2 sind die Ergebnisse in der handelsrechtl. Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeter Bewertungseinheiten maßgeblich für die StBil. (s. näher § 5 Anm. 1632 ff.). Bei Hedging-Geschäften soll das Verlustantizipationsprinzip durch eine gleichlaufende Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in HBil. und StBil. eingeschränkt werden, um zu verhindern, dass „eine isolierte imparitatische Bewertung“ (CREZELIUS in KIRCHHOF XII. § 5 Rn. 51) zum Ausweis von tatsächlich nicht eintretenden Verlusten führt. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB haben bei solchen Sicherungsbeziehungen zur Folge, dass das Realisations-, das Imparitäts- und das Anschaffungswertprinzip, aber auch die Währungsumrechnung nach § 256a HGB nicht mehr auf einzelne Komponenten der Bewertungseinheit zur Anwendung kommen (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 250; zu Kompensation und Imparitätsprinzip FINNE, BB 1991, 1295 [1298]; SCHLICK, DStR 1993, 254 [256]; zur Korrelation der Unternehmensgröße HERZIG, DB 2012, 1343 [1346]; zur Maßgeblichkeit von § 254 HGB ausführl. JONAS, Die Bildung von Bewertungseinheiten im handelsrechtlichen Jahresabschluss, 2011, 87 f.).

V. Bewertungsmaßstäbe bei der Fremdwährungsumrechnung

16 1. Auswirkung des Maßgeblichkeitsprinzips auf die Bewertungsmaßstäbe

Bei Fremdwährungsumrechnung werden die Bewertungsmaßstäbe AK oder HK des § 6 auf den Bilanzansatz des WG angewendet; eine Wertermittlung zum Bilanzstichtag ist hingegen nicht verlangt. Lediglich bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 2 Nr. 2 Satz 2) wird im Rahmen der Folgebewertung mittels Stichtagermittlung des niedrigeren Teilwerts auf jenen Bewertungsmaßstab Teilwert abgestellt. Bei WG mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger wird uU eine Bewertung mit „dem an deren Stelle tretenden Wert“ nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 zu prüfen sein.

Die nachfolgende Tabelle zeigt Auswirkungen der Maßgeblichkeit handelsrechtl. Prinzipien zur Fremdwährungsumrechnung, insbes. der gesetzlichen GoB in §§ 252 bis 256a HGB, auf die Bewertungsmaßstäbe im Rahmen der stl. Gewinnermittlung bei der Zugangs- und Folgebewertung.

Handelsrechtliche Fremdwährungsumrechnung und ihre Auswirkung auf die steuerlichen Bewertungsmaßstäbe im Überblick

<i>Sachverhalt</i>	<i>Regelung für die HBil.</i>	<i>Regelung für WG in der stl. Gewinnermittlung</i>
Zugangsbewertung für Vermögensgegenstände und für Verbindlichkeiten bei Restlaufzeit ≤ 1 Jahr	Anschaffungswertprinzip nach § 253 Abs. 1 HGB	Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB
	Vereinfachung: Bewertung nach § 256a HGB zum Devisenkassamittelkurs	
bei Restlaufzeit > 1 Jahr	Anschaffungswertprinzip nach § 253 Abs. 1 HGB	Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB
		bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung Verbot der Teilwertabschreibung; uU an die Stelle der AHK tretender Wert (s. auch Anm. 19)
Folgebewertung für Vermögensgegenstände und für Verbindlichkeiten bei Restlaufzeit ≤ 1 Jahr	Bewertung zum Devisenkassamittelkurs nach § 256a Satz 1 HGB ggf. mit Gewinnrealisation	bei voraussichtlich dauernder Wertminderung: Niederwertprinzip nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG iVm. § 253 Abs. 3–5 HGB
bei Restlaufzeit > 1 Jahr	Niederwertprinzip § 253 Abs. 3–5 HGB	bei höherem Teilwert: Anschaffungswertprinzip nach § 6 Abs. 1–3 EStG iVm. § 253 Abs. 1 HGB ohne Gewinnrealisation

17 2. Anschaffungskosten

Zu AK s. näher Anm. 271 ff.; zu den fortgeführten AK s. Anm. 19.

Der Begriff der AK (s. Anm. 283) bestimmt als Ausfluss des Gewinnrealisationsprinzips den Anschaffungsvorgang als eine ergebnisneutrale Vermögensumschichtung (vgl. GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB

Rn. 20), und zwar durch Hingabe einer Gegenleistung, welche die AK determiniert.

Für Zwecke der Umrechnung ist nach dem BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) der Devisenkassamittelkurs zum Anschaffungszeitpunkt (vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in BECK-HdR, B 162, Rn. 49; s. H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH; zu Mittelkursen BFH v. 7.8.1951 – I 38/51 U, BStBl. III 1951, 190) maßgebend (vgl. die Übersicht bei FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 415). In Fremdwährung angeschaffte WG müssen mit dem Wechselkurs (vgl. CLAUSSEN in KK-RLR 2011, § 256a HGB Rn. 20, amtlicher Kurs außer bei exotischen Währungen) im Zeitpunkt der Anschaffung umgerechnet werden (vgl. BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 123, beide zur Investitionszulage; v. 9.8.1989 – I B 118/88, BStBl. II 1990, 175; zum Stichtagskursverfahren bei Progressionsvorbehalt; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 226). Der Umfang der AK (Preise, Umrechnungskurse) bestimmt sich nach den Verhältnissen des Zeitpunkts, in dem nach der Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 75, dort zu Besitzübergang bei § 10e; v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, zum Abschreibungsbeginn von Windkraftanlagen) die Nutzung des WG im BV erstmals möglich ist. Bei nicht-monetären Posten hat eine spätere Wechselkursänderung keinen Einfluss auf die Höhe der AK. Änderungen der Währungsparitäten wirken sich auf die AK der WG nämlich nicht mehr direkt aus (vgl. SCHÄNZLE, IStR 2009, 514 [515]).

Zu berücksichtigen sind ggf. risikomindernde oder -kompensierende Maßnahmen (vgl. GLANEGGER, FS Schmidt, 1993, 145 [160]), jedoch unter grds. Beachtung des Einzelbewertungsprinzips (s. näher Anm. 89; FISCHER in KIRCHHOFF XII. § 6 Rn. 9 ff.), das implizit in § 6 beinhaltet ist. Selbst überhöhte AK sind, sofern sie betrieblich veranlasst sind, zu aktivieren (glA WOHLGEMUTH/RADDE in BECK-HdR, B 162, Rn. 33; aA ADS VI. § 255 HGB Rn. 18, 71 mwN; wohl auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 186 f.).

Fallen der Zeitpunkt des Erlangens der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und die Möglichkeit der erstmaligen betrieblichen Nutzung auseinander, bestimmen sich die AK nach den Wertverhältnissen und Umrechnungskursen, zu denen die Aufwendungen vorgenommen wurden. Bei nachträglichen AK oder Anschaffungsnebenkosten nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB (vgl. BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189; v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 255 HGB Rn. 15; GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 70; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 50; s. näher Anm. 293) ist regelmäßig der Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistungserstellung für Umrechnungszwecke maßgeblich (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 8 f.).

3. Herstellungskosten

Zu HK s. näher Anm. 454 ff.; zu nachträglichen HK s. Anm. 466.

Der Umfang der HK bestimmt sich wie bei AK grds. nach den Verhältnissen des Zeitpunkts, in dem nach Beendigung der Fertigstellung die zweckentsprechende Nutzung eines WG im Betrieb erstmals möglich ist. Soweit die Aufwendungen zeitraumbezogen sind, müssen sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (BALLWIESER in MÜNCHKOMM. HGB II. § 255 HGB Rn. 52, zum Herstellungszeitraum s. näher Anm. 266). Eine Umrechnung aller im Herstel-

18

lungszeitraum anfallender und als HK zu qualifizierender Aufwendungen, die zu unterschiedlichen Vornahmezeitpunkten anfallen, hat mit den jeweiligen Umrechnungskursen zu erfolgen und nicht einheitlich zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme eines WG. Zwar sei eine originäre Herstellung von Gütern „in Fremdwährung“ nicht denkmglich“ (so WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 156), sobald indes einzelne Bestandteile der HK in Fremdwährung anfallen, wirken sich die Umrechnungskurse auf die HK aus, und zwar unmittelbar über die Höhe der AK der Vorleistungen (zu Teil-HK s. Anm. 468). Auch bei nachträglichen HK ist im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung auf unterschiedliche Vornahme- und Umrechnungszeitpunkte abzustellen.

19 4. Teilwert

Nach stRspr. (vgl. BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627; v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 806; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; v. 23.7.2010 – IV B 12/09, BFH/NV 2010, 2063) wird vermutet, dass im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines WG sein Wert mit den AHK übereinstimmt. Dies muss uE auch im Falle der Fremdwährungsumrechnung gelten, und zwar selbst bei überhöhten Aufwendungen. Von Sonderfragen der kompensatorischen Bewertung als Bewertungseinheit (s. § 5 Anm. 1632 ff.; zu Sicherungsgeschäften ausführl. FÖRSCHLE/USINGER in BECK-BILKOMM. VIII. § 254 HGB Rn. 20 ff.) abgesehen, entstehen stets einzeln zu bewertende positive oder negative WG.

Nach § 256a Satz 1 HGB erfolgt handelsrechtl. im Wege der Folgebewertung für Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von bis zu einem Jahr haben, unter Vernachlässigung des Anschaffungswertprinzips nach § 253 Abs. 1 HGB sowie des Imparitätsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (zu diesen Prinzipien im Hinblick auf die maßgeblichen GoB bei Fremdwährungsumrechnung s. Anm. 11) eine obligatorische Umrechnung mit dem Devisenkassamittelkurs zum Abschlussstichtag. Für diese mutmaßlich nicht (mehr) dauernd dem Unternehmen zu dienen bestimmten WG hält die FinVerw. eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 aufgrund einer dauernden Wertminderung allerdings nur für zulässig, wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder zum vergangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt anhält (krit. HOFFMANN, PiR 2011, 55 [56]; SCHÜTTLER, PiR 2010, 136 [137], aufgrund der Begrifflichkeit des UV, das nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sein kann). Die FinVerw. verlangt, zusätzliche Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten zu berücksichtigen, zB Kursschwankungen von börsennotierten WG des UV (vgl. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 23 ff.). Bewertungsstichtag für WG, die einen Auslandsbezug aufweisen, ist jedoch der Abschlussstichtag. Das gilt auch für die einer ausländ. Betriebsstätte zugeordneten WG.

Das Anschaffungswertprinzip, auf das in § 6 Abs. 1, 2 und 3 Bezug genommen wird, ist bei WG, die eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben, durch § 256a Satz 1 HGB estl. uE grds. nicht außer Kraft gesetzt. Es greift jedenfalls bei WG, die eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr haben. Bei WG mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger wird aber uU eine Bewertung mit dem an die Stelle der AHK tretenden Wert nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 zu prüfen sein. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 könnte auch der handelsrechtl. verpflichtend zu wählende Umrechnungswert nach § 256a Satz 1 HGB sein. Davon abweichend kommt nach § 256a Satz 1 und 2 HGB

ein beizulegender Wert zum Abschlussstichtag bei Restlaufzeiten der Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten von mehr als einem Jahr wegen Geltung des Anschaffungs- und Niederst-/Höchstwertprinzips und des Wertaufholungsgebots (§ 253 Abs. 1 und 3–5 HGB) dann zum Tragen, wenn er voraussichtlich dauernd niedriger bzw. bei Verbindlichkeiten höher ist als der Buchwert.

Zahlenbeispiel: Bei einer Fremdwährungsforderung iHv. 1 Mio. Fremdwährungseinheiten (E_{FW}), die nicht voraussichtlich dauernd im Wert gemindert ist, ergibt sich folgendes Bild:

Kassakurse in Fremdwährungseinheit je Euro ($E_{FW}/\text{€}$)			
Datum	Briefkurs	Geldkurs	Mittelkurs
30.11.2xx1	1,32	1,28	1,30
31.12.2xx1	1,38	1,34	1,36
31.01.2xx2	1,40	1,36	1,38
28.02.2xx2	1,28	1,24	1,26

Beim Zugang ist vereinfachend eine Bewertung zum Kassamittelkurs von 1,30 $E_{FW}/\text{€}$ iHv. 769 231 € statt zum Briefkurs 757 576 € zulässig. Bei Vorliegen einer nicht voraussichtlich dauernden Wertminderung der Forderung zum Stichtag 31.12.2xx1 wäre eine Abschreibung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf den niedrigeren Teilwert zu verneinen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger ist die Forderung handelsrechtl. obligatorisch nach § 256a Satz 2 HGB mit dem Mittelkurs von 1,36 $E_{FW}/\text{€}$ umzurechnen, mithin iHv. 735 294 € auszuweisen. Ein estl. an die Stelle von AHK tretender Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 könnte uE dieser Umrechnungswert sein (s. Anm. 14). Die handelsrechtl. unterschiedliche Beurteilung entfaltet aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips eine korrespondierende estl. Auswirkung für jene WG, die Vermögensgegenständen (oder Verbindlichkeiten) mit Restlaufzeiten von bis zu einem Jahr entsprechen.

Stellungnahme: Die handelsrechtl. Regelungen nach § 256a HGB zu Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben, laufen uE estl. bei WG ins Leere, wenn gegen das Anschaffungswertprinzip verstoßen wird (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 22). Bei Restlaufzeiten von mehr als einem Jahr greifen im Umkehrschluss aus § 256a Satz 2 HGB das Niederst- bzw. Höchstwertprinzip und das Anschaffungswertprinzip. Der Anwendungsbezug des § 256a HGB insgesamt für estl. Zwecke liegt somit in einer Vereinfachung (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1452, wonach Unterscheidung von Geld- und Briefkurs für die StBil. schon aus Vereinfachungsgründen überholt sei) durch Übernahme des Werts für WG nach Devisenkassamittelkurs, sofern nicht gegen GoB verstoßen wird; § 256a HGB stellt uE aber selbst einen GoB dar (s. Anm. 14). Somit ist zum Abschlussstichtag bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung von WG, die Restlaufzeiten von einem Jahr oder weniger aufweisen, entgegen dem im Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und Nr. 3 Satz 1 existierenden Abschreibungsverbot nunmehr § 256a Satz 1 und 2 HGB zu prüfen. Bei solchen WG kann uU eine Bewertung mit „dem an deren Stelle tretenden Wert“ nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bzw. Nr. 2 Satz 1 möglich sein.

VI. Fremdwährungsumrechnung beim Zugang von Wirtschaftsgütern

20 1. Zugang von Sachanlagevermögen

Vermögensgegenstände, die nach § 247 Abs. 2 HGB dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind (vgl. BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 247 HGB Rn. 5), und entsprechende WG (vgl. R 6.1 EStR) rechnen zum AV (s. Anm. 253). Im Rahmen der Fremdwährungsumrechnung als grds. erfolgsneutrale reine Transformation (zu ausländ. Betriebsstätten s. STRUNK in MOSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, 693 [719 ff.]) wird der Fremdwährungsbetrag mit einem Wechselkurs zum Tag der Transaktion multipliziert.

Die in Fremdwährung angeschafften bzw. hergestellten WG des Sachanlagevermögens werden mit dem Wechselkurs im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung umgerechnet (vgl. BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233).

Einzelbewertungsgrundsatz: Das angeschaffte bzw. hergestellte WG selbst – aber auch die damit in Zusammenhang stehende Verbindlichkeit in Fremdwährung (s. Anm. 24) – ist einzeln zu bilanzieren, so dass spätere Wechselkursänderungen grds. keine Auswirkung auf die AHK des Anlageguts mehr haben können (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; TUBBESING, ZfbF 1981, 804 [807 f.]; ADS VI. § 255 HGB Rn. 64; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 226; HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 119). Für die Ermittlung der AK sind in manchen Fällen neben dem Zeitpunkt der Fremdwährungsumrechnung noch die Möglichkeiten von Kurssicherungen von Bedeutung (s. Anm. 286; zur Ausnahme bei Bewertungseinheiten bereits HFA des IdW, WPg 1986, 664 [665 f.]; s. näher § 5 Anm. 1632 ff.). Einzeln zuordenbare Kurssicherungen beseitigen die Unsicherheit über den Rückzahlungskurs (vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in BECK-HDR, B 162, Rn. 50), so dass Terminkurse herangezogen werden können, es sei denn, die Kurssicherung werde vor dem Zahlungstermin aufgegeben (vgl. TUBBESING, ZfbF 1981, 825; GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 54).

Kauf auf Ziel: Bei einem Kauf auf Ziel ist der Anschaffungszeitpunkt und nicht der Buchungstag als Zeitpunkt der Erstverbuchung maßgeblich (vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in BECK-HDR, B 162, Rn. 49; str., vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 63; GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 55, halten den Buchungstag für vertretbar, wenn zeitnah gebucht wird).

Zahlenbeispiel: Ein inländ. Unternehmen kauft zum Preis (p) von 1 100 000 Fremdwährungseinheiten (E_{FW}) beim ausländ. Lieferanten ein Anlagegut. Nach Lieferung und Montage zum betriebsbereiten Zustand (§ 255 Abs. 1 HGB) erfolgt im selben Jahr die Zahlung iHv. 1 100 000 E_{FW} .

Kauf eines Anlageguts mit Zahlung in Fremdwährung				
Datum	Sachverhalt	p in E_{FW}	Kurs in $E_{FW}/\text{€}$	Betrag in €
30.11.2xx1	Verbindlichkeit aus Lieferung	1 100 000	1,6	687 500
30.11.2xx1	AK des Anlageguts	–	–	687 500
31.12.2xx1	Zahlung	1 100 000	1,7	647 058

Die Verbindlichkeit von 1 100 000 E_{FW} ist zum Umrechnungskurs (Geldkurs oder vereinfachend Devisenkassamittelkurs) von 1,6 $E_{FW}/\text{€}$ umzurechnen (= 687 500 €), so dass sich AK in derselben Höhe ergeben.

Voraus-/Barzahlung: Bei Voraus- oder Barzahlung wird nach hM hingegen der für die Fremdwährung tatsächlich im Zeitpunkt der Zahlung aufgewendete Euro-Betrag für die Bemessung der AK erfasst (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 63; GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 54; KÜTING/MOJADADR in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 256a HGB Rn. 51; aA und die Sonderbehandlung von Voraus- oder Barzahlungen sowie Anzahlungen abl. HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 9f.). Eine geleistete Vorauszahlung in Fremdwährung ist danach zum Mittel- oder Briefkurs des Zahlungszeitpunkts zu bewerten. Umgekehrt ist eine erhaltene Anzahlung in Fremdwährung im Zeitpunkt des Eingangs zum Mittel- oder Geldkurs zu bewerten (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. E 1517).

Zahlenbeispiel: Ein inländ. Unternehmen bestellt zum Preis (p) von 1 100 000 Fremdwährungseinheiten (E_{FW}) beim ausländ. Lieferanten ein Anlagegut und leistet in voller Höhe eine Vorauszahlung.

Kauf eines Anlageguts mit Vorauszahlung in Fremdwährung				
Datum	Sachverhalt	p in E_{FW}	Kurs in $E_{FW}/\text{€}$	Betrag in €
31.10.2xx1	Vorauszahlung	1 100 000	1,5	733 333
30.11.2xx1	Lieferung	–	1,6	–
30.11.2xx1	AK des Anlageguts	–	–	733 333

Die Vorauszahlung von 1 100 000 E_{FW} wird zum Kurs des Zahlungszeitpunkts von 1,5 $E_{FW}/\text{€}$ umgerechnet (= 733 333 €) und bestimmt somit die AK.

Anzahlungen: Maßgeblicher Zeitpunkt der Fremdwährungsumrechnung bei Existenz von Anzahlungen ist wie bei Vorauszahlungen zunächst die Anzahlung selbst, während bei dem späteren Zugang des Vermögensgegenstands die Umbuchung der Anzahlung erfolgsneutral (vgl. zur Erfolgsneutralität ADS VI. § 255 HGB Rn. 63; GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 53; KÜTING/MOJADADR in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 256a HGB Rn. 51; einschr. bei hohen Anzahlungen KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 71; aA SCHMIDT, BBK 2009, 121 [122]; HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 9f., mit Zahlenbeispielen und dem Ergebnis eines faktischen Wahlrechts) zu erfolgen hat. Das gilt estl. entsprechend beim Zugang von WG:

Zahlenbeispiel: Ein inländ. Unternehmen bestellt zum Preis (p) von 1 100 000 Fremdwährungseinheiten (E_{FW}) beim ausländ. Lieferanten ein Anlagegut und leistet iHv. 300 000 E_{FW} eine Anzahlung. Nach erfolgter Lieferung und Betriebsbereitschaft wird im selben Jahr der Restbetrag iHv. 800 000 E_{FW} gezahlt.

Kauf eines Anlageguts mit Anzahlung/Zahlung in Fremdwährung				
Datum	Sachverhalt	p in E_{FW}	Kurs in $E_{FW}/\text{€}$	Betrag in €
31.10.2xx1	Anzahlung	300 000	1,5	200 000
30.11.2xx1	Verbindlichkeit aus Lieferung	800 000	1,6	500 000
30.11.2xx1	AK des Anlageguts	–	–	700 000
30.12.2xx1	Restzahlung	800 000	1,7	470 528

Während die Anzahlung von 300 000 E_{FW} zum Kurs von 1,5 $E_{FW}/\text{€}$ umzurechnen ist (= 200 000 €), muss die Verbindlichkeit von 800 000 E_{FW} bei Lieferung zum Kurs von

1,6 $E_{FW}/\text{€}$ umgerechnet werden (= 500 000 €). Es errechnen sich somit AK iHv. 200 000 € + 500 000 € = 700 000 €.

Festbewertung: Bei der Festwertbildung (s. H 5.4 „Festwert“ EStH) werden zunächst die AHK in bestimmter Höhe aktiviert, ohne von diesem Festwert AfA vorzunehmen, und Ersatzbeschaffungen unmittelbar vereinfachend als BA gebucht (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65, BStBl. III 1967, 151; v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683; v. 1.8.1985 – V R 84/78, BFH/NV 1987, 331). Bei Sachanlagevermögen (für Inventar oder Stammanlagen) ist grds. eine Festwertbildung nach § 240 Abs. 3 HGB zulässig, so dass bei erforderlicher Fremdwährungsumrechnung der Festwert durch Umrechnung der jeweiligen Anschaffungspreise der Festmenge zum Geld- oder Mittelkurs (s. Anm. 10) erfolgt. Für einen ungefähr gleichbleibenden Bestand wird ein für mehrere Perioden unveränderlicher Anschaffungsaufwand der WG aktiviert (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, Rn. B 150) und die gruppenweise zusammengefassten WG ohne buchmäßige Fortführung konstant in der HBil. und StBil. ausgewiesen (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 169). Maßgeblich für die Festwertbildung sind die nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der WG für das Unternehmen sowie die geringen Veränderungen des Bestands im Rahmen der Festwertkontrolle (vgl. H. RICHTER, StBp. 2009, 249 [252]) nach Größe, Wert und Zusammensetzung der WG (s. näher Anm. 150 ff.). Somit wird die Bewertung mit einem Festwert bei voraussichtlich stark schwankenden Devisenkursen uE nicht zulässig sein (vgl. BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 240 HGB Rn. 7, mwN; KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 73).

21 2. Zugang von Beteiligungen und finanziellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Beteiligungen sind grds. mit den AK (s. Anm. 17, 271 ff., 800) zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1), da schon die Ausgabe von Kapitalanteilen einer neugegründeten KapGes. wirtschaftlich den Charakter einer Anschaffung hat (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 210; aA GROTTTEL/GADEK in BECK-BILKOMM. VIII. § 255 HGB Rn. 143, mwN). SE, AG, KGaA und GmbH sind inländ. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Ein Unterschied zu ausländ. Gesellschaften besteht bei struktureller Gleichheit grds. nicht (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 305). Ob eine KapGes. vorliegt, ist nach einem Typenvergleich zu bestimmen (zu KapGes., die nach ausländ. Recht errichtet wurden, BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; v. 24.3.1992 – VIII R 51/89, BStBl. II 1992, 941; v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411). Ergibt die stl. Qualifikation eine Übereinstimmung mit dem Typus einer inländ. KapGes., ist die Eigenschaft der Anteile an der ausländ. Gesellschaft als WG unstrittig und es gelten für die Bewertung die allgemeinen Grundsätze (s. Anm. 790 ff.; für sonstige Anteile, die nicht als Beteiligung zu werten sind, s. Anm. 1090 ff.), soweit nicht außenwirtschaftsspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen sind. AK sind dabei uE nicht final, sondern veranlassungsorientiert zu interpretieren, denn der breite AK-Begriff entspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 183).

3. Zugang von Umlaufvermögen

a) Zugang von Vorräten

22

AHK von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen bestimmen sich nach dem vom ausländ. Lieferanten in Rechnung gestellten Preis. Als Nebenkosten den AK hinzuzurechnen sind die vom inländ. Käufer zu übernehmenden Aufwendungen für Transport, Ein- und Ausfuhrzölle und andere Eingangsabgaben. Zölle und andere Eingangsabgaben, die erst bei der Entnahme der Vorräte aus dem Zoll- oder Freihafenlager erhoben werden, sind nachträglich den AK zuzurechnen, soweit es sich um eine noch dem Anschaffungsvorgang zuzuordnende Zwischenlagerung handelt. Bei Bewertungsvereinfachungen nach § 240 Abs. 3 und 4, § 256 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2a (s. näher Anm. 115 ff., 135 ff., 145 ff., 1121 ff.) sind bei der Überprüfung ihrer Zulässigkeit, ihrer Durchführungsvorschriften und ihrer für die Ordnungsmäßigkeit unterstellten Fiktionen die Fremdwährungskurse als zusätzliche Werteelemente zu beachten. Weitergehende Vereinfachungen der Praxis sind uU akzeptabel, sofern die Abweichungen nicht wesentlich sind und sie nicht zu ganz unzutreffenden AK führen (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 111).

Gruppen- und Durchschnittsbewertung: Bei der Durchschnittsbildung im Rahmen der Gruppenbewertung werden eingehende Zugänge in Fremdwährung mit dem Geldkurs oder uE vereinfacht mit dem Devisenkassamittelkurs umgerechnet. Hierbei sind die für die Ermittlung des gewogenen Perioden- oder gleitenden Durchschnittswerts zu erfassenden Lagerzugänge auf Basis der bei der Beschaffung jeweiligen Anschaffungskurse umzurechnen. Insofern ergeben sich lediglich im Falle einer in Fremdwährung geführten (Lager-)Buchführung zusätzliche Fragen nach dem zutreffenden Umrechnungskurs für den in Fremdwährung erfassten Endbestand. Der einfache Durchschnittskurs (s. Anm. 140) würde der geforderten Gewichtung nach Menge und Fremdwährungspreis nicht voll entsprechen, uE ist die Umrechnung des gewogenen Fremdwährungsbestands mit dem einfachen Periodendurchschnittskurs allerdings vertretbar, sofern nicht erhebliche Kursschwankungen zu einem falschen Gesamtbild der Vermögenslage führen und damit uU ein GoB-Verstoß vorliegt (die GoB-Konformität der Gruppenbewertung wird von der FinVerw. ausdrücklich für Vorratsvermögen in R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR verlangt).

Verbrauchsfolgeverfahren: Bei Verbrauchsfolgeverfahren ist der Zeitbezug der jeweiligen Wechselkurse durch die Verbrauchsfiktion determiniert. In § 6 Abs. 1 Nr. 2a (s. näher Anm. 1121 ff.) ist als einzig stl. zulässiges Verbrauchsfolgeverfahren das Lifo-Verfahren („last in-first out“) durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) kodifiziert und für Wj. anwendbar, die nach dem 31.12.1989 enden. Hier sind für die Vorratsbewertung die zeitlich weiter zurückliegenden Einzelbeschaffungswerte maßgeblich, weil die zuletzt angeschafften Vorräte als zuerst verbraucht gelten. Bei einer in Euro geführten (Lager-)Buchführung treten keine besonderen Probleme auf, da die Anschaffungskurse bereits bei der Anschaffungsverbuchung anzuwenden waren.

Festbewertung: Die Festbewertung (vgl. H 6.8 „Festwert“ EStH) ist bei WG des UV nur zulässig für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276; s. näher Anm. 151). Zugänge sind zu aktivieren, bis der Stichtagsbuchwert die anzustrebende Festwerthöhe erreicht, und im umgekehrten Fall ist so lange zu warten, bis sich ein annähernd gleichbleibender Bestandswert eingestellt hat. Als Werte kommen regelmäßig die AHK in Betracht, die

nach Einzel- bzw. Durchschnittsbewertung oder Verbrauchsfolgeverfahren ermittelt werden können (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 99). Festbewertung ist nur zulässig, wenn nicht mit erheblichen Kursschwankungen zu rechnen ist.

23 b) Zugang von Forderungen, Wertpapieren und liquiden Mitteln

Forderungen: Die Bilanzierung bei Zugang der Forderungen erfolgt grds. mit den AK gem. Abs. 1 Nr. 2 wie in der HBil. (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Sowohl bei Fremdwährungsforderungen aus Lieferungen und Leistungen als auch aus Darlehensgewährungen stimmen die AK idR mit dem Nennwert der Forderung überein (s. näher Anm. 907). AK sind Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben, soweit sie diesem einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 HGB). Somit handelt sich um einen Anschaffungs- und nicht um einen Herstellungsvorgang (s. Anm. 17, 263). Auch nicht täglich fällige Bankguthaben sind für Fragen der Fremdwährungsumrechnung als Forderungen und nicht als Devisenbestände anzusehen (vgl. WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 269). Grundsätzlich sind Forderungen aus Lieferung und Leistung zum Briefkurs ihrer Entstehung im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistung und Forderungen aus Kreditgewährung zum Geldkurs bei ihrem Zugang in Fremdwährung umzurechnen. Vereinfachend können uE Forderungen allgemein zum Devisenkassamittelkurs beim Zugang in Fremdwährung umgerechnet werden (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 120).

Wertpapiere und Anteile: Bei Wertpapieren und Anteilen in Fremdwährung gelten die Ausführungen zu den finanziellen WG des AV, insbes. zu ausländ. Gesellschaften, sinngemäß (s. Anm. 21, 1090 ff.).

Liquide Mittel: In Fremdwährung valutierende täglich fällige Bankguthaben oder Schecks wie auch Sorten sind vereinfachend zum Devisenkassamittelkurs (vgl. COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 2012, 255; GEBHARDT/BREKER, DB 1991, 1529) beim jeweiligen Zugang umzurechnen. Bei Fremdwährungskontokorrenten mit ständig wechselndem Bestand kann der Kontensaldo des Stichtags nach seiner Entstehung vereinfachend nach Durchschnitts- oder Verbrauchsfolge wie bei Vorräten ermittelt werden.

Zahlenbeispiel: Ein Fremdwährungskonto wird mit 0 € Ende Oktober 2xx1 eröffnet und weist zu unterschiedlichen Terminen und Umrechnungskursen verschiedene Ein- und Auszahlungen auf.

Kontokorrentkonto mit Ein- und Auszahlung in Fremdwährung				
Datum	Sachverhalt	Betrag in E_{FW}	Kurs in $E_{FW}/\text{€}$	Betrag in €
31.10.2xx1	Einzahlung	150 000	1,50	100 000
30.11.2xx1	Einzahlung	36 250	1,45	25 000
5.12.2xx1	Auszahlung	-70 000	1,40	-50 000
31.12.2xx1	Einzahlung	15 500	1,55	10 000
Stichtags- Durchschnitts- Lifo	Umrechnung	131 750	1,55 1,49 1,50	85 000 88 020 87 833

Wenn die Auszahlung von 70000 E_{FW} zum Kurs von $(150000 + 36250) / (100000 + 25000) = 1,49$ im gleitenden Durchschnitt umgerechnet wird, also $70000 / 1,49 = 46980$ €, bestimmt sich somit der Saldo zu $100000 + 25000 - 46980 + 10000 = 88020$ €, während bei Lifo-Umrechnung zum Kurs von 1,5 der ersten Einzahlung umgerechnet wird; mithin errechnet man in dem Fall $131750 / 1,5 = 87833$ €.

Weitere Vereinfachungen der Durchschnittsbildung und Verbrauchsfolgefiktionen sind uE ebenfalls zulässig (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH in NWB-BILKOMM. III. § 256a HGB Rn. 22, 27a, mit Zahlenbeispiel; differenzierend KIRSCH/KÖHLING in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 256a HGB Rn. 26; KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 111, 151 f.; aA WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 284).

4. Zugang von Verbindlichkeiten

24

Verbindlichkeiten mit Auslandsbezug sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB wie alle Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Ein Auslandsbezug der Verbindlichkeiten ist gegeben, wenn ein ausländ. Lieferant seine vertragliche Verpflichtung erfüllt hat oder wenn ein Fremdwährungsdarlehen aufgenommen wurde. Auch erhaltene Anzahlungen in Fremdwährung rechnen nach § 266 Abs. 3 HGB zu den Verbindlichkeiten. Allgemein gelten die Ausführungen zu Fremdwährungsforderungen mit umgekehrtem Vorzeichen sinngemäß (s. Anm. 3).

Ist die Höhe der Rückzahlungsverpflichtung einer Fremdwährungsverbindlichkeit von einem bestimmten Wechselkurs abhängig, ist grds. der Wert zum Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit maßgebend (vgl. BMF v. 12.8.2002, BStBl. I 2002, 793). Für die Fremdwährungsumrechnung von Verbindlichkeiten ist wegen dieser anzuwendenden Umrechnungskurse zu unterscheiden, ob es sich um Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bzw. Darlehensverbindlichkeiten oder um erhaltene Anzahlungen handelt. Erhaltene Anzahlungen sind grds. mit dem höheren Briefkurs und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bzw. Darlehensverbindlichkeiten mit dem Geldkurs beim Zugang umzurechnen, wenn nicht wie uE auch beim Zugang der Devisenkassamittelkurs herangezogen wird (s. Übersicht in Anm. 10).

5. Zugang von Rückstellungen

25

Von den nach Handelsrecht gebotenen Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 HGB haben lediglich Rückstellungen mit Schuldencharakter (dazu KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 116), nämlich Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und Gewährleistungen, die ohne rechtl. Verpflichtung erbracht werden, einen Bezug zur Fremdwährungsumrechnung (vgl. WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 288). Drohverlustrückstellungen dürfen jedoch estl. nach § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht gebildet werden. Zu nennen sind etwa Gewährleistungen für Exporte oder ungewisse Verpflichtungen für im Ausland zu führende Rechtsstreite. Die Höhe der ungewissen Verbindlichkeit ist üblicherweise im Schätzwege zu ermitteln und der so ermittelte Fremdwährungsbetrag entsprechend der Vorgehensweise bei den Fremdwährungsverbindlichkeiten (s. Anm. 24) mit dem Devisenkassageldkurs umzurechnen (vgl. WLECKE, Währungsumrechnung und Gewinnbesteuerung bei international tätigen deutschen Unternehmen, 1989, 290 ff.). Mangels Erwähnung in der erschöpfenden Aufzählung der Positionen

von § 256a Satz 1 HGB (vgl. DÖRFLER/ADRIAN, DB 2010, Beil. 5, 58 [62]) fallen Rückstellungen zwar nicht unter die vereinfachende Regelung von § 256a Satz 2 HGB; auch hier wird aber uE eine Zugangsbewertung zum Devisenkassamittelkurs aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden sein (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 161, 165).

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e sind Verpflichtungsrückstellungen abzuzinsen (Abzinsung auch handelsrechtl. nach § 253 Abs. 2 HGB; vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in BECK-BILKOMM. VIII. § 253 HGB Rn. 188). Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2; zu Zinsdifferenzen unterschiedlicher Währungsräume bei Rückstellungen für Fremdwährungsverpflichtungen THEILE, DStR 2009, Beil. zu Heft 18, 21 [32]).

VII. Fremdwährungsumrechnung bei der Folgebewertung von Wirtschaftsgütern

26 1. Folgebewertung von Sachanlagevermögen

Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens, denen Beträge aus der Fremdwährungsumrechnung zugrunde liegen, sind zur Beurteilung von Wertminderungen oder Werterhöhungen und zur Auswahl des entsprechenden Umrechnungskurses grds. danach zu unterscheiden, ob für den Teilwert ein ausländ. Absatz- oder Beschaffungsmarkt einschlägig ist. Ist ein Absatzmarkt maßgeblich, erfolgt grds. die Umrechnung zum Briefkurs, ist ein Beschaffungsmarkt einschlägig, erfolgt grds. eine Umrechnung zum Geldkurs; vereinfachend kann uE in beiden Fällen ein Mittelkurs zur Anwendung kommen (vgl. KOZIKOWSKI/LEISTNER in BECK-BILKOMM. VIII. § 256a HGB Rn. 66).

Wertminderung: Teilwertabschreibungen sind bei abnutzbaren WG des Sachanlagevermögens nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zulässig (s. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05 BStBl. II 2006, 680; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372). Wertminderungen könnten zB aus nach Fremdwährungsumrechnung gesunkenen Wiederbeschaffungskosten von WG resultieren, für die ein ausländ. Beschaffungsmarkt relevant ist, und auch bei geplantem Verkauf eines WG des Sachanlagevermögens ins Ausland. Nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht handelsrechtl. eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Seit dem BilMoG resultiert nach Ansicht der FinVerw. ein eigenständiges stl. Wahlrecht (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239; str., s. Anm. 51, 767 und § 5 Anm. 110 mwN). Bei nicht abnutzbaren WG des AV gilt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 mit identischer stl. Konsequenz.

Werteshöhung: Bei Werterhöhungen, die im Zusammenhang mit Fremdwährungsumrechnungen zB aus gestiegenen Wiederbeschaffungskosten von WG resultieren können, ist einerseits zu unterscheiden, ob es sich um eine Werteshöhung nach einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung handelt, und andererseits darauf abzustellen, ob die WG abnutzbar sind oder nicht. Kompensiert die Teilwert-Erhöhung eine vorausgegangene Teilwertabschreibung, ist bei abnutzbaren WG des AV die Zuschreibung höchstens bis zu den um AfA nach § 7 fortgeführten AHK zulässig und aufgrund jährlicher Teilwert-Kontrolle geboten. Ohne vorherige Teilwertabschreibung oder über die – ggf. fortgeführten – AHK der WG hinaus ist aufgrund des in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 kodifizierten Bezugs zu den AHK eine Zuschreibung stl. nicht zulässig (vgl. Ku-

LOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 22). Dies gilt auch, wenn handelsrechtl. ausnahmsweise § 256a HGB für Sachanlagen Bedeutung erlangt (s. Anm. 14).

Festbewertung: (s. auch Anm. 20 „Festbewertung“) Zu einer Änderung des Festwerts kommt es allgemein dann, wenn der Bestand der mit einem Festwert bewerteten WG in seiner Größe, seinem Wert oder seiner Zusammensetzung (§ 240 Abs. 3 HGB) nicht nur geringen Veränderungen unterlegen hat. Wird ein Festwert für in Fremdwährung angeschaffte WG gebildet und steigt an nachfolgenden Stichtagen der Umrechnungskurs, muss der Festwert nach unten korrigiert werden; die FinVerw. geht in R 5.4 Abs. 3 Satz 4 EStR von einem Herabsetzungswahlrecht aus.

2. Folgebewertung von Beteiligungen und finanziellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 27

Zur Teilwertermittlung von Beteiligungen an einer ausländ. KapGes. hat schon der RFH v. 18.8.1943 (VI 152/43, RStBl. 1943, 710) auf deren inneren Wert für den Anteilseigner abgestellt. Die Funktion und die Bedeutung der Beteiligung für das diese Beteiligung bilanzierende Unternehmen sind, wenn man idR vom Ertragswert des Unternehmens ausgeht, bei einer Änderung des Wechselkurses der ausländ. Währung in die Bewertung einzubeziehen. Beim inneren Wert einer Beteiligung sind also Ertragslage und -aussichten, Vermögenswert und die funktionale und wirtschaftliche Bedeutung des Beteiligungsunternehmens zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 89, 274, mwN; v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV, 1194; v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; s. näher Anm. 810).

Wertminderung: Teilwertabschreibungen zB wegen nach Fremdwährungsumrechnung gesunkenen Wiederbeschaffungskosten sind bei WG des Finanzanlagevermögens nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ebenfalls nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung – und zwar fakultativ wegen des aus Sicht der FinVerw. (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, str.) eigenständigen stl. Wahlrechts – zulässig, auch wenn bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ein handelsrechtl. Abschreibungsgebot nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB und bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung ein handelsrechtl. Abschreibungswahlrecht nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB besteht.

► *Voraussichtliche Dauer:* Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung geht die FinVerw. (vgl. BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514) nur aus, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die AK oder zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die AK gesunken ist; zusätzliche Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. bzw. StBil. seien zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372). Bei einer Fremdwährungsumrechnung kann uE von einer voraussichtlich Dauer ausgegangen werden, wenn nach einer Wertminderung unter die AK keine konkreten Anhaltspunkte einer Werterholung zum Abschlussstichtag vorliegen (vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, zu Infineon-Aktien; ausführl. dazu GÜNKEL, StbJb. 2011/12, 263 [266 f.]; zu abl. Rspr. bei Fremdwährungsverbindlichkeiten s. Anm. 24).

► *Anlaufverluste:* Bei Anlaufverlusten, die im Anschaffungspreis einer ausländ. Beteiligung Berücksichtigung finden, zB weil das Unternehmen nach seiner Gründung voraussichtlich in naher Zukunft nachhaltig mit Gewinn arbeiten wird (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 71/67, BStBl. II 1970, 87), sind idR keine Teil-

wertabschreibungen möglich (vgl. RFH v. 11.5.1939 – III 140/38, RStBl. 1939, 805; BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Als Anlaufphase werden bei einer ausl. KapGes. fünf Jahre angenommen. Zu berücksichtigen sind uE Anlaufverluste bei ausl. Gesellschaften, die aufgrund eines überhöhten Anschaffungspreises „überraschend“ anfallen (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 289 f.), und ebenso Wertminderungen, die nachweislich auf einer Fehlmaßnahme beruhende Verluste darstellen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; s. zu Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausl. Tochtergesellschaft EuGH v. 29.3.2007 – C 347/04, BStBl. II 2007, 492; BMF v. 11.6.2007, BStBl. I 2007, 488; zur dauernden Wertminderung bei börsengehandelten Anteilen BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFH/NV 2012, 306; v. 7.11.2011, I R 7/11, BFH/NV 2012, 310).

Bei Beteiligungen und WG des Finanzanlagevermögens mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger kann der handelsrechtl. Umrechnungswert nach § 256a HGB aus der Fremdwährungsumrechnung ein an die Stelle der AHK nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 tretender Wert sein, sofern § 256a HGB als GoB aufgefasst wird und damit maßgeblich für die stl. Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 ist.

Werterhöhung: Bei Werterhöhungen, die im Zusammenhang mit Fremdwährungsumrechnungen zB aus gestiegenen Wiederbeschaffungskosten von WG des Finanzanlagevermögens resultieren können, ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Werterhöhung nach einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung handelt oder nicht.

► *Zuschreibungsgebot:* Nur wenn die Teilwerterhöhung eine vorausgegangene Teilwertabschreibung kompensiert, ist eine Zuschreibung höchstens bis zu den historischen AHK zulässig und aufgrund jährlicher Teilwertkontrollen geboten. Ohne vorherige Teilwertabschreibung oder über die AHK hinaus ist aufgrund Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 stl. keine werterhöhende Zuschreibung möglich. Dies gilt auch, wenn es sich handelsrechtl. um Finanzanlagevermögen handelt, das nach § 256a Satz 2 HGB eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger hat.

► *Auflösungsgewinn:* Zur Berechnung des Auflösungsgewinns aus einer in ausl. Währung angeschafften und veräußerten Beteiligung an einer KapGes. ist nicht lediglich der Saldo des in ausl. Währung errechneten Veräußerungsgewinns/Veräußerungsverlustes zum Zeitpunkt der Veräußerung umzurechnen, sondern es sind zu unterschiedlichen Stichtagen sowohl die AK als auch der Veräußerungspreis zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens in Euro umzurechnen (vgl. BFH v. 24.1.2012 – IX R 62/10, BFH/NV 2012, 847).

28 3. Folgebewertung von Umlaufvermögen

Für UV gilt handelsrechtl. das strenge Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 4 HGB. Die FinVerw. lässt eine Teilwertabschreibung für WG des UV nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nur aufgrund einer dauernden Wertminderung zu und nur dann, wenn die Wertminderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der StBil. anhält. Außerdem wird verlangt, zusätzliche Erkenntnisse bis zur Aufstellung der HBil. bzw., wenn keine HBil. aufzustellen ist, bis zur Aufstellung der StBil. zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 23, 32). Für Werterhöhungen gelten die Ausführungen zu WG des AV (s. Anm. 26) sinngemäß.

Vorräte: Nach § 253 Abs. 4 HGB sind Vorräte verpflichtend abzuwerten. Vorräte können stl. nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bei voraussichtlich dauernder Wertmin-

derung freiwillig (vgl. BMF. v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239) mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden.

► *Beschaffungs- oder Absatzmärkte:* Bei Vorräten bestimmen sich im Rahmen einer Fremdwährungsumrechnung die nach § 253 Abs. 4 HGB aus einem Börsen- oder Marktpreis bzw. in Ermangelung solcher Preise aus einem beizulegenden Wert abzuleitenden Teilwert grds. danach, welche Märkte relevant sind (vgl. MORCK in KOLLER/ROTH/MORCK VII. § 256a HGB Rn. 2). Der Beschaffungsmarkt ist für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, der Absatzmarkt hingegen für unfertige und fertige Erzeugnisse von Bedeutung, während eine doppelte Maßgeblichkeit beider Märkte für Handelswaren greift (vgl. ADS VI. § 253 HGB Rn. 488; zur fehlenden Notwendigkeit einer Verlustantizipation bei gegenläufigen Preisentwicklungen BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl. 2011, 358 ff.). Für WG des Vorratsvermögens ist unter den Voraussetzungen einer solchen Preis- oder Fremdwährungskursentwicklung eine Teilwertabschreibung (s. Anm. 19) bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zulässig. Der niedrigere Teilwert ist unter Berücksichtigung aller wertbildenden Faktoren zu ermitteln. Deshalb führt ein gestiegener Wechselkurs bei gleichzeitiger Preiserhöhung erst dann zu einer Teilwertabschreibung, wenn ersterer überwiegt.

► *Festbewertung* ist nur bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zulässig (§ 240 Abs. 3 HGB; vgl. BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276) und sofern nicht mit erheblichen Kursschwankungen zu rechnen ist. Nachhaltige Kursänderungen sind bei der mindestens dreijährigen Festwertkontrolle zusammen mit den sonstigen festwertbildenden Faktoren zu berücksichtigen (vgl. BAUMBACH/HOPT/MERKT XXXV. § 240 HGB Rn. 7). Wurde ein Festwert für in Fremdwährung angeschaffte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zulässigerweise gebildet und steigt an nachfolgenden Stichtagen der Umrechnungskurs, muss der Festwert nach unten korrigiert werden (stl. Wahlrecht nach H 6.8 „Festwert“ EStH iVm. R 5.4 Abs. 3 Satz 4 EStR).

Forderungen: Handelsrechtlich sind Fremdwährungsforderungen unter Beachtung des Anschaffungswertprinzips nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und des Gewinnrealisationsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 am Abschlussstichtag zum Devisenkassamittelkurs in Euro umzurechnen (§ 256a Satz 1 HGB), es sei denn, es handle sich um Fremdwährungsforderungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger, bei denen diese Prinzipien ausdrücklich außer Kraft gesetzt werden (§ 256a Satz 2 HGB; s. Anm. 10). Wenn wie uE § 256a HGB als GoB aufgefasst wird und somit eine Auswirkung auf die stl. Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 hat, kann der handelsrechtl. Umrechnungswert aus der Fremdwährungsumrechnung ein an die Stelle der AHK nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 tretender Wert sein, ohne auf die Kriterien einer Teilwertabschreibung abzustellen, wenn es sich um Fremdwährungsforderungen mit einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger handelt.

► *Wertminderung:* Bei der Bewertung sind jene wertmindernden Einflüsse zu berücksichtigen, die eine Rückzahlung der Forderung unwahrscheinlich oder zweifelhaft machen. Für eine Fremdwährungsforderung wie auch für UV und Forderungen allgemein ist nach Meinung der FinVerw. eine Teilwertabschreibung ebenfalls nur aufgrund einer dauernden Wertminderung zulässig. Voraussichtlich dauernd wertmindernde Umstände führen zu einem Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert, wenn ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises weniger als den Nennwert der Forderung zahlen würde. Eine Teilwertabschreibung ist uE nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 möglich, wenn die Wertminderung zum Erfüllungszeitpunkt noch wahrscheinlich ist, wobei nach

der Laufzeit der Forderung zu unterscheiden ist (s. Anm. 916). Trotz der Erwerbsfiktion rechtfertigten bloße auf einem Auslandsbezug beruhende Informationsdefizite allein uE keine Teilwertabschreibung (s. näher Anm. 911 ff.).

► **Werterhöhung:** Auch bei Fremdwährungsforderungen ist eine Teilwerterhöhung nur dann geboten, wenn sie eine vorausgegangene Teilwertabschreibung kompensiert. Eine Zuschreibung erfolgt höchstens bis zu den historischen AK.

29 4. Folgebewertung von Verbindlichkeiten

Als Posten der Passivseite müssen Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag nach dem Imparitätsprinzip mit dem Zugangswert oder, wenn der Erfüllungsbetrag am Bilanzstichtag darüber liegt, mit diesem bilanziert werden. Für Währungsverbindlichkeiten zB aus Lieferungen und Leistungen oder aus Darlehensgewährungen bedeutet die sinngemäße Anwendung der Regelungen für nicht abnutzbare positive WG auf negative WG (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2), dass sich das Niederstwertprinzip in ein Höchstwertprinzip verwandelt (s. Anm. 11).

Werterhöhung: Liegt der Kurswert einer Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag über den AK, ist handelsrechtl. eine Aufwertung obligatorisch vorzunehmen. Für eine Teilwertabschreibung ist estl. nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 Satz 2 eine voraussichtlich dauernde Werterhöhung erforderlich. Ob bei Fremdwährungsverbindlichkeiten eine Veränderung des Fremdwährungskurses zum Bilanzstichtag eine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung zur Folge hat, hängt maßgeblich von der Laufzeit der Verbindlichkeit ab (vgl. BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; best. BFH v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; im Ergebnis zust. PRINZ, StuB 2009, 565 [568]). Hingewiesen wird vom BFH auf eine begrenzte „bestimmte Laufzeit“ von Verbindlichkeiten und entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3 abgestellt auf abnutzbare WG (krit. SCHLOTTER, FR 2009, 1056 [1059], wegen der Betonung einer an der Eigenart des WG ausgerichteten Prognose; HAHNE, DStR 2009, 1573 [1575], der das Prognoseproblem für kaum lösbar hält; uE zutr. BUCIEK, DB 2010, 1029 [1030], unter Hinweis auf einen gespaltenen Ansatz der Rspr.; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 369; HOFFMANN, DB 2009, 1439 [1441], sowie GÜNKEL, StbJb. 2011/12, 263 [269], raten ggf. zur Ablösung des alten Darlehensvertrags und Neuabschluss zur Realisation der Währungsverluste) und auf die Rspr., die zu abnutzbaren WG ergangen ist (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05 BStBl. II 2006, 680).

Wertminderung: Liegt der Kurswert der Verbindlichkeit unter den AK, ist eine Abwertung der Verbindlichkeit aufgrund des Imparitätsprinzips grds. nicht zulässig, es sei denn, die Fremdwährungsverbindlichkeit habe eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger. Dann wird das Höchstwertprinzip bei der Bilanzierung durch § 256a HGB außer Kraft gesetzt und die Fremdwährungsverbindlichkeiten mit dem Wert angesetzt, der sich aus der Umrechnung mit dem Devisenkassamittelkurs ergibt (vgl. ZWIRNER/BUSCH, DB 2012, 2641). Auch bei negativen WG ist uE festzuhalten, dass stl. erfolgswirksam nur eine vorausgegangene Teilwerterhöhung kompensiert werden muss. Dies gilt auch, wenn es sich handelsrechtl. um Fremdwährungsverbindlichkeiten handelt, die nach § 256a Satz 2 HGB eine Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger haben.

30 5. Folgebewertung von Rückstellungen

Bei Verpflichtungsrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeiten im weiteren Sinne) werden die zum Abschlussstichtag in Fremdwäh-

rung zu erfüllenden Verbindlichkeiten in Euro umgerechnet (vgl. SCHMIDT, BBK 2009, 121 [132 f.]). Rückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB an jedem Abschlussstichtag zu dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Theoretisch wäre bei Fremdwährungsrückstellungen der Umrechnungskurs des zukünftigen Erfüllungsdatums heranzuziehen, der aber mangels verlässlicher Schätzung mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag substituiert wird (THEILE/STAHNKE, BBK 2009, 711).

Einstweilen frei.

31–39

[Anschluss S. E 61]

F. Verhältnis des § 6 zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsvorschriften

40

Die allgemeinen Regelungen der Gewinnermittlung sind in §§ 4, 5, 6 u. 7 enthalten (vgl. die Überschrift zu Abschn. II 3 des EStG „Gewinn“). Sie gliedern sich in zwei Gruppen: § 4 und § 5 regeln den Ansatz der Wirtschaftsgüter, § 6 und § 7 die Höhe des Ansatzes, seine *Bewertung* (s. über den Unterschied zwischen Ansatz und Bewertung auch Anm. 69). § 7 ergänzt den § 6 Abs. 1 für den Fall, dass Anschaffungs- oder HK entstanden sind; § 6 Abs. 2 und Abs. 2a ergänzen bzw. ersetzen den § 7 für den Fall der Anschaffung oder Herstellung geringwertiger WG und gehören gesetzessystematisch zu § 7 (s. Anm. 1251 u. 1307).

§ 6 beschr. sich also auf die Bewertung der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 beim Vermögensausgleich anzusetzenden WG. Dagegen bildet § 6 Abs. 1 „*keine eigenständige Bilanzierungsvorschrift*“ (RegE z. EStÄndG v. 16.5.1969, BTDrucks. V/3187); dh. aus § 6 kann nicht geschlossen werden, ob ein WG anzusetzen ist (s. dazu ausführl. Anm. 226–230).

Sonderbestimmungen der Gewinnermittlung enthalten § 16 Abs. 2, Abs. 3 Satz 3 und § 17 Abs. 2 betr. bestimmte Veräußerungsgewinne. Im Fall des § 16 Abs. 2 erfolgt der Ansatz des veräußerten BV oder Anteils gem. § 4 Abs. 1 oder 5, seine Bewertung gem. § 6 (s. § 4 Abs. 1 Satz 6, § 5 Abs. 6). Im Fall des § 17 greift § 6 nicht ein.

Einstweilen frei.

41

II. Verhältnis zu anderen steuerlichen Bewertungsvorschriften

1. Andere einkommensteuerrechtliche Bewertungsvorschriften

42

§ 6 Abs. 1 enthält die *allgemeinen Bewertungsregeln* für die beim Vermögensvergleich iSd. § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzenden WG. Über Ergänzung des § 6 Abs. 1 durch § 7 und § 6 Abs. 2 und Abs. 2a s. Anm. 40.

Sonderregelungen gehen den allgemeinen Regeln der §§ 6, 7 vor; so besonders:

- Vorschriften über die Bewertung bestimmter WG (§ 6a Abs. 3–4, § 6b, § 16 Abs. 2 u. 3 (s. dazu § 16 Anm. 21 und 22), § 17 Abs. 2 Satz 2 (s. auch § 17 Anm. 29–31): s. auch R 6.6 EStR betr. Übertragung stiller Rücklagen bei Ersatzbeschaffung (s. dazu § 5 Anm. 459);
- Bewertungsfreiheiten, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (s. §§ 7 a–7k; die in § 51 Abs. 1 Nr. 2 enthaltenen Ermächtigungen und ihre Ausfüllung durch die EStDV; einkommensteuerrechtliche Bewertungsfreiheiten in anderen Gesetzen);
- Billigkeitsmaßnahmen durch Zulassung von Bewertungen, die von § 6 abweichen, durch die FinVerw. (§ 163 AO).

2. Vorschriften des Bewertungsgesetzes

43

Ergänzende Bedeutung des Bewertungsgesetzes für das EStG: Die Bewertungsregeln des BewG gelten im Verhältnis zu § 6, dh. für die Bewertung von WG im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5, nur *ergänzend*; § 6 geht vor (vgl. § 1 Abs. 2 BewG).

Einstweilen frei.

44–45

III. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bewertungsregeln

Schrifttum: RAUPACH (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984 (DStJG 7), insbes. mit folgenden Beiträgen zu allgemeinen Bewertungsfragen in der StBil.: MEINCKE, Bewertung als Rechtsproblem, S. 7; TANZER, Die Maßgeblichkeit der HBil. für die Bewertung in der StBil., S. 55; SCHNELOCH, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Besteuerung, WPg. 1985, S. 565; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986; BORDEWIN, Zur Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung, DStR 1988 S. 668; SCHNELOCH, Abschreibungen und Zuschreibungen, WPg. 1988, S. 661; MATHIAK, Mängel der beabsichtigten Neuregelung der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG eines Regierungsentwurfs, DStR 1988, S. 274; SÖFFING, Offene Fragen beim umgekehrten Maßgeblichkeitsgrundsatz I + II, DB 1988, S. 241–247 u. 297–301; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DStR-Beil. zu Heft 20/1988; BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), HBil. und StBil., Wiesbaden 1989, S. 15–31; RAUPACH, HBil.- u. StBil.-Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), HBil. und StBil., Wiesbaden 1989, S. 105–117; DÖLLERER, Maßgeblichkeitsprinzip und Bewertung, in Bericht über die Fachtagung 1988 des IDW, Düsseldorf 1989, S. 287–293; zur Literatur seit 1990 s. das ausführliche Schrifttumsverzeichnis vor § 5 Anm. 61.

46 1. Überblick – Rechtslage bis 1990

In § 5 Abs. 1 ist der sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz enthalten, wonach das BV nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Dabei sind verschiedene Ebenen zu unterscheiden, und zwar:

- Zurechnung der Wirtschaftsgüter (Einlage, Entnahme),
- Ansatz der Wirtschaftsgüter und die
- Bewertung der Wirtschaftsgüter.

§ 5 Abs. 1 bestimmt für den Schluss des Wirtschaftsjahrs den Ansatz desjenigen BV, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“, und zwar mit Geltung sowohl für solche Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, als auch für solche Gewerbetreibenden, die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen. Soweit der Ansatz von Vermögensgegenständen handelsrechtlich normiert ist (bes. in §§ 246–251 HGB), erstreckt sich die Bezugnahme des § 5 Abs. 1 auf die handelsrechtlichen GoB auch auf jene Normen, wobei allerdings § 5 Abs. 2 bis 5 als „lex specialis“ vorgehen. Ferner wird der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei Wahlrechten durch die Rspr. des Großen Senats des BFH (v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) auch im Bereich des Bilanzansatzes eingeschränkt (s. § 5 Anm. 81, 105).

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird aufgrund des Vorbehalts in § 5 Abs. 6 für den Bereich der *Zuordnung zum BV* (Einlage, Entnahme) und der *Bewertung* der WG erheblich durchbrochen.

Frühere Rechtslage (bis 1990): Die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für den Bereich der Bewertung wurde bis 1990 im Schrifttum teilweise abgelehnt (vgl. zB noch BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620/625 r. Sp.: „Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter besteht grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 4, § 6 EStG)“ [jetzt § 5 Abs. 6]; TANZER, DStJG 7 [1984], 55 [78 ff.]; s. ferner die Nachweise bei SCHMIDT XIII. § 5 Anm. 9c) bb); MEINCKE, StuW 1990, 15).

Gegen eine Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Rahmen der Bewertung spricht der auf den „Ansatz“ von WG bezogene Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 (so TANZER, DStJG 7 [1984], 55 [78]; vgl. auch die kritischen Ausführungen von AHMANN, FS L. Schmidt, 1993, 269 [285 f.]).

2. Grundsätzliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bewertungsregeln für die steuerliche Gewinnermittlung

47

Die Verweisung auf die GoB gilt nach inzwischen herrschender Auffassung zumindest subsidiär – also in bestimmten Grenzen – auch für die Bewertung (s. § 5 Anm. 86; ebenso zB WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 33).

Anwendung der Maßgeblichkeit im Rahmen der Bewertung: Die Gesetzesbegründung zur Einf. des Abs. 1 Satz 2 aF (seit VZ 1990) hat klargestellt (vgl. BTDrucks. 11/5970 v. 5.12.1989, 36; RAUPACH, BFuP 1990, 515 [524 f.]), dass sich die Maßgeblichkeit auch auf den Bereich der Bewertung erstreckt (vgl. BTDrucks. 11/5970 v. 5.12.1989, 36; dazu WASSERMAYER, DStJG 14 [1991], 29 [38 f.]; BALLWIESER, BFuP 1990, 477 [488]; RAUPACH, BFuP 1990, 515 [524 f.]; STOBBE, DStR 1991, 53 [56]; HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3, Rn. 8, 21 ff.); s. § 5 Anm. 86. Durch die Änderung des Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG (s. § 5 Anm. 2, 62) hat sich daran uE nichts geändert.

Bestätigung durch den Großen Senat: Der GrS (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II, 830 [833]) hat inzwischen für einen Kernbereich der Bewertung – und zwar für die Begriffsbestimmung der HK (s. dazu § 6 Anm. 455) – die Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes anerkannt und damit seine frühere Rspr. (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) aufgegeben. Damit ist – zumindest seit 1990 – im begrenzten Umfang von einer Maßgeblichkeit im Rahmen der Bewertung auszugehen (s. auch BFH v. 26.8.1993, BStBl. II 1994, 232; v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730 mwN]; v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349; im Ergebnis ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 34). Dabei ist allerdings das Verhältnis zum Bewertungsvorbehalt und zu den anderen Bewertungsvorschriften noch nicht abschließend geklärt.

3. Formeller Vorrang des § 6 vor den handelsrechtlichen Bewertungsregeln (Bewertungsvorbehalt)

48

Bewertungsvorbehalt: § 5 Abs. 6 bestimmt, dass die Vorschriften der §§ 6, 6a und 7 zu befolgen sind, dass sie also bei der steuerlichen Gewinnermittlung der in § 5 Abs. 1 genannten Gewerbetreibenden den handelsrechtlichen Bewertungsregeln vorgehen, soweit sie diesen widersprechen (so auch RegE EStÄndG v. 16.5.1969, BTDrucks. V/3187). Der Bewertungsvorbehalt war schon im § 13 EStG 1925 und im § 5 EStG 1934 – mit modifiziertem Wortlaut – enthalten (s. den Text des damaligen Gesetzeswortlauts bei § 5 Anm. 2 und § 5 Anm. 71–76). Hintergrund dieser Regelung damals war, dass im Handelsrecht noch keine detaillierten Bewertungsvorschriften kodifiziert und daher Unterbewertungen in der HBil. teilweise zulässig waren, die durch den Bewertungsvorbehalt und durch steuerrechtliche Spezialvorschriften teilweise ausgeschlossen werden sollten (vgl. VOGT, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, 104 f.).

Möglicher Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes trotz des Bewertungsvorbehalts: Fraglich ist, ob und inwieweit der Bewertungs-

behalt auch bei fehlenden stl. Vorschriften und Regelungen einschlägig ist. Dabei sind folgende drei Ebenen bei der Bewertung zu differenzieren:

- Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Begriffe bei fehlender stl. Begriffsbestimmung,
- Geltung handelsrechtlicher Ermittlungsregeln bei fehlenden stl. Ermittlungsregeln sowie
- Geltung zwingender handelsrechtlicher Bewertungsregeln bei stl. Wahlrechten.

Handelsrechtliche Begriffsbestimmungen und Ermittlungsregeln bei fehlenden stl. Vorschriften: Entsprechend dem Beschl. des Großen Senats v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) ist bei einer fehlenden Begriffsbestimmung im § 6 EStG von einer Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung auszugehen (ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 34; s. Anm. 271). UE kann dieser Beschl. auch auf die sonstigen handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln übertragen werden (Kalkulation; Ermittlung der Unterbeschäftigung uä.).

Geltung handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) für die Bewertung: Die Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1–7 sind nicht vollständig. Daher sind für die stl. Bewertung nach inzwischen hM die handelsrechtlichen GoB trotz des Bewertungsvorbehalts – zumindest – ergänzend heranzuziehen.

Wahlrechte bei handelsrechtlicher Begriffsbestimmung: Nach Auffassung des IV. Senats geht die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Begriffsbestimmungen allerdings im Rahmen der Bewertung nur sehr eingeschränkt. Nach dem BFH-Urt. v. 21.10.1993 (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176) ist § 6 EStG oft ergänzend auszulegen (ebenso WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 [291]; s. dazu ausführl. § 5 Anm. 81 und 105).

Angleichung der StBil. an die Handelsbilanz: Da es keine Verpflichtung gibt, eine selbständige StBil. aufzustellen, ist der FinVerw. eine stl. korrigierte HBil. einzureichen (§ 60 Abs. 2 EStDV). Fallen die Bewertungen für ein WG an einem Stichtag auseinander, so müssen sie doch in den folgenden Bilanzen durch Anpassung in der StBil. einander angeglichen werden, soweit die stl. Bestimmungen dies zulassen (Bilanzänderung oder Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2; s. dazu § 4 Anm. 353–356, 372–485).

4. Anwendung handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit – Verhältnis zu steuerrechtlichen Spezialregelungen

Schrifttum: s. § 5 Vor Anm. 61.

49 a) Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB): Durch das 1985 verabschiedete und am 1.1.1986 in Kraft getretene Bilanzrichtlinien-Gesetz (zu den Gesetzesmaterialien s. insbes. BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986) sind im § 252 HGB allgemeine Bewertungsgrundsätze kodifiziert worden. Hierzu zählen (s. dazu zB PITTROFF/SCHMIDT/STIEGEL, in Beck-HdR, B 161 mwN):

- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),
- Imparitäts- und Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB),

- Grundsatz der Einzelbewertung und Stichtagsbezogenheit (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 4 HGB),
- Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern Prinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB),
- Abgrenzung nach der Sache und der Zeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB),
- Grundsatz der Bilanzidentität oder der formellen Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) sowie
- Grundsatz der Stetigkeit oder der materiellen Kontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).

Materielle Maßgeblichkeit: Die allg. Bewertungsgrundsätze des § 252 HGB (zB Einzelbewertungsgrundsatz [so zB BFH v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402, 403], Realisationsprinzip, Vorsichtsprinzip; s. § 5 Anm. 210 ff.) fallen grds. unter den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1, da diese Regelungen zu den Grundpfeilern der handelsrechtl. GoB zählen.

Einschränkungen: Die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit hinsichtlich der allg. Bewertungsvorschriften ist allerdings insoweit eingeschränkt, als § 6 (zB Teilwert, spezielle Bewertungsvorschriften zu den Rückstellungen) oder § 7 Abweichendes vorschreiben (vgl. zB WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rz. 33). Allerdings können die handelsrechtl. GoB auch ergänzend (subsidiär) herangezogen werden (zB Durchschnittsbewertung als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz).

b) Anschaffungs- und Herstellungskosten

50

Fehlende steuerliche Begriffsdefinition: In § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 werden die Begriffe der Anschaffungs- und HK zwar genannt, aber nicht definiert. Insoweit gibt es für die Auslegung dieser Begriffe keine stl. Vorschrift, die als Bewertungsvorbehalt greift.

Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Definitionen: Aufgrund des nicht eingreifenden Bewertungsvorbehalts kommt bei den Definitionen der AHK die materielle Maßgeblichkeit zum Tragen. Da § 255 HGB in den allg. – für alle Rechtsformen verbindlichen – Bewertungsvorschriften verankert ist, sind die handelsrechtl. Begriffsdefinitionen betr. AHK grds. maßgeblich (ebenso BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569 [570 f.]; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574 [575]; v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BFH/NV 2003, 1118; H 6.2, H 6.3 EStH; s. § 6 Anm. 271 und 461 mwN).

Abschaffung der Einbeziehungswahlrechte des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Handelsrechtl. besteht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ein Wahlrecht für Verwaltungskosten, Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung, soziale Einrichtungen und freiwillige Sozialleistungen. Nach BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 – Rn. 8) soll dieses Wahlrecht – entgegen der bisherigen Anerkennung durch R 6.3 Abs. 4 EStR – stl. nicht mehr gelten; es wird in eine Einbeziehungspflicht umqualifiziert. Der Verweis auf BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92 (BStBl. II 1994, 176), das sich überwiegend auf Material- und FGK bezieht, ist uE für Verwaltungskosten und soziale Aufwendungen nicht zutreffend, da dieses Urt. sich nicht auf die Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB bezieht (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 199; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 25 u. 171; s. auch Anm. 105 und § 6 Anm. 461).

Fremdkapitalzinsen bei der Einbeziehung in die Herstellungskosten: Anwendung der formellen Maßgeblichkeit nach BMF v. 12.3.2010, Rn. 7 (uE zweifelhaft, s. dazu Anm. 62).

51 c) Teilwert

Eigene Bewertungskonzeption des Steuerrechts: Das StRecht enthält mit dem Teilwert eine Bewertungskonzeption, die dem Handelsrecht fremd ist. Daher greift bei Unterschieden zwischen dem handelsrechtl. „beizulegenden Wert“ und dem Teilwert immer der Bewertungsvorbehalt ein (vgl. zB HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 (Stand 2002), Rn. 29). Allerdings kommt es bei der Auslegung dieser handels- und strechtl. Bewertungskonzeptionen häufig zu ähnlichen Ergebnissen (s. dazu § 6 Anm. 618–621), so dass man sich häufig die Frage stellen kann, ob trotz des Bewertungsvorbehalts ergänzend noch die materielle Maßgeblichkeit zur Anwendung kommen kann.

Anwendung des strengen und gemilderten Niederstwertprinzips: Die handelsrechtl. Abwertungspflicht bei dauerhaften Wertminderungen wird trotz des strechtl. Wahlrechts („kann“) durch die Rspr. und das Schrifttum auch bei der stl. Gewinnermittlung angewandt (vgl. BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627; v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402 [403]; R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 563 f.; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 99; HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V., Kap. 3 (Stand 2002), Rn. 25 mwN; s. ausführl. § 6 Anm. 562), wobei allerdings der Teilwert nicht unterschritten werden darf. Unklar war bisher, ob dies aus der materiellen oder formellen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF) Maßgeblichkeit resultiert; zur Kritik s. ausführl. § 5 Anm. 110. BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 – Rn. 15) geht nach dem Wegfall des bisherigen Satzes 2 davon aus, dass hier die handelsrechtl. Pflicht nicht durchschlägt; das Wahlrecht kann somit nach der Auffassung der FinVerw. abw. von der handelsrechtl. Abschreibungspflicht ausgeübt werden; folglich wird die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit nach Abs. 1 Satz 1 eingeschränkt.

Stellungnahme: Die unterschiedlichen handels- und strechtl. Begriffe führen zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Hierzu gibt es zwei *Alternativen*: Entweder man schließt in dem Bereich des Teilwerts die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips *vollständig* aus, wobei man im EStG das strenge und gemilderte Niederstwertprinzip (statt des bisherigen Wahlrechts: „kann“) für dauerhafte Wertminderungen ausdrükl. verankern könnte, *oder* man überträgt für außerplanmäßige Abschreibungen den handelsrechtl. Begriff des „beizulegenden Wertes“ auf das (Bilanz-) StR und streicht aus dem § 6 den Teilwertbegriff (zur Annäherung der Begriffe „beizulegender Wert“ und „Teilwert“ s. § 6 Anm. 621) sowie die damit zusammenhängenden stl. Wahlrechte. Im letzten Fall könnte dann die materielle Maßgeblichkeit *de lege ferenda* in diesem Teilbereich ganz zum Tragen kommen. Die Auffassung des BMF (v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, Rn. 15) zur neuen Rechtslage widerspricht uE der bisherigen BFH-Rspr.; daher wird der BFH zukünftig zu prüfen haben, ob nach dem Wegfall der formellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF) das Handelsrecht auf das explizite stl. Wahlrecht nach Abs. 1 Satz 1 durchschlägt.

52 d) Absetzung für Abnutzung

Vorrang der Spezialregelung: § 7 regelt die AfA nach der linearen (gleiche Jahresbeträge nach Abs. 1) sowie der degressiven Methode (Restwertabschreibung nach Abs. 2). Mit Ausnahme des Geschäfts- und Firmenwerts (Abs. 1 Satz 2; s. dazu § 7 Anm. 198–209) und der Gebäudeabschreibungen (Abs. 4

und 5) ist die ND in § 7 nicht festgelegt. Insofern ist die stl. Regelung zur AfA *lückenhaft*.

Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Nutzungsdauer: Da die ND für die AfA in § 7 nicht verankert ist, kommt aufgrund der vorliegenden Lücke die handelsrechtl. Nutzungsdauer, die sich nach § 253 Abs. 2 HGB für die planmäßige Abschreibung ergibt, nach Abs. 1 Satz 1 auch für die stl. Gewinnermittlung zum Tragen (ebenso HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 8); s. § 7 Anm. 21. Soweit Abschreibungen nach typisierten AfA-Tabellen vorgenommen werden, müssen diese mit dem Handelsrecht übereinstimmen. Sollte tatsächlich eine kürzere handelsrechtl. ND vorliegen, so ist diese vorrangig, da die sog. AfA-Tabellen (s. § 7 Anm. 195 ff.; BMF v. 15.12.2000, BStBl. I 2000, 1532; uÜ abweichende Einzelfallprüfung der Nutzungsdauer, was den handelsrechtl. GoB entsprechen dürfte, nach BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311) keine entgegenstehenden stl. Vorschriften darstellen, sondern nur die Meinung der FinVerw. widerspiegeln.

e) Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

53

Eigenständiger Begriff: § 7 Abs. 1 Satz 6 enthält für Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung eine stl. Spezialregelung, die eine Parallelvorschrift zu den handelsrechtl. außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 HGB darstellt, diesen aber hinsichtlich der begrifflichen Ausprägung nicht entspricht. Insofern könnte hier der Bewertungsvorbehalt eingreifen.

Anwendung des Niederwertprinzips ist nicht abschließend geklärt, da § 7 Abs. 1 Satz 6 – wie die Regelungen der Teilwertabschreibungen – als Wahlrecht („sind zulässig“) ausgestaltet ist. Hierzu gelten die Ausführungen zu einer möglichen Abwertungspflicht bei Teilwertabschreibungen (s. Anm. 51; s. § 7 Anm. 257) entsprechend (vgl. HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V, Kap. 3 [Stand 2002], Rn. 25), wobei allerdings das Kriterium der Dauerhaftigkeit dem Wortlaut nach nicht (inhaltlich wohl aber bei der Messung der Einbuße der Nutzbarkeit) erfüllt sein muss; zur Kritik einer möglichen Abwertungspflicht s. allg. § 5 Anm. 110.

f) Sonstige Bewertungsvorschriften

54

Maßgeblichkeit bei steuerlichen Lücken: Sofern das StR keine eigenständige konkrete Bewertungsregelung enthält oder eine vorhandene Vorschrift nicht abschließend ist, kommt uE die die Maßgeblichkeit einer allg. handelsrechtl. Regelung (§§ 238–256 HGB) zur Anwendung.

Bewertungsvereinfachungsverfahren: Wegen fehlender stl. Regelungen kommen die handelsrechtl. Vorschriften zur Gruppen- sowie Festbewertung (§ 240 Abs. 4 und 3 HGB) als Ausnahme zum Einzelbewertungsgrundsatz auch stl. zur Anwendung (vgl. HERZIG in KÜTING/WEBER, HdR V, Kap. 3 [Stand 2002], Rn. 30; R 6.8 Abs. 3 u. 4 EStR; vgl. BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 332; H 6.8 „Festwert“ EStH); s. auch Anm. 101, 105, 116, 137 u. 150. Nach Auffassung der FinVerw. ist trotz der Abschaffung des bisherigen Satzes 2 (§ 5 Abs. 1) eine einheitliche Wahlrechtsausübung in HBil. und StBil. erforderlich; insofern leitet das BMF aus § 5 Abs. 1 Satz 1 eine formelle Maßgeblichkeit bei handelsrechtl. Wahlrechten, die stl. nicht geregelt sind, ab (so BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, Rn. 7; uE unzutreffend, s. dazu ausführlich § 5 Anm. 62).

Verbindlichkeiten und Rückstellungen: Auch bei der Begriffsbestimmung der Verbindlichkeiten sowie deren AK kann trotz der Spezialvorschrift in § 6

Abs. 1 Nr. 3 ergänzend auf das Handelsrecht zurückgegriffen werden (s. § 6 Anm. 1131 f.). Gleiches gilt für die ergänzende Auslegung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a hinsichtlich der Rückstellungsbewertung (s. § 6 Anm. 1160).

55–63 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zum DM-Bilanzgesetz

Schrifttum: SCHÜLER, Zur Definition der Anschaffungs- und Herstellungskosten im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, DDR-Report, S. 3050; BUDDE/FORSTER, D-Mark-Bilanzgesetz, Kommentar, München 1991 sowie Ergänzungsband, München 1991 mwN; BRAATZ, Bilanzberichtigung nach § 36 DMBilG, WPg. 1992, S. 43; HENI, Einzelfragen zur Steuerbilanz in den neuen Bundesländern, BB 1992, S. 929 mwN; SCHMITZ, Steuerliche Eröffnungsbilanz und Folgebilanzen nach dem DM-Bilanzgesetz, StBp. 1994, S. 25; v. WYSOCKI, Das Aufhellungsproblem bei der Anwendung von § 36 DMBilG, in FS Moxter, Bilanzrecht und Kapitalmarkt, hrsg. v. BALLWIESER ua., Düsseldorf 1994, S. 897–915.

64 1. Steuerliche Eröffnungsbilanz in den neuen Bundesländern

Nach § 50 DMBilG haben Stpfl., die unter den Anwendungsbereich des DM-Bilanzgesetzes (§ 1 DMBilG) fallen, auch bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung die Vorschriften des DMBilG zu befolgen. Die steuerliche Eröffnungsbilanz, die nach § 50 Abs. 2 DMBilG zum 1.7.1990 zu erstellen ist, muss der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz – abgesehen von den in § 50 festgelegten Abweichungen – entsprechen. § 50 DMBilG kann also als spezielle Maßgeblichkeitsvorschrift des DMBilG für das StR gesehen werden (vgl. BULLINGER in BUDDE/FORSTER, DMBilG, § 50 Anm. 6; HENI, BB 1992, 929). Aufgrund der Maßgeblichkeit der Vorschriften des DMBilG gelten für die steuerliche Bewertung in den neuen Bundesländern die nachfolgenden Spezialregelungen.

65 2. Bewertung in der DM-Eröffnungsbilanz nach den Vorschriften des DMBilG

Neubewertung: Im Rahmen der handelsrechtlichen und steuerlichen Eröffnungsbilanz sind die Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter – abw. von den für die alten Bundesländer geltenden Bewertungsregeln – mit ihren Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten anzusetzen (Neubewertung nach § 7 DMBilG), wobei allerdings höchstens der beizulegende Zeitwert angesetzt werden darf (vgl. BMF v. 21.7.1994, DB 1994, 1597). Es dürfen folglich – abw. von § 255 HGB – die historischen Anschaffungs- oder HK überschritten werden (vgl. FORSTER/W. GELHAUSEN/WAGNER in BUDDE/FORSTER, DMBilG, § 7 Anm. 28–38).

Höchstgrenze für die Folgebilanzen und Basis für die Bewertung nach § 6 EStG: Die Wertansätze der DM-Eröffnungsbilanz und der steuerlichen Eröffnungsbilanz gelten für die Folgebilanzen als fingierte „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ und somit als Basis für die Bewertung nach § 6 EStG. Analog den üblichen Bewertungsregeln dürfen diese „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ – vorbehaltlich § 36 DMBilG (s. unten) – in der Folgezeit nicht mehr überschritten werden (Höchstwertansätze; vgl. BMF v. 29.11.1991, BStBl. I 1991, 977). Eine Neubewertung, die zu einer Überschreitung der AK/HK der Eröffnungsbilanz führen würde, ist also in den Folgebilanzen – von Berichtigungen nach § 36 DMBilG abgesehen – nicht zulässig.

DM-Bilanzberichtigung: Nach § 50 Abs. 3 DMBilG sind die steuerliche Eröffnungsbilanz und die Folgebilanzen zu berichtigen, sofern eine Bilanzberichtigung nach § 36 DMBilG vorgenommen wird. Aufgrund von § 36 DMBilG müssen die Anschaffungs- und HK der Eröffnungsbilanz (vgl. oben) geändert werden, sofern nachträglich bessere Erkenntnisse über die Wertverhältnisse zum 1.7.1990 vorliegen (vgl. hierzu ausführl. BRAATZ, WPg. 1992, 43; BUDE/KOFAHL in BUDE/FORSTER, DMBilG, § 36 Anm. 11 f.; v. WYSOCKI, FS Moxter, 897, [903 ff.]), wobei sich die DM-Bilanzberichtigung nicht nur auf Verluste und Risiken, sondern auch auf Gewinne und Chancen bezieht (vgl. v. WYSOCKI, FS Moxter, 897 [911]).

Als Beispiele kommen ua. in Betracht:

► *DM-Bilanzberichtigung bei Grundstücken:* Die Berichtigung nach § 36 DMBilG gilt insbes. für die Grundstücksbewertung, da bei der Aufstellungsfrist oft noch keine Marktpreise verfügbar waren. Eine Berichtigungspflicht für die Grundstücksbewertung ergibt sich immer dann, wenn die Grundstücke zunächst nach der „Arbeitsrichtlinie zur vorläufigen Bewertung von Grund und Boden“ (abgedruckt in: Rechnungslegung und Prüfung in den neuen Bundesländern, 1993, Anl. 25, 433) bewertet wurden und nachträglich – etwa aufgrund bekannter Verkehrswerte, die durch die Erkenntnisse der Gutachterausschüsse auf den 1.7.1990 zurückgerechnet werden können – bessere Erkenntnisse über die Bewertung des Grund und Bodens zum 1.7.1990 vorliegen.

► *DM-Bilanzberichtigung bei Rechtsstreitigkeiten:* Bei Rechtsstreitigkeiten über Forderungen und Verbindlichkeiten sowie ggf. dafür gebildete Rückstellungen, deren Ursachen und begründende Wirkung (zB Lieferung, Leistungen, Vertragsverhältnis, Schadenersatz für Kündigung von alten Verträgen aus der DDR-Zeit) vor dem 1.7.1990 zurückreichen, ist nach Rechtskraft eines betreffenden Urteils bzw. nach einem Vergleich eine DM-Bilanzberichtigung vorzunehmen, da in einem derartigen Fall aufgrund der Beendigung des Rechtsstreits „nachträglich gewonnene bessere Erkenntnisse über die Situation am Bilanzstichtag“ vorliegen, die nach § 36 DMBilG berichtet werden müssen (BRAATZ, WPg. 1992, 45; vgl. auch v. WYSOCKI, FS Moxter, 897 [910–912]).

Einstweilen frei.

66–67

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1:
Bewertung, Bewertungsgegenstände,
Bewertungsregeln**

Schrifttum: s. vor Anm. 46 und § 5 vor Anm. 61.

A. Überblick

68

Bei den Vorschriften des EStG zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind folgende Ebenen zu unterscheiden:

- Zuordnung (Zugehörigkeit) zum Betriebsvermögen,
- Bilanzansatz und
- Bewertung.

► *Bei der Zugehörigkeit zum BV* geht es primär um die Frage, ob WG überhaupt dem BV und nicht dem PV zuzurechnen sind. Dies richtet sich im StR primär nach dem § 4. Da § 5 Abs. 6 bezüglich der Einlagen und Entnahmen einen expliziten Vorbehalt enthält, kommt hier der Maßgeblichkeitsgrundsatz idR nicht zum Tragen (vgl. auch Anm. 46–48).

► *Beim Bilanzansatz* wird die Frage geklärt, ob ein bilanzierungsfähiges (positives oder negatives) WG überhaupt vorliegt und ob dies bilanziell dann erfasst werden darf oder muss. Für den Bilanzansatz verweist § 5 Abs. 1 Satz 1 explizit auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. § 5 Abs. 2–5 enthalten ergänzend spezielle steuerrechtliche Ansatzvorschriften, die teilweise Ausfluss handelsrechtlicher GoB sein können, teilweise aber auch von diesen abweichen können (zB § 5 Abs. 4) und dann als *lex specialis* der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB vorgehen.

► *Bewertung:* Erst wenn die Frage der Zurechnung zum BV und dann anschließend die Bilanzierungsfähigkeit positiv geklärt ist – also ein bilanzierungsfähiges WG des BV vorliegt –, sind die WG zu bewerten.

Diese Trennung berücksichtigt auch das EStG im systematischen Aufbau der Gewinnermittlungsvorschriften. Vorangestellt sind im § 4 die Regelungen zur Zurechnung (Zugehörigkeit) zum BV. Seit dem EStÄndG v. 16.5.1969 (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320) wird scharf zwischen dem Ansatz der WG dem Grunde nach (§ 5 Abs. 1 Satz 1 sowie Abs. 2–5) und der Bewertung der WG der Höhe nach (gem. § 6 Abs. 1 nach bestimmten steuerrechtlichen Bewertungsregeln, s. Anm. 207–211) getrennt.

Der Einleitungssatz des § 6 Abs. 1 bringt dies ebenfalls deutlich durch die Art zum Ausdruck, in der er den Regelungsgegenstand umreißt („Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach §§ 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind, ...“), um dann zu den für diese Wirtschaftsgüter geltenden Bewertungsregeln überzuleiten („... gilt das Folgende:“).

Es geht also um die „*Bewertung*“, das ist die Zuordnung von Werten (s. Anm. 69) zu bestimmten „*Bewertungsgegenständen*“, das sind die WG, die nach den GoB im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs der §§ 4, 5 anzusetzen sind (s. Anm. 225–230) nach bestimmten „*Bewertungsregeln*“, die in Abs. 1 Nr. 1–7 enthalten sind.

B. Die Bewertung

Schrifttum: SCHILDBACH, Reale Gewinne als Besteuerungsgrundlage, ZfbF 1981, 965; D. SCHNEIDER, Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofs, StbJb. 1981/82 S. 175; POHMER, Vermögenssicherung, Inflation und Einkommensbesteuerung, Zur technischen Möglichkeit einer Umgestaltung des Einkommensteuerrechts, in FS Brandt, Freiburg 1983 S. 383; RAUPACH (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984 (DStJG 7) S. 207; KLOOS, Die Transformation der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, Berlin 1993 S. 365 ff.

69

I. Begriff der Bewertung

Bewertung ist die Zuordnung eines Wertes. „Wert“ ist der – in einem Vielfachen einer Maßeinheit (idR Geld) ausgedrückte – Rang eines Gutes innerhalb einer Rangordnung von Gütern (ähnlich K. VOGEL, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, Bemerkungen zum Begriff des „Wertes“ im Steuerrecht, DStZ 1979, 29). Solche Rangordnungen können unter einer Vielzahl von Gesichtspunkten aufgestellt werden, je nachdem welcher Zweck damit verfolgt wird. „Bewertung“ lässt sich also definieren als Zuordnen von Geldeinheiten zu Gütern im Hinblick auf ein Ziel (vgl. BUSSE VON COLBE in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 40). Es gibt daher nicht einen „Wert“ an sich (MARK in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 297); unterschiedliche Bewertungsziele erfordern vielmehr unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe (vgl. MOXTER in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 388, Grundsatz der „Aufgabenadäquanz“). Das HGB gibt bestimmte Werte vor, die anhand bestimmter – an den GoB ausgerichteten – Bewertungsmethoden ermittelt werden (vgl. ADS VI. Vorbem. §§ 252–256 HGB Tz. 16). Über den Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt dies – vorbehaltlich § 5 Abs. 6 – auch für die Bewertung in der StBil. (s. Anm. 46–48).

Unterscheidung zwischen Ansatz und Bewertung: „Ansatz“ ist die Aufnahme eines Bewertungsgegenstandes in den Betriebsvermögensvergleich gem. § 5, wobei vor der Klärung der Bilanzierungsfähigkeit geprüft werden sollte, ob eine Zurechnung zum BV nach § 4 gegeben ist.

► *Bewertungsgegenstand* sind im StR WG (hier einschließlich des betrieblich genutzten Teils eines WG, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten). Bei der Frage des Ansatzes geht es also um die Aufnahme eines WG in den Betriebsvermögensvergleich *dem Grunde nach*, bei der Bewertung dagegen um den Ausweis *der Höhe nach*. Auch das Bilanzrichtlinien-Gesetz unterscheidet zwischen „Ansatzvorschriften“ (§§ 246–251 HGB) und „Bewertungsvorschriften“ (§§ 252–256a HGB).

► *Bewertungsmaßstäbe:* s. Anm. 239.

II. Durchführung der Bewertung

70 1. Überblick

Die Durchführung der Bewertung (zum Begriff s. Anm. 69) wirft Rechts- und Tatfragen auf:

► *Bewertung ist Rechtsanwendung* und erfordert die Anwendung gesetzlicher Bewertungsregeln (s. Anm. 71). Nach ihnen vollzieht sich die Bewertung

- durch Anwendung eines Bewertungsmaßstabs (s. Anm. 239),
- nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (s. § 5 Anm. 210 ff.) und
- nach bestimmten Bewertungsmethoden (s. Anm. 101–223)
- auf einen Bewertungsgegenstand (s. Anm. 226).
- ▶ *Bewertung ist Anwendung einer sich am Nominalwert (nicht am inneren Wert) orientierenden Geldrechnung* (vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, XX. § 9 Rn 56 f.); zum Nominalwertprinzip als technischer Regel und als allgemeines Ordnungsprinzip s. Anm. 71.
- ▶ *Bewertung ist Wertfeststellung oder Wertschätzung*; dabei durchdringen sich Rechts- und Tatfragen (s. Anm. 73).
- ▶ *Bewertung erfordert die Verwendung von Kenntnissen*; maßgebend sind die Kenntnisse am Bilanzaufstellungszeitpunkt über die Verhältnisse am Bilanzstichtag.

2. Bewertung als Rechtsanwendung (Anwendung gesetzlicher Bewertungsregeln)

71

Die Bewertung dient der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, ist also ein Rechtsproblem (vgl. zu diesem Thema MEINCKE in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 8 ff.) und unterliegt damit der Gesetzesbindung (MEINCKE in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 12–26).

Gesetzliche Bewertungsregeln treffen Bestimmungen über den Bewertungsgegenstand sowie über Bewertungsmaßstäbe und deren Anwendung.

In diesem Sinn bestimmt der Einleitungssatz des Abs. 1 Satz 1: „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen sind“ (Bewertungsgegenstand, s. Anm. 225–230) „gilt das Folgende“ (Verweisung auf die nachfolgenden Vorschriften über Bewertungsmaßstäbe und deren Anwendung; s. Anm. 235–244).

Abs. 1 Satz 1 erweckt den Eindruck der Vollständigkeit („gilt das Folgende“). Tatsächlich reichen aber die Regelungen der nachfolgenden Nr. 1 bis 7 zur Durchführung der Bewertung nicht aus. Es fehlen:

- Begriffsbestimmungen, so für die Bewertungsmaßstäbe der Anschaffungs- und Herstellungskosten,
- allgemeine Bewertungsgrundsätze und
- Regeln über spezielle Bewertungsmethoden.

Maßgeblichkeit: Die inzwischen wohl hM schließt diese Lücken durch Anwendung des sog. Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 auch auf die Bewertung (s. Anm. 47 f. und § 5 Anm. 86). Der Verweisung des § 5 Abs. 1 folgend wurden die fehlenden Begriffsbestimmungen, allg. Bewertungsgrundsätze und Bewertungsmethoden den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entnommen.

Das Nominalwertprinzip ist ungeschriebenes Recht (§ 3 WährG ist nicht Quelle, sondern allenfalls Ausfluss oder Bestätigung des NPrinzips), gilt aber wohl gewohnheitsrechtlich als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Die Vorschriften des EStG über die Ermittlung der Einkünfte beruhen auf einer nominellen, dh. von Nennbeträgen ausgehenden Geldwertrechnung, welche Veränderungen der Kaufkraft des Geldes unberücksichtigt lässt. Die Rspr. hat bisher an der Nominalwertrechnung des EStG festgehalten (s. näher Einf. ESt. Anm. 550).

Bewertung nach Nominalwerten: Für die Bewertung gem. §§ 6, 7 bedeutet die Nominalwertrechnung:

- ▶ *Das Verbot, die nominellen (sog. historischen) AK und HK zu überschreiten* (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3, Nr. 5 Halbs. 2, Nr. 7; Ausnahme für Kreditinstitute uä. nach Abs. 1 Nr. 2b), gilt auch dann, wenn der Teilwert des WG nur infolge der Geldentwertung über die AK oder HK gestiegen ist;
- ▶ *Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung* gem. § 7 sind auch dann nur von den *nominellen AK und HK* vorzunehmen, wenn die Wiederbeschaffungskosten eines derartigen WG nur infolge der Geldentwertung gestiegen sind;
- ▶ *Der Unterschied zwischen den nominellen AK und HK* (ggf. abzgl. Absetzungen gem. § 7) und dem bei Veräußerung oder Entnahme anzusetzenden Betrag ist auch insoweit für die Gewinnermittlung maßgebend, als er durch die Geldentwertung beeinflusst worden ist.

72 Einstweilen frei.

73 3. Bewertung als Wertfeststellung oder Wertschätzung

„Jeder Bewertung liegt mehr oder minder implizit ein Vergleich zugrunde“ (BUSSE VON COLBE in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 39); daraus ergeben sich besondere Unsicherheiten für die Durchführung der Bewertung (vgl. RAUPACH in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 447). Zukunftswerte, wie sie bei der Rückstellungsbewertung erforderlich werden, bereiten *Prognoseschwierigkeiten* (vgl. STROBL in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 205) und werfen das Problem der Auf- und Abzinsung auf (vgl. CLEMM in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 219 ff.).

Solche Schwierigkeiten lassen sich vermeiden, wenn auf *Vergangenheitswerte* abgestellt wird, wie das bei der Bewertung zu AK oder HK der Fall ist. Diese „Werte“ sind genau feststellbar; MATHIAK (in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 110) spricht von der Bewertungsgenauigkeit der AK und HK. Im Grunde stellen die *Teilwertvermutungen* der höchstrichterl. Rspr. (s. Anm. 586–599) eine (verständliche und vielleicht auch unvermeidliche) Flucht vor den Schwierigkeiten zeitnaher Bewertung dar (so RAUPACH in RAUPACH [Hrsg.], Werte und Wertermittlung im StRecht, Köln 1984, 448).

Bewertung als Wertermittlung ist daher entweder (exakte) Wertfeststellung oder Wertschätzung:

- ▶ *Wertfeststellung* erfolgt bei Bewertung mit den tatsächlichen AK oder HK;
- ▶ *Wertschätzung* erfolgt vor allem bei abnutzbaren Anlagegütern
 - hinsichtlich der *Nutzungsdauer*,
 - bei *geschätzten AK oder HK*,
 - bei der Bewertung mit dem *Teilwert*, soweit keine Teilwertvermutungen eingreifen (s. Anm. 586–599).

Schätzung: s. Vor §§ 4–7 Anm. 11–17 f.

74–100 Einstweilen frei.

C. Bewertungsmethoden (Bewertungsverfahren)

Schrifttum: SCHLOTTMANN, Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, Köln 1970; FEDERMANN, Der Einfluss der Erhöhung der degressiven AfA durch das 2. HStruktG auf die Höhe der Festwerte für abnutzbares Anlagevermögen, DB 1983, 293; LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986; BÜTTNER/WENZEL, Die Bewertung von Wirtschaftsgütern mit einem Festwert, DB 1992, 1893; VEIGEL/LENTSCHIG, Der Ansatz von Festwerten, StBp. 1994, 81; BUCHNER, Zur Bestimmung der Höhe des Festwerts bei Gegenständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1995, 816; BUCHNER, Die Festwertrechnung in der europäischen Rechnungslegung, BB 1995, 2259; POOTEN, Einzelbewertungsgrundsatz und erstmalige Festbewertung von Neubeständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1996, 839; SCHNEIDER, Sind Bewertungsvereinfachungen, wie das Lifo-Verfahren oder die Festwertrechnung, Steuervergünstigungen?, StuW 1996, 145; TRAPPMANN, Bewertungsvereinfachungsverfahren für Grundstücke zulässig?, DB 1996, 391; WILKE/KESSELMEIER, Die Teilwertermittlung von Handelswaren bei gesunkenen Verkaufspreisen, DStR 1996, 6; ZEHETMAIR/HOFMANN, Zur Bestimmung der Höhe des Festwerts bei Gegenständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, BB 1996, 261; WOHLGEMUTH, Die Anschaffungskosten in Handels- und Steuerbilanz, HdJ Abt. I/9, Köln 1999; EISELE, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Aufl. München 2002; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung so genannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl. München 2003; HACHMEISTER, Inventur und Inventar, HdJ Abt. II/5, Köln 2004; HUNDSDOERFER, Die Vorräte, HdJ Abt. II/4, Köln 2004; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl. Stuttgart 2005; SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, Die Clusterbewertung für Großimmobilienbestände als Ausnahmefall vom Einzelbewertungsgrundsatz, DB 2005, 2589; UTZ, Übersicht über die Bewertungsverfahren, StStud. 2005, 304; WEBER-GRELLET, Einzelbewertung und Wertaufhellung bei einer Rückstellung für drohende Verluste aus einem Auslands-Avalkredit, StuB 2005, 306; WÖHE, Die Handels- und Steuerbilanz, 5. Aufl. München 2005; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. München 2006; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. Düsseldorf 2007; KAHLE/HEINSTEIN, Das Sachanlagevermögen, HdJ Abt. II/2, Köln 2007; MEYER, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 18. Aufl. Herne/Berlin 2007; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. Tübingen 2007; LENZ/FIEBIGER, Die Gliederung der Bilanz nach HGB und IFRS, HdJ Abt. I/6, Köln 2008.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 89 und 1121.

I. Überblick

101

Bewertungsmethoden (-verfahren) dienen der konkreten Wertermittlung und stellen in ihrem Ablauf definierte GoB-konforme Wertfindungsverfahren dar (vgl. ADS VI. § 252 HGB Rn. 105; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 345 f., „Ermittlung der konkreten Werthöhe“). Als Bewertungsmethode ist in § 6 explizit das Lifo-Verfahren (s. Anm. 1121 ff.) normiert; implizit beinhaltet § 6 im Grundsatz der Einzelbewertung (s. näher Anm. 89) die entsprechende Einzelwertermittlung.

Einzelbewertung als Methode ist demnach Teil der individuellen Wertzuordnung zum Ansatz des einzelnen Bewertungsgegenstands. Als Verfahren bestimmt sich mit der Einzelbewertung stl. die grds. auf ein einzelnes WG – handelsrechtl. auf einen einzelnen Vermögensgegenstand – bezogene Wertermittlung (s. Anm. 105).

Wertermittlungsrichtung ist im Rahmen der Einzelwertfeststellung von AK, HK oder Teilwert üblicherweise progressiv, dh. entsprechend der zeitlichen Abfolge im Anschaffungs- oder Herstellungsprozess, aus Praktikabilitätserwägungen

gen hingegen retrograd, wenn die AHK oder der Teilwert im Wege der Rückrechnung ermittelt werden (s. Anm. 110).

Ausnahmen von der Einzelbewertung als Regelfall der Wertfeststellung (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 348) existieren handels- und steuerrechtl. bei Anwendung der

- Gruppenbewertung (s. Anm. 115 ff.),
- Durchschnittsbewertung (s. Anm. 135 ff.),
- Festbewertung (s. Anm. 145 ff.),
- Verbrauchsfolgebewertung (s. Anm. 210 und näher Anm. 1121 ff.) sowie
- Pauschalbewertung (s. Anm. 220 ff.).

102–104 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 95]

II. Einzelbewertungsmethode und Wertermittlungsrichtung

1. Begriff, Bedeutung und Ausnahmen der Einzelbewertung

105

Begriff und Bedeutung der Einzelbewertung: Der handelsrechtl. Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) verlangt, Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Ein Ziel der Einzelbewertung ist es, hier zu verhindern, dass ein Wertausgleich zwischen Vermögensgegenständen, eine Verrechnung von Aktiv- und Passivposten (vgl. zum allgemeinen Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB FÖRSCHLE/KRONER in Beck-BilKomm. VI. § 246 Rn. 100 ff.) oder insbes. ein Ausweis nicht realisierter Gewinne über Saldierung mit auszuweisenden drohenden Verlusten vorgenommen wird (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. E 40 ff.; WOHLGEMUTH in BonnerHdR, § 252 HGB Rn. 27; SIEGEL/SCHMIDT in Beck-HdR, B 161 Rn. 88). Nach dem Prinzip der Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung (s. näher § 5 Anm. 61 ff.) gilt der Grundsatz der Einzelbewertung und das daraus resultierende Verfahren stl. entsprechend (vgl. KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 148 ff.; s. auch § 6-Einleitungssatz „Für die Bewertung der einzelnen [WG]..“. Einzelbewertung erfordert „die Betrachtung des kleinsten Sachverhalts [..], der nach der Verkehrsanschauung als selbstständig realisierbar und bewertbar angesehen wird“ (CHRISTIANSEN, DStR 2003, 264 [265]; BFH v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249). Bei mehreren einzeln erworbenen gleichartigen WG ist wegen des Einzelbewertungsgebots eine getrennte AK-Ermittlung vorzunehmen (vgl. KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 11). Auch bei einem Gesamtpreis für mehrere selbständige WG muss dieser auf die einzelnen WG aufgeteilt werden (s. näher Anm. 304 ff.). Das Einzelbewertungsverfahren stellt eine Bewertungsmethode iSv. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB dar, die dem Soll-Erfordernis der Methodenstetigkeit unterliegt.

Ausnahmen von der Einzelbewertung: Als Ausnahmen zu nennen sind die gesetzlich normierten Bewertungsvereinfachungen der Gruppen- (s. Anm. 115 ff.), Fest- (s. Anm. 145 ff.) und Verbrauchsfolgebewertung (s. Anm. 1121 ff.), die Pauschalwert- (s. Anm. 220) und die Durchschnittswertmethode (s. Anm. 135 ff.) sowie in § 252 Abs. 2 HGB begründete Ausnahmefälle (vgl. WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 252 HGB Rn. 43 ff.; WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 Rn. 72 ff.), die über das Maßgeblichkeitsprinzip stl. Geltung entfalten (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 145/86 und I R 157/85, BStBl. II 1990, 639, zu Ausnahmen bei niedrig verzinslichen Bankforderungen). Allgemein findet der Grundsatz der Einzelbewertung dann seine Grenzen, wenn die individuelle Wertermittlung unmöglich oder mit vertretbarem Zeit- und Arbeitsaufwand wirtschaftlich nicht mehr zu vereinbaren wäre (vgl. QUICK/WOLZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 240 HGB Rn. 16). Außerdem existieren Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung bei Kompensations- und Kurssicherungsgeschäften (vgl. FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 47b). Zu Ausnahmen bei funktionalen Bewertungseinheiten s. näher Anm. 90 sowie die Kommentierungen zu § 5 Abs. 1a.

Einstweilen frei.

106–109

2. Wertermittlungsrichtung

110

Progressive Wertermittlung: Nach der typischen zeitlichen Abfolge der betrieblichen Vorgänge erfolgt die Wertermittlung bei AK (s. Anm. 284 ff.), HK (s. Anm. 460 ff.) oder Teilwert (s. Anm. 604 ff.) regelmäßig progressiv, zB für die AK und HK wie folgt:

Tab. 1: Progressiv AHK-Ermittlung

AK-Ermittlung progressiv	HK-Ermittlung progressiv
Vorbereitende Beschaffungskosten	Materialeinzelkosten
+ Anschaffungspreis	+ Materialgemeinkosten
± Anschaffungspreiserhöhungen/ -minderungen	+ Fertigungseinzelkosten
+ Anschaffungsnebenkosten	+ Fertigungsgemeinkosten
+ Aufwendungen, um das WG in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (Transport, Inbetriebnahme)	+ Sondereinzelkosten der Fertigung
+ nachträgliche Anschaffungsaufwen- dungen	+ Verwaltungsgemeinkosten
= AK	= HK

Die progressive Wertermittlung entspricht der üblichen handelsrechtl. Vorgehensweise in § 255 Abs. 1, 2 HGB. Auch die für den Teilwert erforderlichen Wiederbeschaffungskosten bzw. Wieder-HK können progressiv ermittelt werden.

Retrograde Wertermittlung: Die Vorgehensweise der Rückrechnung besteht dagegen darin, retrograd von den Verkaufspreisen der WG (vgl. zum Verkaufswertverfahren WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. B 195; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 347) die auf AHK gemachten Zuschläge inkl. Gewinnzuschlag sowie noch anfallende Kosten in Abzug zu bringen, um im Ergebnis auf die AK und auch HK (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 64), zu schließen.

Für die AHK gilt hier zB:

Tab. 2: Retrograde AHK-Ermittlung

AHK-Ermittlung retrograd
Netto-Verkaufspreis (ohne USt., § 9b Abs. 1)
+ Erlösminderungen (zB Rabatte)
= Brutto-Verkaufspreis (ohne USt., § 9b Abs. 1)
- Rohgewinnabschlag
= AHK (geschätzter Einstandspreis)

Diese Form der Bewertung – zB für Waren (H 6.2 „Waren“ EStH) – ist indes nur zulässig, wenn die Rohgewinnabschläge ohne beachtliche Schätzungsfehler festzustellen sind (so schon RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 888; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 29.4.1965 – IV 262/64 U, BStBl. III 1965, 448; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Den Rohgewinnabschlag ermittelt man mit Hilfe des Rohgewinnabschlagssatzes (\mathcal{A}), der bei bekanntem Rohgewinnzuschlagssatz (\mathcal{Z}) nach der Formel $\mathcal{A} = \frac{\mathcal{Z}}{1+\mathcal{Z}}$ präzise zu berechnen ist. Bei retrograder Bestimmung des Teilwerts sind insbes. noch anfallende Verkaufs-, Vertriebs- und Reparaturkosten und auch anteilige betriebliche Fixkosten zu berücksichtigen (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; vgl. zur Teilwertermittlung von Handelswaren bei gesunkenen Verkaufspreisen auch WILKE/KESSELMEIER, DStR 1996, 6). Bei der Teilwertermittlung soll mit der retrograden Vorgehensweise eine „verlustfreie Bewer-

tung“ (vgl. H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH) zu ermöglichen sein. Bei am Bilanzstichtag bereits herabgesetzten Preisen darf jedoch nicht von der ursprünglich kalkulierten Handelsspanne, sondern nur vom verbleibenden Verkaufsaufschlag ausgegangen werden. Andererseits können auch die bereits am Bilanzstichtag vorhandenen Preisherabsetzungen zu einem Teilwertabschlag von den AK führen (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Es ist unzulässig, bei der Kalkulation der Erlösminderungen allein die tatsächlich verkauften Waren zugrunde zu legen (BFH v. 5.6.1985 – I R 65/82, BFH/NV 1986, 204). Zur retrograden Wertermittlung von Vorratsvermögen s. näher Anm. 973, 976 und 1010 ff.

Einstweilen frei.

111–114

III. Gruppenbewertungsmethode

1. Begriff und Bedeutung der Gruppenbewertung

115

Begriff der Gruppenbewertung: Gruppenbewertung (auch: „Sammel-, Kollektivbewertung“, WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 130) ist die Zusammenfassung mehrerer WG zu einer Gruppe bei der Inventur und ihre Bewertung mit dem gewogenen Durchschnitt (s. Anm. 135 ff.). Gruppenbewertung durchbricht den mit § 6-Einleitungssatz und in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB vorgeschriebenen Einzelbewertungsgrundsatz, indem einzelne WG der Gruppe im Vergleich zur Einzelbewertung höher, andere im Vergleich dazu niedriger bewertet und Unterschiede somit im Wert ausgeglichen werden. Eine bloße technische Zusammenfassung (Addition) mehrerer einzeln bewerteter gleicher WG zu einer Gruppe als übliche Bildung von Bilanzposten stellt hingegen keine Gruppenbewertung dar (vgl. LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 138).

Bedeutung der Gruppenbewertung: Die Gruppenbewertung bedeutet insbes. eine Vereinfachung und Rationalisierung (ablehnend bzgl. Inventurvereinfachung QUICK/WOLZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 240 HGB Rn. 91) durch gruppenweise Zusammenfassung der Vermögensgegenstände bei Inventur, Inventar (vgl. HACHMEISTER in HdJ Abt. II/5, Rn. 384 ff.) und auch bei der Jahresabschlusserstellung (§ 256 Satz 2 HGB; s. Anm. 116). Die Regelung soll diese „Erleichterung der Inventur und der Bewertung“ (R 6.8 Abs. 4 EStR) durch Verzicht auf eine gesonderte Erfassung nach Art und Menge bei der Bestandsaufnahme (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 113) sowie durch Verzicht auf eine WG-bezogene Wertzuordnung bewirken. Gruppenbewertung kann als Nebeneffekt zur Bildung von stillen Reserven führen (vgl. WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 132).

2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Gruppenbewertung

116

Handelsrecht: Nach § 240 Abs. 4 HGB können gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Als „Bewertungsvereinfachungsverfahren“ (§ 256 HGB, Überschrift) ist die für das Inventar kodifizierte Norm gem. § 256 Satz 2 HGB auch auf den Jahresabschluss anwendbar (vgl. WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, HGB, 2. Aufl. 2008, § 240 Rn. 33) und zulässig für alle Kaufleute. Die Regelung geht auf Art. 40 Abs. 1 der 4. EG-Richtlinie (ABl. EG Nr. L 222 v. 14.8.1978, 11) zurück; das Verfahren war als GoB-konform aber schon vorher

anerkannt (vgl. DIHT-Gutachten v. 17.1.1933, RStBl. 1934, 1062). Der Geltungsbereich der Gruppenbewertung erstreckt sich zum einen auf gleichartige Vermögensgegenstände des bis auf „Geleistete Anzahlungen“ (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 114) nach § 266 Abs. 2 B. I. HGB abzugrenzenden Vorratsvermögens (s. Anm. 120; vgl. zur Abgrenzung LENZ/FIEBIGER in HdJ Abt. I/6, Rn. 69 ff.; ELLROTT/ST. RING in Beck-BilKomm. VI. § 247 Rn. 60 ff.) und zum anderen auf gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens, wie etwa Wertpapiere (s. Anm. 1090 ff.) oder bestimmte Vermögensgegenstände in Vertriebs- einrichtungen des Handels, und Schulden, wie zB versicherungstechnische Rückstellungen sowie Urlaubs-, Gleitzeit-, Altersteilzeit- und Garantierückstellungen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 117a; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 134), nicht aber auf Grundstücke (zu Ausnahmen – hier ablehnend, s. näher Anm. 120 – TRAPPMANN, DB 1996, 391 f.), Gebäude oder immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 115).

Steuerrecht: Wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die stl. Gewinnermittlung (s. allgemein § 5 Anm. 61 ff.) ist für Stpfl., die ihren Gewinn nach §§ 4, 5 Abs. 1 ermitteln, mangels eines Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 die Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 iVm. § 256 Satz 2 HGB auch stl. erlaubt. Bei Stpfl., die nicht handels-, wohl aber strechtl. buchführungspflichtig sind, gelten die §§ 240, 256 HGB entsprechend (§ 141 Abs. 1 AO). Zwar ist in R 6.8 Abs. 4 EStR explizit nur erlaubt, gleichartige WG des Vorratsvermögens jeweils zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert anzusetzen; für andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche WG und Schulden fehlt es indes an einer entgegenstehenden stl. Regelung (vgl. Anm. 48, 79). Gruppenbewertung ersetzt nicht die mengenmäßige Erfassung der einzelnen WG (s. auch Anm. 135; vgl. BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 261), denn durch Gruppenbewertung verlieren WG nicht ihre Eigenschaft als einzelne WG (so schon RFH v. 28.11.1939, RStBl. 1940, 31). Auch wenn bei Anwendung der Gruppenbewertung Teile des in einem Bilanzposten zusammengefassten Vorratsvermögens in den Vorjahren nicht aktiviert worden sind, greift der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs (BFH v. 4.3.2004 – IV B 154/02, BFH/NV 2004, 1099).

117–119 Einstweilen frei.

120 3. Voraussetzungen der Gruppenbewertung

Überblick: Die Voraussetzungen der stl. Gruppenbewertung ergeben sich allgemein bzw. nach Ansicht der FinVerw. aus

- der Gruppenbewertungsfähigkeit der WG,
- der Gleichartigkeit bzw. annähernden Gleichwertigkeit der WG,
- der GoB-Konformität (so ausdrücklich für Vorratsvermögen R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR) und
- bei gleichartigen, jedoch ungleichwertigen WG des Vorratsvermögens dem Erfordernis eines bekannten Durchschnittswerts (R 6.8 Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStR).

Gruppenbewertungsfähigkeit der Wirtschaftsgüter: Nur für positive sowie negative WG, mangels Bewertbarkeit, jedoch nicht für transitorische RAP (s. § 5 Anm. 1900 f.), kommt eine stl. Gruppenbewertung überhaupt in Betracht. WG,

auf die die Gruppenbewertung angewendet wird, brauchen nicht von nachrangiger Bedeutung für das Unternehmen zu sein (vgl. FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 56). Folgende Arten von positiven und negativen WG sind hier zu unterscheiden:

► *WG des Vorratsvermögens*: Zum Vorratsvermögen (s. Anm. 965 ff.) rechnen insbes. die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die fertigen und unfertigen Erzeugnisse bzw. Leistungen sowie Waren. Die unter „Vorräte“ in der Vollgliederung nach § 266 Abs. 2 B. I. 4 HGB für KapGes. aufgeführten geleisteten Anzahlungen eignen sich als Geldbeträge aber nicht für eine Gruppenbewertung (glA ADS VI. § 240 HGB Rn. 114 mwN). Betrachtete man den Gesetzeswortlaut des § 240 Abs. 4 HGB bzgl. des Vorratsvermögens isoliert, müsste es sich nicht um „bewegliche“ Vermögensgegenstände (bzw. stl. WG) handeln, so dass prinzipiell auch als Vorräte ausgewiesene Immobilien zur Gruppenbewertung in Frage kämen (glA TRAPPMANN, DB 1996, 391). Jedoch legt es schon die enge Verknüpfung im gesetzlichen Kontext von Gegenständen des Vorratsvermögens und anderen beweglichen Vermögensgegenständen nahe, Immobilien hier auszuschließen (vgl. HACHMEISTER in HdJ Abt. II/5, Rn. 384; KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 74, 77; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 41 Rn. 52), zumal aufgrund des absolut und relativ hohen Werts und der besonderen Individualität von Grundvermögen ein gewogener Durchschnittswert idR nicht sachgerecht und uU GoB-widrig (s. Anm. 120) sein dürfte (vgl. aber SIGLOCH/SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2005, 2589 ff. zu möglichen Ausnahmefällen des § 252 Abs. 2 HGB bei Clusterbewertung für Großimmobilienbestände).

► *Andere bewegliche WG*: Gleichartige oder annähernd gleichwertige WG außerhalb des Vorratsvermögens – idR Massenbestände des Anlagevermögens und übriges Umlaufvermögen wie Wertpapiere (QUICK/WOLZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 240 HGB Rn. 93) – sind ebenfalls einer Gruppenbewertung zugänglich, sofern sie das Merkmal „beweglich“ erfüllen (eingefügt in § 240 Abs. 4 HGB mit BiRiLiG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704). Gruppenbewertung ist für Immobilien, grundstücksgleiche Rechte oder immaterielle WG des Anlagevermögens danach unzulässig (vgl. zu Ausnahmen TRAPPMANN, DB 1996, 391 f.). Es ergibt sich „aus der Natur der Sache“ (ADS VI. § 240 HGB Rn. 115), dass Forderungen oder flüssige Mittel nicht für eine Gruppenbewertung geeignet sind. Wegen der nunmehr (UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) obligatorischen Regelungen für gWG bis 150 € nach Abs. 2 Satz 1 und Sammelposten mit Poolabschreibung nach Abs. 2a kommt für hierunter fallende abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens – die nach dem 31.12.2007 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 17) – eine Gruppenbewertung nicht in Betracht. Voraussetzung für solche stl. gWG schon iSd. Abs. 2 aF sowie auch weiterhin iSd. Abs. 2, 2a nF ist aber selbständige Nutzungsfähigkeit (s. näher Anm. 1249 ff.).

► *Schulden* – begrifflich sowohl (gewisse) Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen insbes. für ungewisse Verbindlichkeiten umfassend – waren schon vor der klarstellenden Ausdehnung des § 240 Abs. 4 HGB durch das VersRLGes. v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) einer Gruppenbewertung zugänglich, wenn es sich um eine größere Zahl gleichartiger Schulden handelte (vgl. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 zum pauschalen Bewertungsverfahren und fehlender individueller Bestimmbarkeit „bei einem Gesamtbestand gleichartiger Verbindlichkeiten“ aus sog. Gutmünzen; dazu MOXTER, Bilanzrechtspre-

chung, 6. Aufl. 2007, 88 f.). Bei Schulden und insbes. Rückstellungen erscheint es somit sinnvoll, ebenfalls auf die Kriterien der Gleichartigkeit oder annähernden Gleichwertigkeit alternativ abzustellen (einschr. WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 137, „annähernde Gleichwertigkeit der Risiko-Arten“), auch wenn es aus der Aufzählung in § 240 Abs. 4 HGB dem Wortlaut nach nicht eindeutig hervorgeht.

Gleichartigkeit bzw. Gleichartigkeit oder annähernde Gleichwertigkeit sind bei grds. gruppenbewertungsfähigen WG als Voraussetzung mit jeweils unterschiedlicher Bezugnahme zu nennen.

► *Gleichartigkeit* ist ausdrückliche Voraussetzung bei WG des Vorratsvermögens; das Kriterium betriebswirtschaftlich auszulegen (glA LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 118) empfiehlt sich. Gleichartig sind WG dann, wenn sie in wesentlichen Merkmalen der Art (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 120 „Beschaffenheit“) – zB Waren ungleicher Qualität der gleichen Warengattung – oder Funktion (vgl. WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 136 „Verwendbarkeit“) – zB Fässer, Flaschenkästen aus verschiedenen Materialien – übereinstimmen und keine erheblichen Qualitätsunterschiede aufweisen. Erhebliche Preisunterschiede sind nach FinVerw. „Anzeichen für Qualitätsunterschiede“ (R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR). Gleichwertigkeit begründet für sich genommen keine Gleichartigkeit (KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 76) und umgekehrt fehlende Gleichwertigkeit keine fehlende Gleichartigkeit (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 261). Annähernde Gleichwertigkeit wird indes als „ungeschriebene“ generelle Voraussetzung für die Gleichartigkeit und Gruppenbewertung angesehen, die sich aus der GoB-entsprechenden Rechtsfolge der Durchschnittsbewertung (s. Anm. 135 ff.) ergebe (ADS VI. § 240 HGB Rn. 121, 123; aA KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 76). Zur Gruppenbildung bei der Lifo-Bewertung s. Anm. 1123b.

► *Gleichartigkeit oder annähernde Gleichwertigkeit* ist Anwendungsvoraussetzung bei nicht zum Vorratsvermögen zählenden sonstigen beweglichen WG und Schulden. Annähernd gleichwertig sind WG dann, wenn die Preise der in der Gruppe zusammengefassten WG nicht wesentlich voneinander abweichen. Für noch vertretbar gehalten wird eine Schwankungsbreite zwischen höchstem und niedrigstem Wert innerhalb der Gruppe von 20 % (vgl. ADS IV. § 155 AktG Rn. 140; ADS VI. § 240 HGB Rn. 134 mwN; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 137; KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 163; MEYER, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 18. Aufl. 2007, 110). Wenn Gruppenbewertung aber zu keinem gegenüber Einzelbewertung wesentlich anderen Bilanzwert führen soll, dürfte dieser Spielraum insbes. bei höheren Einzelwerten eingeschränkt sein (vgl. QUICK/WOLZ in BAETGE/KIRSCH/THEILE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 240 HGB Rn. 98; HACHMEISTER in HdJ Abt. II/5, Rn. 387; BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2008, § 240 Rn. 29). Obschon annähernd gleichwertige WG für Gruppenbewertung grds. nicht gleichartig sein müssen (LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 145 „nicht völlig verschiedenartig“), wird ua. mit dem Argument der sonst fehlenden GoB-Vereinbarkeit das Vorliegen weiterer wichtiger gemeinsamer Merkmale der Gruppenzugehörigkeit verlangt (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 126).

► *Verhältnis zwischen Gleichartigkeit und (annähernder) Gleichwertigkeit*: Gleichartige, aber ungleichwertige WG dürfen grds. zu einer Gruppe zusammengefasst werden, es sei denn, die Ungleichwertigkeit ist so erheblich, dass die WG nicht (mehr) als gleichartig anzusehen sind (aA wohl BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 66). Gleichwertige, aber ungleichartige bewegliche WG außerhalb des Vorratsver-

mögens (WG des Vorratsvermögens also nicht) dürfen zu einer Gruppe zusammengefasst und bewertet werden, wenn noch weitere gemeinsame Merkmale, wie etwa gleiche Sortimentszugehörigkeit, vorliegen (vgl. HACHMEISTER in HdJ Abt. II/5, Rn. 387; KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 78).

GoB-Entsprechung: Gruppenbildung und -bewertung dürfen nach Ansicht der FinVerw. nicht gegen die GoB verstoßen (R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR; früher schon § 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB aF vor der Neuregelung durch das BiRiLiG v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704). Die Spezialregelung nach § 240 Abs. 4 HGB könnte aber Vorrang vor dem GoB-Gebot des § 243 Abs. 1 HGB haben (aA KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 78). Wird die Geltung der GoB unterstellt, ist die Gruppenbewertung nur zulässig, wenn ein Missverhältnis zwischen Aufwand und erzielter Genauigkeit vermieden wird oder das Ergebnis einer Einzelbewertung durch Gruppenbewertung mindestens annähernd erreicht wird (BERNERT in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, 221). Aus einem GoB-Konformitätserfordernis ergibt sich dann die Unzulässigkeit der Gruppenbewertung für gleichwertige, aber ganz ungleichartige WG – damit nicht völlig unterschiedliche Posten mit zufällig gleichen AHK in einer Gruppe zusammengefasst werden – sowie andererseits für gleichartige, aber nicht annähernd gleichwertige WG (ADS VI. § 240 HGB Rn. 113), ferner für besonders wertvolle WG (s. Anm. 150). Außerdem resultiert aus der GoB-Entsprechung, dass alle Ergebnisse von Bewertungsvereinfachungen noch abschließend einem Niederstwertvergleich unterzogen werden müssen (s. zB Anm. 1123g). Bei unterschiedlicher Zusammensetzung der Gruppe muss zur Wertminderungsfeststellung auf den Gesamtwert der Gruppe abgestellt werden (ADS VI. § 240 HGB Rn. 138). Falls die Zusammensetzung des Bestands nicht bei der Inventur festgestellt wurde, muss diese, soweit eine Wertminderung nicht ausgeschlossen ist, auf andere Weise (zB Analyse der Zu-/Abgänge) ermittelt werden oder es muss zur Einzelbewertung übergegangen werden (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 137; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 262).

Erfordernis eines bekannten Durchschnittswerts: Für den Fall gleichartiger WG des Vorratsvermögens wird von der FinVerw. gefordert, dass ein Durchschnittswert bekannt sein muss, was der Fall sei, „wenn bei der Bewertung der gleichartigen ... [WG] ein ohne Weiteres feststellbarer, nach den Erfahrungen der betreffenden Branche sachgemäßer Durchschnittswert verwendet wird“ (R 6.8 Abs. 4 Sätze 4, 5 EStR). Auf das Bekanntsein eines solchen Durchschnittswerts kommt es stl. uE aber nicht an (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 67; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 141), vielmehr auf dessen Berechenbarkeit als gewogener Durchschnitt (s. Anm. 135 ff.); zur Übernahme eines aus Betriebsvergleichen oder Musterbetrieben der FinVerw. bekannten Durchschnittswerts sind Stpfl. nämlich nicht verpflichtet.

Vgl. zB für LuF insbes. BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276; v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284; v. 1.10.1992 – IV R 98/91, BFH/NV 1994, 533; v. 16.6.1994 – IV R 84/93, BStBl. II 1994, 932; v. 5.12.1996 – IV R 81/95, BFH/NV 1997, 394; v. 23.4.1997 – IV B 43/96, BFH/NV 1997, 654; v. 23.4.1997 – IV B 47/96, BFH/NV 1997, 835; v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; v. 9.3.2005 – IV B 80/03, BFH/NV 2005, 1532; v. 31.8.2006 – IV R 26/05, BStBl. II 2006, 910).

Einstweilen frei.

121–127

128 **4. Anwendung der Gruppenbewertung**

Wahlrecht: Statt zu Einzelwerten kann die durch Inventur festgestellte Menge der Elemente einer Gruppe mit dem gewogenen Durchschnitt (s. Anm. 135) bewertet werden. Dieses Wahlrecht des Stpfl. stellt ein über § 5 Abs. 1 Satz 1 stl. wirksames handelsrechtl. Bewertungswahlrecht dar (vgl. Urtz, StStud. 2005, 304 [307]), das ungeachtet des eigentlichen Vereinfachungszwecks auch zur Bilanzpolitik einsetzbar sein kann (vgl. WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 132). Es beinhaltet ebenso die Wahl der Varianten innerhalb der Durchschnittsbewertung (s. Anm. 135). Einschränkend bzgl. der Wahlrechtsausübung sind das Gebot der Bewertungsmethodenkontinuität des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (vgl. zur Methodenstetigkeit MERKT in BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2007, § 252 Rn. 19) sowie das handelsrechtl. Niederstwertprinzip zu nennen, das stl. nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz (s. § 5 Anm. 61 ff.), sofern ein niedrigerer Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung am Abschlussstichtag vorliegt, dem Ergebnis einer Gruppenbewertung auf AHK-Basis zum gewogenen Durchschnitt vorgeht.

Gewogener Durchschnitt: Die Berechnung des Durchschnittswerts hat bei Preis-/Wertunterschieden im Zeitablauf die unterschiedlichen Anfangs-/Zugangsmengen zu berücksichtigen, was nur mit Hilfe des mengenbezogenen gewogenen Durchschnitts – nicht aber mit dem einfachen Durchschnittswert (der demzufolge unzulässig ist) – möglich ist. Auch wenn ein Durchschnittswert „bekannt“ (vgl. R 6.8 Abs. 4 Satz 4 EStR) ist, muss er uE als unzulässig verworfen werden, sofern er nicht mit dem gewogenen Durchschnittswert übereinstimmt. Innerhalb der zulässigen Verfahren mit gewogenem Durchschnitt sind die Periodenvariante und die gleitende (Skontrations-)Variante zu unterscheiden. Die eigentliche Methode der Durchschnittsbildung kann als identisch zur Gruppenbewertungsmethode angesehen werden (vgl. LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 146; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl. 2005, 207); s. zu diesen Verfahrensvarianten daher Anm. 135 ff.

129 **5. Einzelfälle (ABC) zur Gruppenbewertung**

Betriebsvergleich: s. Durchschnittswert.

Bewegliche Wirtschaftsgüter außerhalb des Vorratsvermögens können gruppenbewertet werden, es sei denn, es handelt sich um gWG erster (Abs. 2) oder zweiter (Abs. 2a) Kategorie, für die ab 2008 verpflichtend die Neuregelungen des UntStReformG 2008 greifen.

Bilanzenzusammenhang: Auch wenn bei Gruppenbewertung Teile des Vorratsvermögens in vorherigen Wj. nicht aktiviert worden sind, gilt der formelle Bilanzenzusammenhang (BFH v. 4.3.2004 – IV B 154/02, BFH/NV 2004, 1099).

Durchschnittswert: Auf einen zB aus Betriebsvergleichen/Musterbetrieben bekannten Durchschnittswert kommt es nicht an, vielmehr auf dessen Berechenbarkeit als gewogener Durchschnitt (s. Anm. 150).

Einzelerfassung: Gruppenbewertung ersetzt nicht die mengenmäßige Erfassung der einzelnen WG (BFH v. 13.2.2003 – IV R 72/00, BFH/NV 2003, 1155).

Fertigerzeugnisse: s. Vorratsvermögen.

Formeller Bilanzenzusammenhang: s. Bilanzenzusammenhang.

GoB sind nach R 6.8 Abs. 4 Satz 2 EStR für Gruppenbildung beachtlich.

Gutmünzen: s. Schulden.

GWG: s. Bewegliche WG.

Inventur: Neben der körperlichen Bestandsaufnahme wird auch die Jahresabschlusserstellung vereinfacht (s. Anm. 115).

Kunstwerke: Für das Warenlager einer Kunstgalerie kann der Teilwert nach Gruppen gleichartiger WG ermittelt werden. Dabei ist die Gruppenbildung nach AK ein sachgerechter Maßstab (BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290).

Musterbetriebe: s. Durchschnittswert.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: s. Vorratsvermögen.

Schulden sind bei Gleichartigkeit (zu Gutmünzen BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359) oder annähernder Gleichwertigkeit der Gruppenbewertung zugänglich.

Stille Reserven können als Nebeneffekt der Gruppenbildung vorkommen.

Unfertige Erzeugnisse: s. Vorratsvermögen.

Vorratsvermögen ist bis auf „Geleistete Anzahlungen“ gruppenbewertungsfähig (s. Anm. 120).

Waren: s. Vorratsvermögen.

Einstweilen frei.

130–134

IV. Durchschnittswertmethode

1. Begriff und Bedeutung der Durchschnittswertmethode

135

Begriff der Durchschnittswertmethode: Vertretbare (vertretbar sind nach § 91 BGB „bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen“) WG werden bei der Durchschnittswertmethode mit dem gewogenen Durchschnitt ihrer AHK bewertet, wodurch die Wertermittlung vereinfacht wird (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 209, 303 bzgl. Wertpapiere), zB bei gemeinsamer Lagerung von zu unterschiedlichen Einstandskosten angeschafften/hergestellten WG (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 262). Auch zur Ermittlung des Niederstwertes oder Teilwerts kann die Methode angewendet werden (vgl. BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; zum niedrigeren Teilwert bei Anwendung der Lifo-Methode nach R 6.9 Abs. 6 EStR s. Anm. 1123g). Die FinVerw. definiert die Durchschnittsbewertung – im Rahmen der Gruppenbewertung des Vorratsvermögens (s. Anm. 115 ff.) – als Bewertung nach dem gewogenen Mittel der im Laufe des Wj. erworbenen und ggf. zu Beginn des Wj. vorhandenen WG (R. 6.8 Abs. 3 Satz 3 EStR).

Bedeutung der Durchschnittswertmethode: Ein am Abschlussstichtag vorhandener Bestand an WG wird mengenmäßig festgestellt; Durchschnittsbewertung bezieht sich also nur auf die Wertfestsetzung (insbes. der AHK) und bietet keine Vereinfachung hinsichtlich der aufzunehmenden Menge (vgl. QUICK/WOLZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, § 240 HGB Rn. 91). Bei unmöglicher (zB Vermischung) oder wirtschaftlich unvertretbarer (zB große Mengen) Einzelbewertung stellt die Durchschnittsbewertung ein brauchbares Schätzverfahren dar, das weitgehend frei von erheblichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeunterstellungen (s. Anm. 1121 ff.) ist.

136 2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Durchschnittswertmethode

Handelsrechtlich existiert nur eine ausdrückliche Rechtsgrundlage der Durchschnittsbewertung in § 240 Abs. 4 iVm. § 256 Satz 2 HGB für die Gruppenbewertung (s. Anm. 116). Allerdings kann die Durchschnittsbewertung als Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren (s. Anm. 1121 ff.) in § 256 Satz 1 HGB angesehen werden, wenn der Durchschnittsbildung eine sonstige bestimmte Folge an Verbräuchen/Veräußerungen, und zwar genaue Proportionalität zu Anfangsbestandsmengen und Zugängen, als Annahme zugrunde liegt. Außerdem war die Durchschnittsbewertung als Bewertungsvereinfachung schon vor der Geltung von § 256 HGB GoB-konform (vgl. ADS IV. § 155 AktG Rn. 86 f.), so dass § 243 Abs. 1 HGB als weitere Rechtsgrundlage herangezogen werden kann. Die (gewogene) Durchschnittswertmethode ist danach nicht nur innerhalb der Gruppenbewertung (s. Anm. 115 ff.) für gleichartige bzw. annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände, sondern für gleiche Vermögensgegenstände „nach den GoB ohnehin“ (ADS VI. § 240 HGB Rn. 130) zulässig; für Durchschnittsbewertung als selbständige Methode auch außerhalb der Gruppenbewertung (ADS VI. Vorb. zu §§ 252–256 HGB Rn. 18 und § 255 HGB Rn. 111 ff.; LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 146, 178; einschr. COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl. 2005, 207, „keinerlei Unterschiede“).

Steuerrechtlich gibt es bis auf das Lifo-Verfahren in Abs. 1 Nr. 2a – das als Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion hier allein zulässig ist (s. dazu Anm. 1122h), weshalb eine Durchschnittsbildung stl. auch nicht auf § 256 Satz 1 HGB fußen kann – keine Regelung, so dass das Verfahren wegen Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips (s. § 5 Anm. 61 ff.) zulässig ist. Durchschnittsbewertung ist stl. anzuerkennen, wenn eine Einzelbewertung (zB bei Vermischung) von WG nicht in Betracht kommen kann oder wenn eine handelsrechtl. zulässige Bewertungsmethode (zB Fifo, Hifo) stl. unzulässig ist (s. Anm. 210).

Unabhängig davon hat die Rspr. die Durchschnittsbewertung schon früh als sachgerechte Schätzungsmethode anerkannt (RFH v. 12.6.1934, RStBl. 1934, 1070; OFH v. 3.6.1949, StuW 1949, 205; vgl. BFH v. 17.12.1985 – VIII R 288/82, BStBl. II 1986, 346) und auch bei Bewertung von Viehbeständen (s. Anm. 732), Rückstellungen (BFH v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313), Mitunternehmerteilanteilen (vgl. BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535) oder Wertpapieren in einem Girosammeldepot (BFH v. 26.8.1960 – I D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31, Analogie zum Umlaufmetallstock; BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274; v. 19.5.1971 – I B 9/71, BStBl. II 1971, 691; v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591; vgl. BMF v. 25.10.2004, BStBl. I 2004, 1034 Tz. 45 ff.; s. zur Rechtslage bis 2003 näher § 23 Anm. 158) erlaubt.

Ausdrücklich für WG des Vorratsvermögens lässt R 6.8 Abs. 3 EStR unter bestimmten Voraussetzungen (s. Anm. 137) die Durchschnittsbewertung als zweckentsprechendes Schätzungsverfahren zu.

137 3. Voraussetzungen der Durchschnittswertmethode

Die Geltung der GoB unterstellt, ist Voraussetzung der Durchschnittswertmethode, dass eine Einzelbewertung (s. Anm. 89, 105) nicht oder nur mit unvertretbarem Aufwand möglich ist. In R 6.8 Abs. 3 EStR setzt die FinVerw. überdies voraus, dass es sich um vertretbare WG des Vorratsvermögens handelt, bei denen die AHK wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wj. einzeln nicht mehr einwandfrei feststellbar sind.

Vertretbare Wirtschaftsgüter sind solche WG, „die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden“ (R 6.8 Abs. 3 Satz 2 EStR; vgl. § 91 BGB), wie etwa Kraftstoffe, Kies, Kokskohle (vgl. Urz, StStud. 2005, 304 [307]).

Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens: s. Anm. 120 und 965 ff.

Schwankungen der Einstandspreise: Wenn WG mit ihren AHK ohne unvertretbaren Aufwand identifizierbar sind, müssen sie mit ihren tatsächlichen Einstandspreisen bewertet werden (so schon OFH v. 3.6.1949, StuW 1949, 205; vgl. auch BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; dazu näher Anm. 1122d), während sich ein – mittels Durchschnittswertmethode lösbares – Bewertungsproblem in zeitlicher Hinsicht oder bei Gruppenbildung ergibt, wenn für die einzelnen einzubeziehenden WG unterschiedliche Einstandspreise („Schwankungen“, R 6.8 Abs. 3 Satz 2 EStR) existieren.

GoB-Entscheidung: s. analog Anm. 120 „GoB-Entscheidung“. Auch das Niederwertprinzip ist trotz Anwendung der Durchschnittswertmethode – wie bei den Bewertungsvereinfachungen (s. zB Anm. 1123c), sofern das Maßgeblichkeitsprinzip greift – vorrangig gegenüber dem ersten vereinfachenden Ergebnis der Durchschnittsbildung.

Einstweilen frei.

138–139

4. Anwendung der Durchschnittswertmethode

140

Wahlrecht: Die Durchschnittswertmethode stellt eine gegenüber dem Regelfall der Einzelbewertung freiwillige Bewertungs- oder Schätzungsmethode dar. Darüber hinaus bestehen Wahlmöglichkeiten bzgl. der verschiedenen zulässigen – die Bildung simpler arithmetischer Mittel der Preise ohne Berücksichtigung der zu Einzelwerten angeschafften oder hergestellten Mengen ist nämlich nach hM sowohl bei der allgemeinen Durchschnittsbewertung als auch innerhalb der Gruppenbewertung unzulässig (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 351; WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2003, § 240 HGB Rn. 36; KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 281) – Varianten der Durchschnittswertmethode.

Varianten der Durchschnittswertmethode: Zu unterscheiden sind die zulässigen Varianten der einfachen und gewogenen Durchschnittswertbildung. In allen Fällen wird der Bestand am Schluss des Vorjahrs mit seinem Buchwert – AK, HK, Teilwert, Durchschnittswert oder auch Lifo-Wert bei Wiederaufgabe des Lifo-Verfahrens (s. Anm. 1123j) – berücksichtigt.

► *Einfacher gewogener Durchschnittswert:* Der einfache gewogene Durchschnitt errechnet sich periodenbezogen, indem die Summen der AHK der einzelnen Periodenzugänge einschl. des wertmäßigen Anfangsbestands mit der Summe aus Anfangsbestandsmenge (im Beispiel nachfolgend 100 Stück, s. Tab. 3) und den Periodenzugangsmengen (hier chronologisch 100, 100, 200 Stück) gewichtet werden. Aus der Multiplikation des so ermittelten Durchschnittswerts (von 7,40 € je Stück) mit dem Inventurbestand (350 Stück) ergibt sich der Endbestandwert der Periode (hier 2590 €). Periode kann dabei das Wj. oder auch ein kürzerer Zeitraum, etwa Quartal, Monat etc., sein (vgl. zur Staffelpbewertung WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 8. Aufl. 2004, 158).

Tab. 3: Bewertung mit einfachem gewogenen Durchschnitt

Einfacher gewogener Durchschnitt	Preis p	Menge M	Wert W
Anfangsbestand	4,-	100	400
Zugang Z_1	6,-	100	600
Zugang Z_2	8,-	100	800
Zugang Z_3	10,-	200	2000
Abgänge A_1 – A_3 sowie Endbestand zu $p = \frac{3800}{500} = 7,40$	7,40	– 150	– 1110
	7,40	350	2590

► *Gleitender gewogener Durchschnittswert:* Dieser berechnet nach jedem Zugang (im Beispiel wiederum chronologisch 100, 100, 200, s. Tab. 4) „gleitend“ einen neuen Durchschnittswert (vgl. HUNSDOERFER in HdJ, Abt. II/4 Rn. 75 f.), wodurch infolge der Verkürzung des Berechnungszeitraums die Schätzung verfeinert wird. Die Methode führt zur bestmöglichen Annäherung an die Einzelbewertung, wenn alle Abgänge jeweils „streng verhältnismäßig“ aus Anfangsbestand und Zugängen stammen (WÖHE, Die Handels- und Steuerbilanz, 5. Aufl. 2005, 185; zur Skontration vgl. statt vieler EISELE, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Aufl. 2002, 313). Stellt dieses Verfahren auch etwas höhere Anforderungen an das Rechnungswesen (nach ADS VI. § 240 HGB Rn. 133 ist eine einwandfreie Fortschreibung nur dann gewährleistet, wenn der Beleglauf unter Berücksichtigung der Skonti, Rabatte, Preisanpassungen mit den mengenmäßigen Bewegungen „nahezu synchron“ vorliegt), so ist gleichwohl der Vereinfachungszweck des Verfahrens angesichts moderner EDV nicht zu verneinen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 131). Jeder Abgang (im Beispiel je 50 Stück) wird zum zuletzt ermittelten Durchschnitt bewertet. Ein für den letzten Abgang ermittelter Durchschnittswert (von 8,10 € je Stück) dient zugleich der Bewertung des Endbestands (von 350 Stück, somit 2835 €).

Tab. 4: Bewertung mit gleitendem gewogenen Durchschnitt

Gleitender gewogener Durchschnitt	Preis p	Menge M	Wert W
Anfangsbestand	4,-	100	400
Zugang Z_1	6,-	100	600
Abgang A_1 zu $p = \frac{1000}{200} = 5,-$	5,-	– 50	– 250
Zugang Z_2	8,-	100	800
Abgang A_2 zu $p = \frac{1550}{250} = 6,20$	6,20	– 50	– 310
Zugang Z_3	10,-	200	2000
Abgang A_3 zu $p = \frac{3240}{400} = 8,10$	8,10	– 50	– 405
Endbestand ebenfalls zu $p = 8,10$	8,10	350	2835

141–144 Einstweilen frei.

V. Festwertmethode

145 1. Begriff und Bedeutung der Festwertmethode

Die Festwertmethode stellt ein der Vereinfachung dienendes Inventur-, Bilanzierungs- und Bewertungsverfahren dar, bei dem aus Wirtschaftlichkeitsgründen – ursächlich waren Schwierigkeiten der Erfassung und Bewertung, wenn Gegenstände zu verschiedenen Zeitpunkten und Preisen gekauft wurden und die Identität der verbrauchten/veräußerten und der noch vorhandenen Güter aufgrund

Vermischung nicht mehr festzustellen war (vgl. BUCHNER, BB 1995, 2259) – für gruppenweise zusammengefasste Vermögensgegenstände/WG ein gleichbleibender Bestand und Wert für mehrere aufeinander folgende Abschlussstichtage unterstellt wird. Auf eine regelmäßige jährliche körperliche Bestandsaufnahme kann somit grds. verzichtet werden. Festwertbildung bedeutet, dass zunächst die AHK in bestimmter Höhe aktiviert werden, von diesem Festwert keine AfA vorgenommen werden und Ersatzbeschaffungen unmittelbar vereinfachend als BA gebucht werden (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65 BStBl. III 1967, 151; v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683; v. 1.8.1985 – V R 84/78, BFH/NV 1987, 331), um im Ergebnis – in Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes (s. Anm. 105) – für einen in etwa in gleicher Höhe benötigten Bestand an WG einen für mehrere Perioden unveränderlichen Anschaffungsaufwand zu aktivieren (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. B 150). Damit werden die gruppenweise zu einer Bewertungseinheit zusammengefassten WG ohne buchmäßige Fortführung grds. konstant in der HBil. und stl. Gewinnermittlung ausgewiesen (vgl. KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 169). Ein späterer Herstellungsaufwand zur Erhaltung des Bestands wie auch Ersatzbeschaffungen von zu einer bereits festbewerteten Gruppe gehörenden WG werden nicht mehr aktiviert.

Eine Anwendung der Regeln über den Ausweis der Zu- und Abgänge sowie Zu- und Abschreibungen ist für Festwerte solange nicht notwendig, wie sich Größe, Wert und Zusammensetzung im Rahmen der gesetzlich angenommenen geringen Veränderungen bewegen. Wenn die Zugänge die Abgänge übersteigen, kann das Festwertverfahren zur Bildung von stillen Reserven führen; bei steigenden Wiederbeschaffungskosten kann es ggf. der Kapitalerhaltung dienen (WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. B 151; zur theoretischen Analyse vermeintlicher Steuervergünstigungen SCHNEIDER, StuW 1996, 145 ff.). Die vornehmliche Bedeutung der Festbewertung der WG des Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bleibt aber die erhebliche Arbeitsvereinfachung.

2. Rechtsgrundlagen und Geltungsbereich der Festwertmethode

146

Handelsrechtlich war Rechtsgrundlage zunächst die Geltung der GoB, später § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB aF mit ausdrücklichem GoB-Bezug. Die Festwertbildung für die Inventur ist jetzt in § 240 Abs. 3 HGB geregelt; entsprechend Art. 38 der 4. EG-Richtlinie (ABl. EG L 222 v. 14.8.1978, 11) und BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704) wurden die Regelungen des § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB aF – mit teilweise geänderten Voraussetzungen – in § 240 Abs. 3 HGB übernommen, der GoB-Bezug eliminiert und die Festwertbildung beschränkt auf Vermögensgegenstände, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. Für den Jahresabschluss findet die Festwertmethode über § 256 Satz 2 HGB analoge Anwendung. Als Vorschrift für „alle Kaufleute“ (vgl. Überschrift des ersten Abschnitts des dritten Buchs §§ 238 ff. HGB) ist sie rechtsformunabhängig.

Steuerrechtlich bestehen keine entgegenstehenden gesetzlichen Normen, wohl aber in den EStR „Normierungen ..., die auch handelsrechtl. akzeptabel erscheinen“ (BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 9. Aufl. 2007, 373); nach dem allgemeinen Maßgeblichkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 61 ff.) haben für Festwerte in der stl. Gewinnermittlung die handelsrechtl. Vorschriften zu gelten. Die Festwertmethode ist von Stpfl. anwendbar, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, also – gesetzlich (auch handelsgesetzlich oder gem. § 141 AO) verpflichtet oder freiwillig – buchführenden Gewerbetreibenden, außerdem uE auch von Stpfl., die ihren

Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 48), hingegen nicht bei Einnahmen-/Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 und ebenso wenig im Rahmen der Überschusseinkünfte. Die Rspr. hatte bereits vor einer handelsgesetzlichen Regelung die Festwertmethode für die stl. Gewinnermittlung anerkannt (zB OFH v. 3.6.1949, StuW 1949, 205; RFH v. 4.3.1931, RStBl. 1931, 460; v. 16.12.1936, RStBl. 1937, 272; BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144). Die FinVerw. regelt in R 5.3 Satz 2 EStR, dass zulässig zu Festwerten ange setzte Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommen zu werden brauchen, und in R 5.4 Abs. 4 EStR die Voraussetzungen der – zeitlich regelmäßig verlängerten – Fristen der körperlichen Bestandsaufnahme (vgl. LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 168, wonach Aufzeichnungen über die in den Festwert einbezogenen WG, Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung, Höhe der AHK, Lager, Zustand und Verwertbarkeit der WG erforderlich sind). Anwendungsschwerpunkt bei Festbewertung des Sachanlagevermögens dürften nur bewegliche WG (vgl. FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 48; ähnl. KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 236) sein, denn für unbewegliche WG wird ein Festwert idR nicht in Betracht kommen können, wenn die Voraussetzung (s. Anm. 150) des regelmäßigen Ersatzes nicht erfüllt ist oder das WG für den Stpfl. nicht von nachrangiger Bedeutung ist (vgl. BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542). Hauptsächliche Anwendungsbereiche für Festwertbildung sind bestimmte Branchen wie Bergbau (vgl. dazu speziell BMF v. 12.8.1993, BB 1993, 1767), Chemie, Stahl-, Maschinenbau- und Bauindustrie sowie Gastronomie.

147–149 Einstweilen frei.

150 3. Voraussetzungen der Festwertmethode

Überblick: An kumulativ zu erfüllenden stl. Voraussetzungen der Festwertmethode nach § 240 Abs. 3 HGB sind zu nennen (vgl. auch BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276, welches durch BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369 in der Positivliste der weiterhin anzuwendenden BMF-Schreiben für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2004 verwirklicht werden, unter Nr. 450 explizit aufgeführt wird):

- die Festwertfähigkeit der WG,
- ihr regelmäßiger Ersatz,
- die nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der WG für das Unternehmen,
- geringe Veränderungen des Bestands in Größe, Wert und Zusammensetzung
- sowie körperliche Bestandsaufnahme in best. Zeitabständen (idR alle drei Jahre).

Festwertfähigkeit der Wirtschaftsgüter: Entsprechend dem handelsrechtl. Gesetzeswortlaut dürfen Festwerte stl. für körperliche WG (vgl. KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 318) des Sachanlagevermögens und für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, also nicht für negative WG (Schulden), immaterielle WG, Finanzanlagen, fertige und unfertige Erzeugnisse, Waren oder sonstiges Umlaufvermögen gebildet werden.

► *Sachanlagevermögen:* Vermögensgegenstände, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind (§ 247 Abs. 2 HGB), rechnen zum Anlagevermögen (s. Anm. 253), wovon nur Sachanlagevermögen zur Festwertbildung zugelassen wird. Festwerte können für Inventar gebildet werden, auch für Stammanlagen (zB Gerätepark, Beispiele bei KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 69) sind Festwerte zulässig. Ob in stl. Sicht die körperlichen WG beweglich oder unbeweglich, abnutzbar oder nicht abnutzbar sind, ist theoretisch unerheblich;

praktisch sind aber wohl nur bewegliche (FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 48) abnutzbare WG insbes. der Positionen „technische Anlagen und Maschinen“, etwa Apparate der Chemieindustrie, Lagerbehälter, Rohrleitungen, Betriebsvorrichtungen (§ 266 Abs. 2 A. II. 2 HGB; vgl. Hovos/F. HUBER in Beck-Bil-Komm. VI. § 247 Rn. 480 ff.) oder „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“, zB nicht unmittelbar der Produktion dienende Transportanlagen, Werkstätten-, Labor-, Büro- oder Ladeneinrichtungen (§ 266 Abs. 2 A. II. 3 HGB; vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 55 ff.), die in größerer Zahl vorhanden sind, in Betracht zu ziehen. Unzulässig ist die Festbewertung ua. bei Abschlägen nach § 6b (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 269). Wegen der aktuell verpflichtenden gWG-Regelungen in Abs. 2 und 2a (UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) kommen Festwerte für entsprechende abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens – sofern sie nach dem 31.12.2007 angeschafft, hergestellt oder in ein BV eingelegt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 17) – ebenfalls nicht in Betracht (bereits vorher bei Bewertungsfreiheit keine Festwertbewertung für nach Abs. 2 berücksichtigte gWG und WG ohne Wert oder kurzlebige WG, BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232; H 5.4 „Festwert“ EStH; auch keine gWG-Nachholung bei Festwertaufgabe, s. Anm. 153; BFH. v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545). Voraussetzung für stl. gWG schon iSd. Abs. 2 aF sowie auch weiterhin iSd. Abs. 2, 2a nF ist aber selbständige Nutzungsfähigkeit, so dass bei WG von geringem Wert eine Festwertbildung nur in Betracht kommt, wenn sie einer selbständigen Nutzung nicht fähig sind.

► *Rob-, Hilfs- und Betriebsstoffe*, nach § 266 Abs. 2 B. I.1 HGB aufgeführt in der Vollgliederung für KapGes. (gültig auch für sonstige Kaufleute; zB KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 56), gehen als Haupt- (dann Rohstoffe) und Nebenbestandteile (dann Hilfsstoffe) in die produzierten Erzeugnisse ein oder dienen als Betriebsstoffe der Fertigung wie auch anderen Betriebsbereichen. Im Unterschied zu den fertigen/unfertigen Erzeugnissen sind sie fremdbezogen, noch nicht einer Be- oder Verarbeitung unterzogen und anders als Waren ohne eine solche Be-/Verarbeitung nicht zur Veräußerung oder anderweitigen Abgabe (etwa als Muster) bestimmt (vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 102 ff.; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VI. § 266 Rn. 90 ff.). Mineralölunternehmen können zB für Kraftstoffe keinen Festwert bilden, wenn sie für das Unternehmen (un)fertige Produkte darstellen (vgl. LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 164).

Regelmäßiger Ersatz der Wirtschaftsgüter: Voraussetzung der Festwertbildung ist, dass der Bestand an WG, der durch Verbrauch, Abnutzung oder Ausschleiden vermindert wird, durch entsprechende Zugänge regelmäßig ausgeglichen wird. Diese laufenden Zugänge entsprechen unterstelltermaßen (vgl. BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542) in etwa den Abgängen und Abschreibungen im Fall der Einzelbewertung (vgl. WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. B 150; ADS VI. § 240 HGB Rn. 73). Ob als Ersatz in diesem Sinne auch jene Fälle gelten, in denen nicht durch regelmäßige Wiederbeschaffung, sondern durch Instandhaltung oder Aufarbeitung eine Bestandswertterhaltung erreicht wird (KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 318), könnte fraglich sein (ablehnend zB für nicht abnutzbares Anlagevermögen KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 57; vgl. Unterstellung, dass alte WG ständig durch neue ersetzt werden, BMF v. 26.2.1992 aaO). Regelmäßiger Ersatz stellt uE ab auf die Üblichkeit von Ersatzbeschaffungen im gewöhnlichen Geschäftsgang, so dass der Verbrauch eines Jahres lediglich grds. bis zum Abschlussstichtag ersetzt werden muss, zB damit der Bestand in seiner Größe nur geringen Veränderungen unterliegt (vgl. ADS

VI. § 240 HGB Rn. 78). Mithin müsste ausnahmsweise auch ein längerer Wiederbeschaffungsrhythmus möglich sein.

Nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts der Wirtschaftsgüter: § 240 Abs. 3 HGB erlaubt die Festwertmethode nur, wenn der Gesamtwert der Festwertgegenstände für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. Selbst wertvolle WG können also grds. festwertfähig sein, wohingegen eine Vielzahl wertvoller WG idR nicht mehr als unbedeutend anzusehen sein wird (glA KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 318).

► *Nachrangige Bedeutung:* Die Auslegung der Nachrangigkeit ist handelsrechtl. umstritten und wird uE nicht pauschal und ohne Würdigung des Einzelfalls erfolgen dürfen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 81 mwN). Eine bestimmte Wertgrenze der Nachrangigkeit findet sich nämlich nicht im Gesetz (zu pauschalen handelsrechtl. Orientierungsgrößen vgl. KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 243).

► *Gesamtwert:* Ob bei der Beurteilung der Nachrangigkeit des Gesamtwerts auf jeden einzelnen Festwert oder aber weiter gefasst auf die Summe vermögensartbezogener bzw. aller Festwerte abzustellen sei, ist str.

Während nach KNOP (in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 58) die Nachrangigkeit schrittweise – bei Festwertbezugnahme auf einzelne Vermögensgegenstände im Verhältnis zu den anderen Vermögensgegenständen des gleichen Bilanzpostens und allenfalls im zweiten Schritt im Verhältnis zur Bilanzsumme, jedoch bei Festwertbezugnahme auf den gesamten Bilanzposten stets in Relation zur Bilanzsumme – zu beurteilen sei, ist nach aA nicht auf den Gesamtwert aller Festwerte abzustellen, sondern das Vorliegen der Voraussetzung für jeden Festwert getrennt zu prüfen (ADS VI. § 240 HGB Rn. 79 ff.; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 269; vgl. auch BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542, „keine Addition aller im Einzelfall gebildeten Festwerte“). Demgegenüber wird es bei Existenz mehrerer Festwerte auch als problematisch angesehen, nur auf einzelne Festwerte abzustellen, da diese zusammengefasst durchaus von erheblicher Bedeutung für ein Unternehmen sein könnten (WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 87; vgl. auch PETERSEN/ZWIRNER in Beck-HdR, A 230 Rn. 29; uE ist zur Beurteilung der Nachrangigkeit das Abstellen auf Vergangenheitswerte grds. problematisch).

Für die stl. Praxis ist zur Beurteilung der Nachrangigkeit nach Meinung der Fin-Verw. (BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276) auf die Bilanzsumme abzustellen. Der Gesamtwert der für einen einzelnen Festwert in Betracht kommenden WG ist danach für das Unternehmen grds. von nachrangiger Bedeutung, wenn er an den dem Bilanzstichtag vorangegangenen fünf Stichtagen im Durchschnitt 10 % der Bilanzsumme nicht überstiegen hat (s. Tab. 5, Festwertbildung ist hier zulässig, weil der Durchschnitt von 10 % bezogen auf die Bilanzsumme im Fünfjahresmittel nicht überschritten wird; abweichendes Beispiel bei BÜTTNER/WENZEL, DB 1992, 1893 [1894f.]):

Tab. 5: Nachrangige Bedeutung im Fünfjahresdurchschnitt

Nachrangige Bedeutung der Festwertanteile				
Stichtag	Bilanzsumme in T€	Festwert in T€	Anteil	
01	1500	135	9 %	
02	1400	140	10 %	
03	1500	120	8 %	
04	1500	150	10 %	
05	1000	130	13 %	
Durchschnittl. $\frac{1}{5}$ (9 % + 10 % + 8 % + 10 % + 13 %) =			10 %	

Geringe Veränderung in Größe, Wert und Zusammensetzung des Bestands der Wirtschaftsgüter: Der Bestand der in den Festwert einbezogenen WG darf in seiner Größe (Bestandsmenge nach Zahl, Maß oder Gewicht), Wert (insbes. AHK, Marktpreise) und Zusammensetzung (in qualitativer Hinsicht) nur geringen Veränderungen unterliegen.

► *Größe des Bestands:* Diese Komponente bezieht sich auf das dem einzelnen Festwert zugrunde liegende Mengengerüst, wobei unwesentliche Veränderungen ohnehin unschädlich sind (vgl. KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 244) und dem Verfahren nicht entgegenstehen. Unerwartete Veränderungen des Bestands beeinträchtigen nicht im Nachhinein einen zulässigen Festwertansatz, wie auch größere Mengenänderungen (zB auf Grund von Unternehmensentwicklungen, Betriebserweiterungen) die Anwendung der Festwertmethode nicht grds. ausschließen (vgl. RFH v. 19.12.1934, RStBl. 1935, 675; ADS VI. § 240 HGB Rn. 84). Es ist dann jedoch eine Überprüfung des Festwerts selbst vorzunehmen (vgl. WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 89).

► *Wert des Bestands:* Die Wertkomponente stellt auf die der Bewertung zugrunde liegenden Preisansätze der Festwertgegenstände ab. Unter dem Gesichtspunkt der lediglich in geringem Umfang zulässigen Wertänderungen ist nach hM (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 85; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 90; KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 61; KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 244) eine Festbewertung nur anwendbar bei Vermögensgegenständen (stl. WG), die erfahrungsgemäß geringen Preisschwankungen unterliegen (nach H 6.8 „Festwert“ EStH darf Festbewertung nicht dem Ausgleich von Preisschwankungen und insbes. -steigerungen dienen, unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144, und v. 3.3.1955 – IV 203/53 U, BStBl. III 1955, 222), und umgekehrt ausgeschlossen etwa für zu Weltmarktpreisen gehandelte Rohstoffe (zB Kaffee, Kakao, Kupfer, NE-Metalle); sie kommt uU ferner nicht in Frage bei Sachanlagegütern mit erheblichen Nutzungsdauerabweichungen (ADS VI. § 240 HGB Rn. 86), da daraufhin ua. deren Wert nicht nur geringen Veränderungen unterliege. Zur Beantwortung der Frage, was hierbei noch als gering anzusehen ist, kann als ein Anhaltspunkt die von der FinVerw. in R 5.4 Abs. 4 Satz 5 EStR akzeptierte Schwankungsbreite von 10 % dienen.

► *Zusammensetzung des Bestands:* In qualitativer Hinsicht darf sich die Zusammensetzung der in die Festbewertung einbezogenen WG nicht erheblich verändern. Eine Zusammenfassung verschiedenartiger WG zum Zweck der Festbewertung ist also grds. möglich (vgl. KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 62). Dem Stetigkeitserfordernis der Zusammensetzung ist dabei bereits bei der Auswahl der einzubeziehenden Gegenstände Rechnung zu tragen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 89), damit das Verhältnis der einbezogenen verschiedenen Güterarten in etwa konstant bleibt. Durch das Kriterium der nur geringen Veränderung der Zusammensetzung werden geringfügige übliche Qualitätsunterschiede (zB infolge technischer Weiterentwicklung) nicht untersagt, jedoch muss während der Geltung des Festwertansatzes die Funktionsgleichheit der Festwertgüter (vgl. schon SCHLOTTMANN, Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, 1970, 36; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 269) im Wesentlichen gesichert sein. Außerdem sollen die zusammengefassten Anlagegegenstände insbes. eine einigermaßen gleiche Altersstruktur aufweisen und keine erheblich unterschiedlichen Nutzungsdauern haben (BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542). Die hier ansonsten fehlende Homogenität in den Festwerten lässt sich indes ggf. mit Bil-

dung neuer, in sich homogener Festwerte erreichen (ADS VI. § 240 HGB Rn. 89), und durch die idR dreijährliche Festwertkontrolle wird einer sich allmählich vollziehenden Strukturänderung – hierbei wird man auf die Veränderungen zum Bilanzstichtag abzustellen haben – Rechnung getragen.

Körperliche Bestandsaufnahme der Wirtschaftsgüter: Handelsrechtl. ist eine Festwertbildung nur zulässig, wenn idR alle drei Jahre – also abweichend von § 240 Abs. 2 HGB – eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt wird (§ 240 Abs. 3 Satz 2 HGB), um insbes. Mengenänderungen festzustellen. In begründeten Ausnahmefällen – evtl. wenn die Entwicklung des Festwertbestands anhand plausibler Schlüsselgrößen (dazu KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 251) annähernd zuverlässig verfolgt werden kann (vgl. KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 63) oder zwischenzeitlich angepasst wurde – ist eine gelegentliche Ausweitung des Zeitraums nicht zu beanstanden; eine ständige Fristüberschreitung ist jedoch unzulässig (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 96). Der handelsrechtl. Dreijahresturnus wird bzgl. beweglicher WG des Anlagevermögens in R 5.4 Abs. 4 Satz 1 EStR grds. übernommen („an jedem dritten ... Bilanzstichtag“) und zugleich bestimmt, dass ergänzend zum Regelfall eine körperliche Bestandsaufnahme „spätestens aber an jedem fünften Bilanzstichtag“ vorzunehmen ist; der handelsrechtl. Dreijahresturnus – *idR* – gilt ohne Weiteres für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 261). Die erstmalige Bildung eines Festwerts setzt ebenfalls eine körperliche Bestandsaufnahme voraus (WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 98).

4. Anwendung der Festwertmethode

151 a) Überblick

Bei Vorliegen aller Voraussetzungen (s. Anm. 150) besteht ein handelsrechtl. – stl. dann einheitlich auszuübendes – Wahlrecht (s. Anm. 146) zur Festwertbildung (vgl. LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 153). Dieses Wahlrecht eröffnet die Möglichkeit, Festwerte auch nur für eine Teilmenge einer Bilanzposition zu bilden (vgl. für den Steinkohlebergbau BMF v. 12.8.1993, BB 1993, 1767; glA KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 238). Planmäßige AfA, Abgänge durch Verbrauch oder Schwund sowie Wertaufholungen – trotz grds. Zuschreibungspflicht beim abnutzbaren Anlagevermögen (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 271) – bleiben in der Zeit des Festwertansatzes insgesamt unberücksichtigt; Aufwendungen zur Erhaltung des Festwertbestands stellen sofort abzichbare BA (buchungstechnisch BA in einer „verdeckten ... Form“, vgl. BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683) dar. AfA und Teilwertabschreibungen können uU vorgenommen werden, sind aber an Einzelfeststellungen anhand einer körperlichen Bestandsaufnahme (s. Anm. 150) gebunden (vgl. BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542; einschränkend zustimmend SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 272; zur AfA vgl. RFH v. 14.10.1941, RStBl. 1941, 895). Im Hinblick auf die Anwendung – in zeitlicher Abfolge – der Festwertmethode ist somit

- ▷ bei der Festwertbildung und insbes. bei der erstmaligen Anwendung der Methode zu unterscheiden, ob es sich um (abnutzbares) Anlagevermögen oder um Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Umlaufvermögens handelt,
- ▷ während der Geltung eines Festwerts – es entfallen nunmehr die buchwertbeeinflussenden Abgangsbuchungen und die Zugänge, Zuschreibungen oder Herstellungsaufwendungen wirken umgekehrt sofort gewinnmindernd – eine

- regelmäßige Festwertkontrolle durchzuführen und (ggf. freiwillig oder verpflichtend) eine Festwertanpassung vorzunehmen
- ▷ sowie uU eine Auflösung/Wiederaufgabe von Festwerten (ggf. freiwillig oder verpflichtend) vorzunehmen bzw. das Festwertverfahren zu beenden.

b) Festwertbildung

152

Festwertbildung im Anlagevermögen: Der angestrebte Festwert wird beim abnutzbaren Anlagevermögen regelmäßig nicht sofort ausgewiesen (so offenbar noch RFH v. 16.12.1936, RStBl. 1937, 272; BFH v. 23.3.1972 – V R 139/71, BStBl. II 1972, 683, hier zur Selbstverbrauchbesteuerung), sondern es wird der bisherige Stichtagswert dem angestrebten Festwert (sog. „Anhaltewert“, auch als „Festhaltewert“ bezeichnet, vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 270) gegenübergestellt. Die Festlegung des Festwerts erfolgt unter Berücksichtigung von im Regelfall planmäßigen Abschreibungen, Zu- und Abgängen (vgl. NORDMEYER/GÖBEL in Beck-HdR, B 212 Rn. 207), während stl. Sonderabschreibungen bzw. erhöhte Absetzungen nach FinVerw. nicht berücksichtigt werden (vgl. BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276). Ausgangsgröße des Festwerts sind die AHK bzw. ggf. niedrigere Stichtagswerte auf Grund gesunkener Wiederbeschaffungskosten (KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 253). Werden im Ausnahmefall Gegenstände mit unterschiedlichen Nutzungsdauern (üblicherweise keine erhebliche Unterschiedlichkeit der Nutzungsdauern, vgl. BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542) zulässigerweise zu einem Festwert zusammengefasst, so ist uE eine durchschnittliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer durch mengenmäßig gewichtete Durchschnittsbildung zu ermitteln:

Tab. 6: Mengenmäßige Gewichtung von Nutzungsdauern

Mengenmäßige Gewichtung von Nutzungsdauern		
Menge m	Nutzungsdauer N	$m \times N$
300	10 Jahre	3000
200	5 Jahre	1000
500	4 Jahre	2000
1000		6000
Durchschnittl. Nutzungsdauer $N = \frac{6000}{1000} =$		6 Jahre

Zur weiteren Vereinfachung der Festbewertung berücksichtigt die Praxis eine altersmäßige Schichtung des Festwertbestands rechnerisch mit Hilfe des prozentualen Durchschnittswerts der AHK früherer Wj. auch als „Wertigkeitsquoten“ (vgl. ausführl. Tabellen schon bei FEDERMANN, DB 1983, 293 ff.).

Bei unterstellter gleichmäßiger Ersetzung und Abschreibung in gleichen Jahresbeträgen werden Wertigkeitsquoten angegeben mit 43,75 %/45 %/47,5 % bei vier/fünf/zehn Jahren Nutzungsdauer (so exempl. WINNEFELD, Bilanz-Handb., 4. Aufl. 2006, Rn. B 163; vgl. auch KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 252). Diese Wertigkeitsquoten (zur rechnerischen Ermittlung der Formel FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 356; vgl. str. BUCHNER, BB 1995, 816; ZEHETMAIR/HOFMANN, BB 1996, 261; POOTEN, BB 1996, 839) berücksichtigten noch die mittlerweile mit § 7 Abs. 1 Satz 4 (idF des HBegG 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) abgeschaffte Halbjahresregel nach R 44 Abs. 2 EStR aF und dürften uE, wenn nicht weitere Modellannahmen getroffen werden, inzwischen überholt sein (unter unveränderten Annahmen rechnerisch nunmehr stets 50 % als Ergebnis).

Werden WG einer bestimmten Art erstmals angeschafft (insbes. bei Betriebsgründungen), können die Festwerte nicht mit derselben Durchschnittswertigkeit wie bei einer Nutzung im laufenden Betrieb angesetzt werden, da der für Festbewertung erforderliche Gleichgewichtszustand zwischen Ersatzbeschaffungen und Abschreibungen/Abgängen noch nicht erreicht sein wird (vgl. VEIGEL/LENTSCHIG, StBp. 1994, 81 ff.). Die FinVerw. geht von einem buchmäßigen Dauerbestandswert iHv. 40–50 % der tatsächlichen AHK aus (BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542; zustimmend wohl ADS VI. § 240 HGB Rn. 101; auch bei in Gebrauch befindlichen WG kann dieser Durchschnittswert verwendet werden, KAHL/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 259). Ein solcher Ansatz iHv. 40–50 % sei für einen Festwert in der Anfangsphase indes zu niedrig, weil die Zugänge in dieser Phase die Abgänge noch übersteigen (vgl. KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 321).

Festwertbildung im Umlaufvermögen: Bei WG des Umlaufvermögens – hier nur zulässig Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (s. Anm. 150 „Festwertfähigkeit der WG“) – sind die Zugänge weiterhin zu aktivieren, bis der Stichtagsbuchwert die anzustrebende Festwerthöhe erreicht. Für den umgekehrten Fall, dass der Stichtagswert darüber liegt, ist so lange zu warten, bis sich ein annähernd gleichbleibender Bestandswert eingestellt hat (durch Verbräuche oder uU Teilwertabschreibung). Im Übrigen bestimmt sich die Höhe des Festwerts schlicht durch die Mengen- und Wertverhältnisse am entsprechenden Bilanzstichtag der erstmaligen Festbewertung. Als Werte kommen regelmäßig die AHK in Betracht, wobei diese nach üblichen Verfahren (Einzel-, Durchschnittsbewertung, Verbrauchsfolgeverfahren) ermittelt werden können (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 99); bei alters-, qualitäts- und wertmäßig gemischten Beständen können Abschläge begründet sein. Ggf. sind niedrigere Stichtagswerte auf Grund des handelsrechtl. Niederstwertprinzips heranzuziehen.

153 c) Festwertkontrolle

Prinzipiell ist die vollständige Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen der Festwertmethode (s. Anm. 150) an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 76). Die Festwertkontrolle für jeden angesetzten Festwert hat separat zu erfolgen. Der Festwertansatz selbst ist nämlich regelmäßig daraufhin zu überprüfen, ob er beständig und unverändert fortgeführt werden darf, ob Anpassungen vorzunehmen sind oder die Festbewertung aufzugeben ist (vgl. BALLWIESER in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2008, § 240 HGB Rn. 24). Die Festwertkontrolle hat dabei idR im Rahmen der körperlichen Bestandsaufnahme zu erfolgen (vgl. mit instruktiven Beispielen KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 71 f.), ggf. aber auch zwischen den Bilanzstichtagen (vgl. KAHL/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 261) bei Betriebserweiterungen, Aufgabe von Produktionszweigen etc.

Festwertbestätigung: Zutreffend gebildete Festwerte werden grds. unverändert von Abschluss zu Abschluss fortgeführt. Weicht der Inventurwert nicht oder lediglich geringfügig ab, wird der bisherige Festwert idR beibehalten (vgl. KSM/MATHIAK, § 5 Rn. A 320).

► *Inventurwert gleich bisherigem Festwert:* In diesem Fall kann – bzw. uU muss (denn bei Fortführung des Festwertverfahrens und andernfalls Vorliegen eines Verstoßes gegen die Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB ist ein „willkürlicher Wechsel ... nicht zulässig“, BMF v. 12.8.1993, BB 1993, 1767) – der bisherige Festwert fortgeführt werden. Die Beibehaltung des Festwerts setzt grds. eine ordnungsgemäße Instandhaltung für die betreffende Festwertgruppe

(sonst möglich AfaA, vgl. RFH v. 14.10.1941, RStBl. 1941, 895; ähnlich KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 265, im Hinblick auf „nachhaltig mangelnde Instandhaltung“) voraus.

► *Inventurwert geringfügig höher als bisheriger Festwert:* Sofern der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 % übersteigt, hat der Stpfl. ein Wahlrecht, den bisherigen Festwert beizubehalten (vgl. R 5.4 Satz 5 EStR, ausdrücklich für bewegliche WG des Anlagevermögens; glA KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 71, WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 105, HACHMEISTER in HdJ Abt. II/5, Rn. 383, KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 264; ablehnend, wenn stl. Bagatellregelung die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abhängig von der absoluten Festwerthöhe tangiert, vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 102) oder den Festwert (s.u.) anzupassen; dies gilt für jeden einzelnen Festwert und betrifft nicht nur Mengen- (Zusammensetzung), sondern auch durch Inventur ermittelte Wertänderungen.

Festwertanpassung: Zu einer Änderung des Festwerts kommt es allgemein dann, wenn der Bestand der mit einem Festwert bewerteten WG in seiner Größe, seinem Wert oder seiner Zusammensetzung (also in Umkehrung zu den Voraussetzungen von § 240 Abs. 3 HGB nicht kumulativ, sondern alternativ) nicht nur geringen Veränderungen unterlegen hat.

► *Inventurwert nicht nur geringfügig höher als bisheriger Festwert:* Sofern der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert – jenseits der Abweichungstoleranz in Anlehnung bzw. Übereinstimmung mit der stl. Regelung in R 5.4 Abs. 4 Satz 2 EStR (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 102; WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 105; NORDMEYER/GÖBEL in Beck-HdR, B 212 Rn. 206) – um mehr als 10 % überschreitet, ist dieser Wert als künftiger Festwert anzusetzen. Preissteigerungen sind dabei nach hM nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auf den Mehrbestand entfallen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 106). Für den Altbestand dürfen wegen Geltung der handelsrechtl. Anschaffungswerts- und Imparitätsprinzipien (Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne) Preissteigerungen nicht berücksichtigt werden (WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 106); dabei sichert eine bestimmte Aufstockungstechnik deren Einhaltung: Der bisherige Festwert wird so lange um die AHK der im Festwert erfassten nach dem Bilanzstichtag des vorangegangenen Wj. angeschafften/hergestellten WG aufgestockt, bis der neue Festwert erreicht ist (R 5.4 Abs. 4 Satz 3 EStR; vgl. Utz, StStud. 2005, 304 [307]). Die Aufstockung erfolgt uE mit den vollen AHK, da die Abnutzung bereits bei der Höhe des Festwerts berücksichtigt wurde.

► *Inventurwert niedriger als bisheriger Festwert:* Sofern der neu ermittelte Wert den bisherigen Festwert unterschreitet, ist handelsrechtl. – und im Ergebnis wegen des Maßgeblichkeitsprinzips (s. § 5 Anm. 61 ff.) auch mit stl. Wirkung – zu differenzieren, ob die Ursache der Herabsetzung mengen- oder preisbedingt ist, ob Anlagegüter oder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und ob KapGes. oder Nicht-KapGes. betroffen sind:

▷ Ist der gegenüber dem Festwert niedrigere Wert in Mindermengen begründet, muss zwingend eine Anpassung vorgenommen werden (vgl. WP-Handb., Bd. I, 2006, E Rn. 363; glA WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VI. § 240 Rn. 106; KAHLE/HEINSTEIN in HdJ, Abt. II/2 Rn. 263) und der niedrigere Wert ist als neuer Festwert anzusetzen.

▷ Ist der gegenüber dem Festwert niedrigere Wert preisbedingt, muss bei Vorliegen von Umlaufvermögen (hier Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) ebenfalls

der niedrigere Wert angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB, vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 107).

- ▷ Ist der niedrigere Wert nicht mengenbedingt und betrifft er einen Festwert für Anlagevermögen, muss bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 2 Satz 3 letzter Halbs. HGB) – rechtsformunabhängig – dieser niedrigere Wert angesetzt werden (so auch weiterhin in § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB nF nach dem Entwurf eines BilMoG, Art. 1 Nr. 10, BTDrucks. 16/10067, 6). Bei einer nicht voraussichtlich dauernden Wertminderung haben Nicht-KapGes. handelsrechtl. derzeit noch ein Abschreibungswahlrecht (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), das für KapGes. nach § 279 Abs. 1 Satz 2 HGB (nach dem Entwurf eines BilMoG, Art. 1 Nr. 28, BTDrucks. 16/10067, 9, wird ua. § 279 HGB aufgehoben) hier nicht in Anspruch genommen werden darf, da es sich bei Festwerten nicht um Finanzanlagen handelt. In R 5.4 Abs. 4 Satz 4 EStR (ggf. iVm. H 5.4 und H 6.8 EStH) wird – uE unzutreffend – in jedem Fall von einem Herabsetzungswahlrecht („kann“) ausgegangen.

Festwertaufgabe: Das Wahlrecht der Festbewertung beinhaltet umgekehrt auch die Möglichkeit, unter Beachtung des Stetigkeitsgebots (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; BMF v. 12.8.1993, BB 1993, 1767) zur Einzelbewertungsmethode (s. Anm. 105 und näher Anm. 89) zurückzukehren, etwa wenn kein Vereinfachungszweck mehr erreicht wird (vgl. VEIGEL/LENTSCHIG, StBp. 1994, 81 [84]; ADS VI. § 240 HGB Rn. 109). Wird freiwillig der Festwert aufgegeben oder ist eine Festbewertung auf Grund inzwischen fehlender Voraussetzungen (s. Anm. 150) nicht mehr zulässig, zB bei erheblicher Änderung der Zusammensetzung oder Unregelmäßigkeit des Ersatzes, ist eine Aufteilung auf die vorhandenen WG vorzunehmen, diese über eine Restnutzungsdauer (keine Nachholung der – früher nach Abs. 2 Satz 1 aF – fakultativen Bewertungsfreiheit für gWG, BFH. v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545) bzw. ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben, sofern es sich um WG des Sachanlagevermögens handelt, oder bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen entsprechend ihrem Verbrauch eine Aufwandsverrechnung vorzunehmen (vgl. ADS VI. § 240 HGB Rn. 108). Nach Aufgabe des Festwertverfahrens werden die neuen Zugänge nach normalen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Abschreibungsverfahren bewertet, auch bei Übergang innerhalb eines Wj. Jedoch ist ohnehin nur im Anschluss an eine regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme ein Wechsel empfehlenswert, weil nach Aufgabe eines Festwerts alle WG im Bestandsverzeichnis erfasst werden müssen.

154 5. Einzelfälle (ABC) zur Festwertmethode

AfaA: s. „Teilwertabschreibungen“.

Bahnanlagen: s. „Gleisanlagen“.

Baugewerbe: Für Gerüst- und Schalungsteile ist Festwertbildung zulässig (WP-Handb., Bd. I, 2006, E Rn. 363; ADS VI. § 240 HGB Rn. 93; schon FinMin. Ba.-Württ. v. 11.12.1961, BStBl. II 1961, 190).

Baumschulkulturen: Kein Festwertansatz (BFH v. 3.12.1970 – IV R 170/67, BStBl. II 1971, 321; vgl. zur Bewertung BMF v. 10.8.2006, BStBl. I, 2006, 493).

Bergbauanlagen: Festbewertung grds. zulässig (BMF v. 12.8.1993, BB 1993, 1767).

Besteck: s. „Gastronomie“.

Betriebsausstattung: s. „Geschäftsausstattung“.

Bilanzsumme: Die FinVerw. stellt bei der Beurteilung der Festwertnachrangigkeit auf die Bilanzsumme ab (s. Anm. 150); der Gesamtwert ist nachrangig, wenn er im Fünfjahresdurchschnitt 10 % der Bilanzsumme nicht überstiegen hat (BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276).

Brauerei: s. „Flaschen, Flaschenkästen“.

Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sind bei der Ermittlung des sog. Anhaltewerts (s. Anm. 152) nach FinVerw. nicht zu berücksichtigen (BMF v. 8.3.1993, BStBl. I 1993, 276).

Fette: s. „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“.

Flaschen, Flaschenkästen: Für Kästen, Kisten, Flaschen im Brauereigewerbe ist ein Festwertansatz zulässig (BMF v. 26.2.1992, DSStR 1992, 542).

Fünfjahresdurchschnitt: s. „Bilanzsumme“.

Gastronomie: Ein Festwertansatz ist zulässig typischerweise für Bestecke, Geschirr, Wäsche (WP-Handb., Bd. I, 2006, E Rn. 362).

Gerüste: s. „Baugewerbe“.

Geschäftsausstattung: Ein Festwert kommt ua. für Teile der Geschäfts- und Betriebsausstattung in Betracht (vgl. FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 302).

Geschirr: s. „Gastronomie“.

Gleisanlagen sind wie allgemein Bahnanlagen, Signalanlagen, Transport- und Förderanlagen grds. festwertfähig (WP-Handb., Bd. I, 2006, E Rn. 362; schon RFH v. 4.3.1931, RStBl. 1931, 460), sofern das Merkmal der Nachrangigkeit (s. Anm. 150) vorliegt (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 274).

Hotellerie: s. „Gastronomie“.

Investitionszulage: Werden WG zulässigerweise mit einem Festwert angesetzt, sind für Zwecke der InvZul. (s. allgemein InvZulG 2005 v. 17.3.2004, BGBl. I 2004, 438) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die AHK dieser WG und nicht ihr Festwert zu berücksichtigen (BMF v. 20.1.2006, BStBl. I 2006, 119, unter Hinweis auf BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65 BStBl. III 1967, 151, für Gerüst- und Schalungsteile).

Kästen: s. „Flaschen, Flaschenkästen“.

Nachrangigkeit: s. „Bilanzsumme“.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: Ein Festwert ist grds. iHv. AHK anzusetzen (BMF v. 26.2.1992, DSStR 1992, 542).

Schalungsteile: s. „Baugewerbe“.

Schmierstoffe: s. „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“.

Sonderabschreibungen: s. „Erhöhte Absetzungen“.

Steinkohlebergbau: s. „Bergbauanlagen“.

Teilwertabschreibungen und AfaA können ggf. vorgenommen werden; sie sind aber an Inventurfeststellungen gebunden (BMF v. 26.2.1992, DSStR 1992, 542; s. Anm. 152).

Wäsche: s. „Gastronomie“.

Werkzeug: Ein Festwert ist zulässig für Werkzeugbestände des Anlagevermögens, Stanzen, Modelle, Mess- und Prüfgeräte (BMF v. 26.2.1992, DSStR 1992, 542).

Einstweilen frei.

155–209

210

VI. Verbrauchsfolgeverfahren

Soweit es den GoB entspricht, können handelsrechtl. für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens Verbrauchsfolgen, wie Lifo/Fifo/Hifo (für engl. Last/First/Highest in – first out) etc., unterstellt werden (§ 256 Satz 1 HGB). Stl. ist als Verbrauchsfolgeverfahren explizit und nach hM (s. näher Anm. 1122h; R 6.9 Abs. 1 EStR; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 260, 265; ELLROTT in Beck-BilKomm. VI. § 256 Rn. 85) nur Lifo zulässig; zu dem gesamten Problemkreis des Lifo-Verbrauchsfolgeverfahrens s. Anm. 1121 ff.

211–219 Einstweilen frei.

VII. Pauschalwertmethode**220 1. Begriff und Bedeutung der Pauschalwertmethode**

Pauschalbewertung bedeutet, dass bei der Bewertung die wertrelevanten Umstände eines Bewertungsgegenstands außer Betracht bleiben und stattdessen davon ausgegangen wird, dass sie generell in einem bestimmten geschätzten Umfang für eine Gruppe von gleichen oder gleichartigen WG vorliegen und deshalb pauschal bei der Bewertung der Gruppe berücksichtigt werden können. Pauschale Bewertung kann danach auch als eine Form der Gruppenbewertung (s. näher Anm. 115 ff.) und damit als Ausnahme (nach WEBER-GRELLET, StuB 2005, 312, Anm. zu BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421, „ein praktisches Hilfsmittel; korrekter ist die Einzelbewertung“) vom Einzelbewertungsgrundsatz angesehen werden (vgl. KSM/WERNDL, § 6 Rn. A 165), ohne dass allerdings deren Voraussetzungen (s. Anm. 120) zutreffen müssen, zB bei einheitlicher Bewertung auf Grund unternehmensspezifischer oder branchenbezogener Erfahrungen (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 69), und insbes. – GoB-konform – in Fällen der „Unmöglichkeit, Schwierigkeit oder Unvertretbarkeit einer Einzelwertermittlung“ (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl. 2000, 358).

221 2. Rechtsgrundlagen und Voraussetzungen der Pauschalwertmethode

Als Rechtsgrundlage der Pauschalwertmethode wird in stRspr. (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336; v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766; v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 mwN; noch weiter EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-275/97, ABl. EU 1999, C 352/7; EuGH v. 7.1.2003 – Rs. C-306/99, ABl. EU 2003, C 44/1; einschränkend BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFH/NV 2005, 421) gesehen, dass die konkrete individuelle Wert- und Risikenermittlung eines einzelnen Bewertungsobjekts unmöglich, schwierig oder unzumutbar erscheint und nur durch eine zusammengefasste Bewertung ein zutreffendes Bild der Vermögensverhältnisse des Kaufmanns und des Stands seiner Schulden (§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB) sichergestellt werden kann (FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 46). Der Grundsatz der Einzelbewertung tritt insoweit gegenüber der Forderung nach einem zutreffenden Ausweis der Vermögensverhältnisse zurück (vgl. BFH v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470, mwN; v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479). Als Rechtsgrundlage der Pauschalbewertung wird auch auf § 252 Abs. 2 HGB iVm. § 5 Abs. 1 verwiesen (vgl. ADS VI. § 252 HGB Rn. 57 f.).

222 Einstweilen frei.

3. Anwendungsbereiche der Pauschalwertmethode

223

Gängige Beispiele für die Anwendung pauschaler Bewertungsmethoden sind:

Pauschalierung der Anschaffungsnebenkosten kommt insbes. bei solchen Anschaffungsnebenkosten in Betracht, die üblicherweise im Verhältnis zum Warenwert gleichbleibend sind oder die geringfügig anfallen und deren Einzelzurechnung erheblichen Arbeitsaufwand verursacht (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/9 Rn. 28; s. näher Anm. 294 und 973). Zur Pauschalierung kommen insbes. Eingangsfrachten, Verpackungs- und Transportversicherungskosten in Betracht (ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 202).

Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen sind ein weiterer Anwendungsfall für Pauschalbewertung und wurden bisher als GoB zugelassen (vgl. BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766). So ist zB bei einem größeren Forderungsbestand eine Einzelbewertung uU nicht mehr durchführbar, so dass auf eine Gruppenbewertung oder Schätzung zurückgegriffen werden muss (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 374).

Zu den Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen. s. näher Anm. 931 ff.

Pauschalrückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: s. näher Anm. 1164 ff.

Einstweilen frei.

224

D. Bewertungsgegenstände: Die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzenden Wirtschaftsgüter

Schrifttum: s. vor Anm. 46 sowie vor § 5 Anm. 61.

I. Vorbemerkung

225

Abs. 1 Satz 1 bestimmt den Bewertungsgegenstand: Die „einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Über einzelne WG s. Anm. 226; über nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzende WG des BV s. Anm. 230. Über den in § 6 Abs. 1 Satz 1 zum Ausdruck kommenden Grundsatz der Einzelbewertung s. Anm. 105.

II. „Einzelne Wirtschaftsgüter“ als Bewertungsgegenstände

226

Der Begriff „Wirtschaftsgüter“ iSd. Abs. 1 Satz 1 umfasst alle gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 angesetzten Bewertungsgegenstände (glA UELNER, StKongrRep. 1975, 99); s. Vor §§ 4–7 Anm. 100 ff.

Wirtschaftsgüter sind Vermögensgegenstände iSd. Handelsrechts (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [352]; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 [635]; DÖLLERER, BB 1965, 1405; SÖFFING, JbFfStR 1978/79, 212; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 12; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 93 f.; s. Vor §§ 4–7 Anm. 116). Dabei können allerdings hinsichtlich der Kriterien für die Bilanzierungsfähigkeit in Grenzbereichen Unterschiede bestehen, da von der BFH-Rspr. und dem handelsrechtl. Schrifttum zu verschiedenen Kriterien unterschiedliche Auffassungen vertreten werden (s. § 5 Anm. 84 mwN).

Sonstige Bewertungsgegenstände:

► *Überblick:* Abs. 1 Satz 1 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung von „Wirtschaftsgütern“. Es gibt aber Bewertungsgegenstände, die ebenfalls „nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“ (oder angesetzt werden dürfen), sich aber schlecht unter den Begriff des WG unterordnen lassen, sondern eine bilanztechnische Funktion zwecks zeitlicher Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen besitzen; das sind bes. die Rechnungsabgrenzungsposten (s.u.).

► *Rechnungsabgrenzungsposten* (s. im Einzelnen § 5 Anm. 1910–2000) dienen der richtigen zeitlichen Abgrenzung von Einnahmen und Ausgaben (s. § 5 Anm. 222), sie sind bilanztechnische Hilfsmittel zur Erzielung jenes Zwecks (so zB BFH v. 17.8.1967 – IV 285/65, BStBl. II 1968, 80; v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684 Abschn. 3; TIEDCHEN in HdJ II/11, Rz. 36: „bilanztechnische Posten“; s. § 5 Anm. 1915 u. 1929). Für eine zusätzliche Anwendung der Bewertungsregeln des § 6 ist kein Raum (vgl. TIEDCHEN aaO, Rn. 116–118; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 253).

► *Rückstellungen:* Ferner kann die Bewertung nach § 6 für den Ansatz von Rückstellungen von Bedeutung sein, und zwar zB dann, wenn Aktiva für Abwertungszwecke nicht in der Höhe für noch zu berücksichtigende Risiken zur Verfügung stehen (s. Anm. 559); aufgrund des Ansatzverbots von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 5 Abs 4a ist dies allerdings nur noch bei Verpflichtungsrückstellungen, in Ausnahmefällen bei Auf-

wandsrückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB möglich; s. § 5 Anm. 116.

► *Keine weitergehenden Auswirkungen auf Bilanzierung:* Die Bewertungsregeln des § 6 haben bis auf die dargelegten Ausnahmefälle für die Bilanzierungsfähigkeit nach § 5 keine weiteren Auswirkungen. Es kann allerdings der Fall vorkommen, dass ein bilanzierungsfähiges WG nach § 5 vorliegt, dieses aber nach § 6 mit 0 € zu bewerten ist und daher dann ein Ausweis in der Bilanz nicht erfolgt (zu geringwertigen WG s. Anm. 1249–1300).

„Einzelne“ Wirtschaftsgüter: Abs. 1 Satz 1 verlangt einzelne Bewertung der WG und stellt damit den sog. Grundsatz der *Einzelbewertung* auf (s. Anm. 89; vgl. zu den Saldierungsverboten nach § 246 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 1a Satz 1, § 5 Anm. 218 und 1639). Was im konkreten Fall Bewertungsgegenstand ist, insbes. ob ein einzelnes, aus mehreren Teilen bestehendes WG oder mehrere (selbständige) WG vorliegen, ist in erster Linie eine Frage des Ansatzes (s. dazu Anm. 69), da die WG nicht nur einzeln zu bewerten, sondern auch einzeln anzusetzen sind (Grundsatz der Einzelerfassung nach § 240 HGB, vgl. zB WINKELJOHANN/PHILIPPS in Beck-BilKomm. VII. § 240 HGB Rn. 27). Aufgrund von Funktionszusammenhängen zwischen verschiedenen positiven und negativen WG kann es allerdings erforderlich sein, dass Bewertungseinheiten gebildet werden können oder müssen und dass somit nur eine zusammengefasste Bilanzierung der WG erfolgt (zB Berücksichtigung von Rückgriffsmöglichkeiten bei der Rückstellungsbildung; pass. Saldoausweis ohne Ansatz der Vorteile auf der Aktivseite, s. Anm. 1175–1181; zu Bewertungseinheiten s. § 5 Anm. 1640–1649).

227–229 Einstweilen frei.

230 III. „Nach § 4 Abs. 1 oder § 5 anzusetzende Wirtschaftsgüter“ des Betriebsvermögens

Rechtsentwicklung:

► *ESzG 1934–1967:* § 6 Abs. 1 Satz 1 lautete: „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, gilt das folgende:“.

► *ÄndG v. 16.5.1969* (BGBl. I 1969, 421; BStBl. I 1969, 320): § 6 Abs. 1 Satz 1 wird neu gefasst: („... der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind...“).

Bedeutung: § 6 regelt nach Abs. 1 Satz 1 ausschließlich die Bewertung, nicht den Ansatz von WG (zu den Unterschieden dieser Begriffe s. Anm. 69; zu Ausnahmen s. Anm. 226). Abs. 1 bildet also grds. „keine eigenständige Bilanzierungsvorschrift“ (RegE z. EStÄndG v. 14.5.1969, BTDrucks. V/3187). Die Fassung des Abs. 1 Satz 1 durch das EStÄndG v. 16.5.1969: „die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“ (statt früher „die dem Betrieb dienen“) sollte dies sicherstellen. UE liegt darin nur eine Klarstellung.

Eine Bewertung nach § 6 setzt also einen Ansatz nach § 4 Abs. 1 oder § 5 voraus (s. Anm. 69). Erst wenn die Frage nach dem Ansatz bejaht worden ist, kann § 6 angewendet, also eine Bewertung nach § 6 durchgeführt werden. Die Vorfrage nach dem Ansatz ist also allein unmittelbar nach § 4 Abs. 1 oder § 5, nicht auf dem Umweg über die Bewertungsregeln des § 6 zu beantworten; über das Verhältnis zwischen §§ 4 Abs. 1, 5 und § 6 s. Anm. 40 sowie Vor §§ 4–7 Anm. 100 und 112.

231–234 Einstweilen frei.

E. Die Bewertungsregeln des Abs. 1 (Überblick)

I. Allgemeines zu den Bewertungsregeln des Abs. 1

1. Gliederung der Bewertungsregeln des Abs. 1

235

Die Bewertungsregeln des Abs. 1 sind nicht historisch gegliedert; die zeitlich am Anfang stehende Bewertung in der Bilanz eines eröffneten und eines erworbenen Betriebs (Anm. 244) wird wegen der Besonderheit der Bewertung erst in Abs. 1 Nr. 6 und 7 geregelt. Nr. 1–3a beginnen mit den weit häufigeren, wichtigeren und hinsichtlich der Bewertungsmaßstäbe „normalen“ Fällen: mit der Bewertung derjenigen WG, die während des Bestehens eines Betriebs angeschafft oder hergestellt worden sind, auf den Schluss des Anschaffungs- oder Herstellungsjahrs und der Folgejahre (s. Anm. 240–243). Es folgen die Regeln für die – ebenfalls in einem bestehenden Betrieb erfolgten – Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 244).

2. Zwingende Natur der Bewertungsregeln des Abs. 1

236

Zwingende Bewertungsregeln: Die Bewertungsregeln des Abs. 1 sind zwingend (§ 4 Abs. 1 Satz 8, § 5 Abs. 6), soweit sie nicht ein Bewertungswahlrecht gewähren (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2; zum Niederstwertprinzip § 5 Anm. 62 und 123); teilweise sind sie aber auch lückenhaft, so dass bei Gewinnermittlung nach § 5 ergänzend die handelsrechtl. GoB zu beachten sind (s. Anm. 46–48, § 5 Anm. 86, 120–126; über Bewertungsmethoden s. Anm. 101–224).

Bewertungsfreiheiten: Begriff s. § 7a Anm. 10. Zweck der Bewertungsfreiheiten ist eine Vereinfachung (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a; s. Anm. 1251) oder eine wirtschafts-, sozialpolitische usw. Förderung. Die Wirkung einer Bewertungsfreiheit besteht in einer Abweichung von den Bewertungsregeln der §§ 6, 7 und einer dadurch ermöglichten Gewinnminderung.

Die Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c und R 6.6 EStR (s. § 5 Anm. 572 ff.) bedeutet ebenfalls ein Abweichen von den Bewertungsregeln des § 6. Mittelbar gilt dies auch für die Bildung *steuerfreier Rücklagen* insoweit, als der durch die Anwendung des § 6 ausgewiesene Gewinn korrigiert wird.

Einstweilen frei.

237–238

II. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–7

1. Überblick über die Bewertungsmaßstäbe

239

Als Bewertungsmaßstäbe (oder Wertmaßstäbe) iSd. § 6 bezeichnet man die sachlichen und rechnerischen Bezugsgrößen, nach denen der dem einzelnen Bilanzansatz zugemessene Wert bestimmt wird.

Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 1–7: Die Vorschriften bestimmen drei Bewertungsmaßstäbe, nämlich *AK*, *HK* und *Teilwert*. Ein zulässiger sog. Zwischenwert, dh. ein zwischen AK oder HK und Teilwert liegender Wert bildet keinen selbständigen Bewertungsmaßstab.

§ 6 stellt dabei aus guten Gründen nicht auf den Verkaufswert, sondern auf den Aufwand für die Anschaffung oder Herstellung ab und führt die AHK als Hauptbewertungsmaßstab ein (s. Anm. 240). Dadurch wird der Ausweis nicht verwirklichter Gewinne vermieden (s. Anm. 260). Mit dem weiteren Bewer-

tungsmaßstab des § 6, dem (niedrigeren) Teilwert, sollen nach seiner gesetzlichen Definition (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, s. Anm. 579 ff.) Marktentwicklungen sowie die Antizipation von Verlusten (zum Vorsichtsprinzip s. Anm. 562, § 5 Anm. 219, 221) teilweise (nur bei dauerhafter Wertminderung) berücksichtigt werden.

Als AK sind grds. die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. anzusetzen. Dies geschieht auch dann, wenn beim Tausch der gemeine Wert des hingegebenen WG als AK des erworbenen WG angesetzt wird (Abs. 6 Satz 1; s. Anm. 1475 ff.); der gemeine Wert bildet hier keinen eigenständigen Bewertungsmaßstab, sondern bestimmt die Höhe der tatsächlichen AK. Dagegen werden AK zT unterstellt („fingiert“), zB indem der bei einer Entnahme oder Einlage angesetzte Wert für die folgende Zeit als AK des betreffenden WG gilt.

Sonderregelungen (s. auch Anm. 42):

► *Bei WG des Vorratsvermögens* kann seit dem StReformG 1990 (s. Anm. 1121 ff.) als Verbrauchsfolgeverfahren das Lifo-Verfahren nach Abs. 1 Nr. 2a angewandt werden; damit sollen die AHK vereinfacht ermittelt werden können (s. Anm. 1123 ff.).

► *Bei Finanzinstrumente des Handelsbestands* von Kreditinstituten uä. (§ 340 HGB) gilt grds. die Bewertung mit dem Zeitwert (Abs. 1 Nr. 2b).

► *Bei unentgeltlichem Erwerb einzelner WG* aus betrieblichem Anlass aus einem fremden BV gilt der gemeine Wert als AK des Erwerbers (sog. fiktive AK nach Abs. 4; s. Anm. 1420 ff., 1436).

► *Bei Aufgabe eines Betriebs* sind die nicht veräußerten WG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 7).

► *Zur Fortführung des Buchwerts* oder zum Ansatz des gemeinen Werts bei der Realteilung nach § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 s. § 16 Anm. 440–475.

► *Über sog. fiktive AK von Grund und Boden* in bestimmten Fällen s. § 55.

► *Bewertungsmaßstäbe bei Pensionsrückstellungen* s. § 6a Abs. 3–5.

Über sog. fiktive AK s. auch Anm. 303, § 7 Anm. 141–148.

2. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 1–3

240 a) Bewertung auf den Schluss des Anschaffungs- oder Herstellungsjahrs und der Folgejahre

Für den Schluss des Wj., in dem die einzelnen WG angeschafft oder hergestellt worden sind, also in der ersten Schlussbilanz nach der Anschaffung oder Herstellung, sind zu bewerten:

Abnutzbare Anlagegüter:

- regelmäßig (Ausnahme s. nachstehend) mit dem Absetzungswert (AHK abzüglich AfA oder AfS gem. § 7) oder stattdessen mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2);
- die geringwertigen abnutzbaren Anlagegüter ebenso oder im Anschaffungsjahr mit einem Erinnerungswert (Abs. 2) oder mit dem Wert, der sich aus der sog. Poolabschreibung (Abs. 2a) ergibt;

Nicht abnutzbare Anlagegüter und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens: mit den AHK (beim Vorratsvermögen ggf. nach dem Lifo-Verfahren; s. Anm. 1123 ff.) oder stattdessen mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2); die frühere Sonderregelung bei *land- und forstwirtschaftlichen Betrieben* ist durch das StEntG 1999/2000/2002 (s. Anm. 2) weggefallen.

Finanzinstrumente des Handelsbestands sind bei Unternehmen iSd. § 340 HGB (insbes. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute) seit dem BilMoG (idR ab VZ 2010) abweichend vom Anschaffungswertprinzip nach Abs. 1 Nr. 2b mit dem Zeitwert (s. dazu § 255 Abs. 4 HGB) zu bewerten.

Verbindlichkeiten und Rückstellungen: mit den „Anschaffungskosten“ oder stattdessen mit dem höheren Teilwert, wobei die Sondervorschriften zu beachten sind (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a; s. Anm. 1125–1189).

Bilanzenzusammenhang: Die Werte vom Schluss des Jahrs sind für den Beginn des nächsten Jahrs maßgebend; s. Anm. 99.

Kritik an dem von § 6 grds. verlangten Festhalten an den nominellen („historischen“) AHK als Bewertungsmaßstab auch bei *Preissteigerungen* ist rechtspolitisch wegen des Auftretens sog. Scheingewinne verschiedentlich geübt worden (vgl. Anm. 71, 967; Einf. ESt. Anm. 550); im Rahmen des BilMoG erfolgte bei Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen iSd. § 340 HGB teilweise eine Abkehr von dem nominellen Anschaffungswertprinzip.

Einstweilen frei.

241

b) Beibehaltung des Vorjahreswerts und Abwertungen

242

Bewertungszusammenhang: Ausgangsgrundlage für die Bewertung ist der Vorjahreswert des gleichen WG. Dieser kann uU beibehalten, herabgesetzt oder heraufgesetzt werden.

► *Unzulässiger Vorjahreswert:* Hatte der Stpfl. in der Vorjahresbilanz unzulässigerweise ein aktives WG *zu niedrig bewertet*, so ist uE in der nächsten Bilanz, die noch nicht einer bestandskräftigen Veranlagung unterlegen hat, der niedrigste zulässige Wert einzustellen (weil das Vermögen richtig – den stl. Bewertungsvorschriften entsprechend – ausgewiesen werden muss). Das ist bei inzwischen gestiegenem Teilwert der niedrigste Wert, der in der unrichtigen Bilanz zulässigerweise hätte angesetzt werden können; bei gesunkenem Teilwert kann stattdessen dieser Wert angesetzt werden.

Beispiel: Der Stpfl. hat eine Darlehensforderung mit 50 % wertberichtigt; nur 20 % waren angemessen. Die Veranlagung ist bestandskräftig. Ohne Rücksicht hierauf darf der Stpfl. in der folgenden Bilanz nur 20 % des Forderungsbetrags als Wertberichtigung ansetzen. Er muss diesen Abschlag um 5 % herabsetzen, wenn inzwischen nur noch ein Abschlag von 15 % gerechtfertigt ist. Ist inzwischen dauerhaft ein Abschlag von 30 % gerechtfertigt, so ist ein Abschlag von 30 % vorzunehmen.

Übernahme des Vorjahreswerts: Die Beibehaltung des Werts vom Schluss des Vorjahrs in der Bilanz zum Schluss des folgenden Jahrs kann notwendig, zulässig oder unzulässig sein.

► *Abnutzbare WG des Anlagevermögens:* Nach hM ist die Beibehaltung des Vorjahreswerts unzulässig (sofern nicht nur ein Erinnerungswert angesetzt worden war): s.u. und Anm. 544 über Fortsetzung von AfA.

► *Nicht abnutzbare WG des Anlagevermögens und Umlaufvermögens:* Die Beibehaltung des Vorjahreswerts (Buchwert) ist

- notwendig, wenn der (niedrigere) Teilwert ebenso hoch ist wie der Vorjahreswert;
- *unzulässig*, wenn der Teilwert – nach einer in Vorjahren erfolgten Teilwertabschreibung – höher ist als der Vorjahreswert oder die frühere Teilwertabschreibung nicht mehr dauerhaft ist (Zuschreibungspflicht; s. Anm. 243),

- *notwendig*, wenn der Teilwert nicht abnutzbarer Anlagegüter voraussichtlich nur vorübergehend unter den Vorjahreswert gesunken ist (s. Anm. 562);
- *zulässig* (dh. Wahlrecht zur Teilwertabschreibung; str.), wenn der Teilwert nicht abnutzbarer Anlagegüter oder wenn der Teilwert von Umlaufgütern voraussichtlich dauerhaft unter den Vorjahreswert gesunken ist (s. § 5 Anm. 123).
- ▶ *Verbindlichkeiten*: Die Beibehaltung des Vorjahreswerts ist
 - *notwendig*, wenn der Teilwert einer Verbindlichkeit sich mit dem Vorjahreswert und den AK der Verbindlichkeit deckt oder darunter liegt (s. Anm. 1140);
 - *zulässig*, wenn der Teilwert dauerhaft über dem Vorjahreswert liegt (s. Anm. 1132 und § 5 Anm. 123).
- ▶ *Rückstellungen*: Analoge Anwendung der Verbindlichkeitsgrundsätze unter Beachtung der Spezialvorschriften; s. Anm. 1160 und 1163.

Wertherabsetzungen gegenüber der letzten Schlussbilanz (Absetzungen, Abschreibungen): Bewertung mit einem Betrag, der unter dem Wert der vorjährigen Schlussbilanz liegt, kommt in Betracht

- ▶ *bei abnutzbaren Anlagegütern* durch Bewertung
 - mit dem sog. Absetzungswert (AHK abzüglich AfA oder AfS; Abs. 1 Nr. 1 Satz 1; s. Anm. 544) oder
 - mit dem niedrigeren Teilwert (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; s. Anm. 562); der Vorjahreswert darf bei dauerhafter Wertminderung (s. Anm. 53) nicht beibehalten werden;
- ▶ *bei nicht abnutzbaren Anlagegütern* und bei *Umlaufvermögen* durch Bewertung mit dem niedrigeren (dauerhaften) Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2).

Über Verbindlichkeiten s. Anm. 1130–1132, 1138–1140.

Wahlrechtsausübung: Bei Wahlrechten ist zu prüfen, ob strechtl. ein eigenständiges Wahlrecht besteht (s. dazu § 5 Anm. 62). Nach Auffassung des BMF (v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239) können ausdrücklich im Steuerrecht kodifizierte Wahlrechte unabhängig von der HBil. ausgeübt werden, und zwar auch dann, wenn im Handelsrecht zwingende Vorschriften bestehen (so bei Teilwertabschreibungen nach BMF v. 12.3.2010 aaO Rn. 15; zur Kritik s. § 5 Anm. 123).

243 c) Zuschreibungen in Folgejahren

Früherer Grundsatz des uneingeschränkten Wertzusammenhangs: In bis zum 31.12.1989 endenden Wj. durfte man eine Bewertung des Vorjahres bei Aktiva nicht mehr überschreiten. Auch wenn die Gründe für vorangegangene Teilwertabschreibungen weggefallen waren, durfte nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 aF eine Zuschreibung bei WG des abnutzbaren Anlagevermögens nicht erfolgen (*Zuschreibungsverbot*).

Zuschreibungswahlrecht gegenüber der letzten Schlussbilanz: Vom VZ 1990 (WoBauFG v. 22.12.1989, BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) bis zum VZ 1998 galt sowohl für WG des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens sowie andere WG ein Zuschreibungswahlrecht, sofern sich in den Folgejahren wieder ein höherer Teilwert ergab. Sofern eine Zuschreibung vorgenommen werden sollte, setzte dies ab VZ 1990 nach § 5 Abs. 1 Satz 2 aF eine entsprechende Zuschreibung in der HBil. voraus, sofern inhaltsgleiche Wahlrechte bestehen (s. Anm. 79 und 624).

Zuschreibungsgrenze: Die *Wertobergrenze* für Zuschreibungen sind maximal die (fortgeführten) AHK, die beim abnutzbaren Anlagevermögen um die AfA, Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Abzüge nach § 6b sowie ähnliche Abzüge zu verringern sind (s. Anm. 625). Bei der Fortführung dieser Wertobergrenze sind ggf. weitere AK (s. Anm. 288–297) sowie Herstellungsaufwand (s. Anm. 470 ff.) zu berücksichtigen. Ist der Teilwert höher als der Buchwert des Vorjahrs, aber niedriger als die fortgeführten AHK (Wertobergrenze), so gilt als Zuschreibungsgrenze der Teilwert. Ist der Teilwert aber höher als die fortgeführten AHK, so darf eine Zuschreibung über diese Wertobergrenze nicht erfolgen; eine Bewertung zu einem höheren Teilwert ist nicht zulässig.

Zuschreibungspflicht: Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde ab VZ 1999 das bisherige Zuschreibungswahlrecht in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 sowie durch den Verweis in Nr. 2 Satz 3 durch eine Zuschreibungspflicht ersetzt (s. Anm. 625).

3. Überblick über die Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 4–7

244

Überblick über die Bewertungsregeln für Entnahmen und Einlagen (Nr. 4–5):

► *Grundsätzlich* erfolgt Bewertung mit dem *Teilwert*. Dies entspricht dem Zweck der estl. Bestimmungen über Entnahmen und Einlagen (s. Anm. 1191).

► *Ausnahmen:*

- Durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) wurde für die entnommene private PKW-Nutzung eine pauschale Regelung (monatlich 1 % vom Listenpreis) in Abs. 1 Nr. 4 Sätzen 2 und 3 eingeführt, von der man allerdings bei Führung eines Fahrtenbuchs abweichen kann.
- Über Ansatz des Buchwerts von Entnahmen für Spenden (Nr. 4 Sätze 4 und 5) s. Anm. 1204–1205.
- Über Ansatz der AHK von Einlagen (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2) s. Anm. 1219–1227.
- Über den Wertansatz bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts s. Nr. 5 a.

Überblick über die Bewertungsregeln für Betriebseröffnung und Betriebs-erwerb (Nr. 6–7):

► *Eröffnung eines Betriebs:* Abs. 1 Nr. 5 gilt entsprechend; dh. die aus dem PV eingelegten WG sind grds. mit dem Teilwert, unter bestimmten Voraussetzungen aber mit den niedrigeren AHK zu bewerten; s. Anm. 1235–1236. Die Überführung einzelner WG aus einem anderen Betrieb (eines anderen Stpfl.) wird in § 6 nur für den unentgeltlichen Erwerb (Abs. 4, s. Anm. 1420 ff.) geregelt; sie richtet sich ansonsten nach den Grundsätzen des § 4, bei eigenen Betrieben und Mitunternehmenschaften, an denen der Stpfl. selbst beteiligt ist, zusätzlich nach den Regelungen des § 6 Abs. 5; im Fall des Tauschs ist nach Abs. 6 der gemeine Wert (s. Anm. 1475 ff.) maßgebend.

► *Erwerb eines Betriebs:* Die entgeltlich erworbenen WG sind mit dem Teilwert oder mit den AHK zu bewerten, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Werte; s. näher Anm. 1240.

Bei *unentgeltlichem Erwerb* eines Betriebs bzw. Teilbetriebs sind grds. die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen (§ 6 Abs. 3; s. Anm. 1330 ff.).

Einstweilen frei.

245–250

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 1:
Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit
dem Absetzungswert**

251

A. Überblick

Bewertungsgegenstand iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind Wirtschaftsgüter des *Anlagevermögens* (s. Anm. 253–255), die *abnutzbar* sind (s. Anm. 258).

Bewertungsmaßstab iSd. Nr. 1 Satz 1 sind die *Anschaffungskosten* (s. Anm. 269–404) oder *Herstellungskosten* (s. Anm. 454–535), vermindert um *Absetzungen gem. § 7* (s. Anm. 544).

Ergebnis der Bewertung ist, vereinfachend ausgedrückt, der *Absetzungswert* oder Abnutzungswert

252 Einstweilen frei.

B. Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste abnutzbare Anlagegüter

I. Begriff des Anlagevermögens

253 1. Begriffsbestimmung und Begriffsmerkmale

Schrifttum: BIEG, Ermessensentscheidungen beim Handelsbilanzausweis „Finanzanlagen“ und „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ – auch nach neuem Bilanzrecht?, DB 1985 Beil. 24; SIEBEN/OSSADNIK, Stichwort „Dauernd“, HuRB, 105 ff.; STRUNZ, Prüfungsfelder der steuerlichen Außenprüfung bei inländischen Tochtergesellschaften von ausländischen Hersteller-Muttergesellschaften, StBp. 1987, 183; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. Berlin 2010.

Der Begriff „Anlagevermögen“

- wird im EStG nicht bestimmt, sondern als feststehend vorausgesetzt und
- entstammt dem Handelsrecht (§ 247 Abs. 2 HGB; H 6.1 EStH „Anlagevermögen“):
- „Gegenstände ..., die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“
Aufgrund der fehlenden Konkretisierung im Steuerrecht ist nach der materiellen Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 61) die handelsrechtliche Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen auch steuerlich anzuwenden (ebenso BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267; v. 13.12.2006 – VIII R 51/04, BStBl. II 2008, 13; s. auch § 5 Anm. 371; BLÜMICH/EHMCKE § 6 Rn. 703).

„Dem Geschäftsbetrieb dienen“: Die für die Charakterisierung als Anlagevermögen erforderliche Art des Dienens ergibt sich aus dem Zusatz „dauernd“ (s. dazu unten), maßgebend ist die Zweckbestimmung (R 6.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; s. § 5 Anm. 373).

Dient ein WG der betrieblichen Nutzung, so liegt Anlagevermögen vor (vgl. KOZIKOWSKI/F. HUBER, in Beck-BilKomm. VII. § 247 Rn. 354). Die höchstrichterl. Rspr. spricht von WG, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch zu dienen (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/

IFRS, 12. Aufl. 2010, 347). „Gebrauch“ in diesem Sinne ist auch das Vermieten, sofern das Vermieten nicht zur Absatzförderung und somit zu Veräußerungszwecken erfolgt (BFH v. 2.5.1961 – I 63/60 S, BStBl. III 1961, 537; v. 1.10.1970 – V R 49/70, BStBl. II 1971, 34; v. 29.11.1972 – I R 178/70, BStBl. II 1973, 148 betr. Container; v. 2.2.1990 – III R 165/85 BStBl. II 1990, 706 betr. „Test“-Mietvertrag für Fernsehgeräte). Sind dagegen WG zur Veräußerung (BFH v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [527] betr. Grundstückshandel) oder zum Verbrauch – also nicht zur betrieblichen Nutzung – bestimmt, so liegt grundsätzlich kein Anlagevermögen vor (BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 [450]).

Am Bilanzstichtag dem Betrieb zum Gebrauch dienen muss das WG. Ob dies der Fall war, ist nach der Zweckwidmung am Bilanzstichtag „nicht aus der Rückschau“, zB nach erfolgtem Verkauf des Gegenstandes“, zu beurteilen (BFH v. 31.3.1977 – V R 44/73, BStBl. II 1977, 684).

„Dauernd“: bedeutet nicht „immer“ oder „für alle Zeiten“ (vgl. BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448 [450], KOZOKOWSKI/F. HUBER, in Beck-BilKomm. VII. § 247 Rn. 353); entscheidend ist vielmehr die Zweckbestimmung des WG (vgl. ADS VI. § 247 HGB Rn. 107, SIEBEN/OSSADNIK, in HuRB, insbes. S. 113; KAHLE/HEINSTEIN/DAHLKE, in HdJ II/2, Rz. 1–3). Dabei ist eine längere Verweildauer ein Indiz für das Vorliegen einer Dauereinlage.

Vgl. KAHLE/HEINSTEIN/DAHLKE aaO Rn. 3; BFH v. 8.10.1970 – IV R 125/69, BStBl. II 1971, 51/52: „voraussichtliche Nutzungsdauer länger als ein Jahr“; s. auch BFH v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238: „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als ein Jahr“ betr. Investitionszulage für Maschinenwerkzeuge; gegen Grenze von einem Jahr: KUPSCH in Bonner-HdR, § 247 Rn. 15.

„Bestimmt“: Die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen hängt zwar aufgrund des Kriteriums „Zweckbestimmung“ (R 6.1 Abs. 1 Satz 2 EStR; ebenso für das Handelsrecht KOZOKOWSKI/F. HUBER, in Beck-BilKomm. VII. § 247 Rn. 353) subjektiv vom entsprechenden Willen des Kaufmanns ab; dieser muss jedoch anhand objektiver Maßstäbe nachvollziehbar sein (BFH v. 5.2.1987 – IV R 105/84, BStBl. II 1987, 448; v. 23.5.1990 – III R 192/85, BFH/NV 1990, 734 [736]; v. 30.4.1998 – III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372; v. 25.10.2001 – IV R 47, 48/00, BStBl. II 2002, 289; KAHLE/HEINSTEIN/DAHLKE, in HdJ II/2 [2007], Rz. 2; s. auch § 5 Anm. 373; KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 9).

Einstweilen frei.

254

2. Abgrenzung zum Umlaufvermögen

a) Bedeutung der Unterscheidung

255

Hinsichtlich des § 6 hat die Unterscheidung zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen in folgenden Punkten Bedeutung (vgl. KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 7; s. auch § 5 Anm. 374):

- *Absetzungen für Abnutzung* gem. § 7 sind nur bei Anlagevermögen zulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 1);
- *für Teilwertabschreibungen* gilt handelsrechtl. bei Anlagevermögen ein gemildertes, bei Umlaufvermögen im Fall der Gewinnermittlung handelsrechtl. ein strenges Niederstwertprinzip, das strechtl. nach Auffassung der FinVerw. aber nicht mehr zu beachten ist (eigenständiges Wahlrecht nach BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 Rn. 15; zur Kritik dazu s. § 5 Anm. 123; str.); wird das Handelsrecht auch strechtl. angewandt, so hat die Abgrenzung zwischen

- Anlage- und Umlaufvermögen bei Teilwertabschreibungen weiterhin Bedeutung.
- *Wertberaufsetzungen* (Zuschreibungen) gegenüber dem in der Vorjahresbilanz angesetzten Wert waren bis zum 1.1.1990 (unter bestimmten Voraussetzungen) nur bei Umlaufvermögen und nicht abnutzbarem Anlagevermögen zulässig (s. Anm. 221). Durch die Neufassung der Nr. 1 Satz 4 im Rahmen des WoBauFG sind Zuschreibungen auch beim abnutzbaren Anlagevermögen zulässig.
 - *Geringwertige Wirtschaftsgüter* nach Abs. 2 und Poolabschreibung nach Abs. 2 a.

256 b) Begriff des Umlaufvermögens

Eine selbständige Begriffsbestimmung des Umlaufvermögens erübrigt sich; sie führt uU bei einer zu engen Umschreibung dazu, außer Anlagevermögen und Umlaufvermögen eine dritte Vermögensart anzunehmen, was bei einem gesonderten Ausweis einer Mischposition in der HBil. aufgrund der handelsrechtl. Gliederungsvorschriften zwar möglich sein dürfte, stl. – sowie auch nach den handelsrechtl. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften – aber wegen der strikten Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen in Abs. 1 Nr. 1 und 2 auf Schwierigkeiten stößt (ablehnend BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744). Es genügt daher, den Begriff des Umlaufvermögens negativ vom Begriff des Anlagevermögens abzugrenzen (BFH v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58: das vom Anlagevermögen „im Umkehrschluss abzugrenzende Umlaufvermögen“):

Umlaufvermögen ist danach die Summe der WG, die weder *Anlagevermögen* (s. Anm. 253) noch *Rechnungsabgrenzungsposten* (s.u.) sind (glA BFH v. 9.4.1981 – IV R 24/78, BStBl. II 1981, 481 [483]; ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 51; BMF v. 9.2.1971, StEK EStG § 4 BetrVerm. Nr. 12 = DB 1971, 455). Regelmäßig sind das WG, die bestimmungsgemäß dem Wechsel unterliegen. Während sich Umlaufvermögen „in einem einmaligen betrieblichen Akt erschöpft (Veräußerung, Verbrauch, einmalige Nutzung)“ (BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71 aaO; R 6.1 Abs. 2 EStR), wird abnutzbares Anlagevermögen durch Dienen im Betrieb allmählich verbraucht. Vgl. die Aufzählung in § 266 Abs. 2 Aktivseite B. HGB.

Rechnungsabgrenzungsposten zählen weder zum Anlage- noch zum Umlaufvermögen, sondern bilden nach § 266 Abs. 2 Aktivseite C. HGB eine selbständige Bilanzposition. Zur Frage, ob überhaupt WG vorliegen, s. § 5 Anm. 1929.

Grenzfälle: Umlaufvermögen liegt auch dann vor, wenn ein Händler WG über einen längeren Zeitraum vermietet (zB 6 Monate) und den Mietern unter Anrechnung der Mietzahlungen ein Optionsrecht zum Kauf eingeräumt wird (vgl. BFH v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706; v. 30.4.1998 – III R 29/93, BFH/NV 1998, 1372). In diesem Fall liegt der Absatz der Produkte im Interesse des Kaufmanns, so dass hier Umlaufvermögen anzunehmen ist.

Wird hingegen ein WG nach einer länger andauernden betrieblichen Nutzung veräußert, so liegt Anlagevermögen vor, da das WG erst nach Erfüllung der betrieblichen Zweckbestimmung verkauft wird (vgl. KOZIKOWSKI/F. HUBER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 354, 361). So gelten nach der Rspr. des BFH (v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986 [987]) Musterhäuser eines Fertighausherstellers bis zu ihrer Umwidmung zum Verkauf als Anlagevermögen.

Einstweilen frei.

257

II. Abnutzbarkeit des Anlagevermögens

258

Anlagevermögen: Begriff s. Anm. 253–256 .

Abnutzbarkeit: Abnutzbar ist ein Wirtschaftsgut (WG), wenn seine Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften aufgrund technischer, wirtschaftlicher oder rechtl. Gründe zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 2 HGB; H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH; BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008 Rn. 33). Die begrenzte Nutzbarkeit und der damit zusammenhängende Werteverzehr ergeben sich durch Verbrauch, Verschleiß, Ausbeutung, äußere Einflüsse, technischen Fortschritt, Veralterung (Mode) oder aufgrund vertraglicher oder gesetzlicher Begrenzung oder Nutzbarkeit von WG (vgl. ADS VI. § 253 HGB Rn. 355–357; KOZOKOWSKI/ROSCHE/SCHRAMM, in Beck-BilKomm. VII. § 253 Rn. 212 f.). § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verweist hinsichtlich der Abnutzung auf die AfA nach § 7, dh., dass alle AfA-berechtigten WG unter diese Vorschrift fallen; daraus folgt, dass auch WG, deren Abnutzbarkeit aufgrund der fehlenden zeitlichen Begrenztheit nicht feststellbar oder bestimmbar ist (vgl. BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470 [472] betr. Verlagswerte) und die daher früher als nicht abnutzbar galten, aufgrund spezieller Gesetzesvorschriften zu abnutzbaren WG erklärt werden (so für den Geschäfts- und Firmenwert: § 7 Abs. 1 Satz 3; s. dazu und zur Abgrenzung zu den nicht abnutzbaren WG ausführlich § 5 Anm. 379–382).

Einstweilen frei.

259

C. Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe

Schrifttum zu den AK (Schrifttum zu den HK s. Anm. 454): DAHL, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- u. StBil., Köln/Opladen 1959; DÖLLERER, AK und HK nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des StRechts, BB 1966, 1405; DÖLLERER, Zur Problematik der Anschaffungs- und Herstellungskosten, JbFfStR 1976/77, 196; SÖHN (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980 (DStJG 3); MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DStJG 7 (1984), 97; WICHMANN, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren strechtliche Beurteilung, DStR 1984, 547; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düss. 1986; STREIM, Stichwort „Betriebsbereiter Zustand“, in HuRB, 78 ff.; VODRAZKA, Stichwort „Wesentliche Verbesserung“, in HuRB, 447; WOHLGEMUTH, Stichwort „Zeitraum der Herstellung“, in HuRB, 470 ff.; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB-Beil. 12/1987; GLANEGGER, AK und HK bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; AUTENRIETH, Teilentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und einzelner Wirtschaftsgüter bei der Einkommensteuer, StVj. 1989, 82; MOXTER, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, StuW 1989, 232; ORDELHEIDE, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und StRecht, in Festschr. G. Felix, Köln 1989, 223; KÜPSCH, Zur Problematik der Ermittlung von AK, StbJb. 1989/90, 93; RITZROW, Die AK in der Außenprüfung, StBp. 1990, 54, 84 und 108; SCHÜLLER, Zur Definition der Anschaffungs- und HK im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, DDR-Report, 3050; GROH, Zur Bilanzierung des Skontos, BB 1991, 2334; HEUERMAN, Anschaffungsnahe Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rspr. des BFH, DB 1992, 600; DÖLLERER, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, ZHR 157 (1993), 349; KLOOCK, Flexible Prozeßkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1993, 55; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und

Unternehmensrecht, 9. Aufl. Köln 1993, 162 ff.; WASSERMEYER, Die Konkurrenz zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Bilanzrecht, FR 1993, 793; STOBBE, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den HK, FR 1994, 105; SPINDLER, Zur Abgrenzung von AK, HK, Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, 766; WICHMANN, Die Systematik der Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge, FR 1997, 589; BALMES, Evolution des „anschaffungsnahe Aufwands“ in der neueren Rechtsprechung, FR 1999, 1339; ROSARIUS, Private Veräußerungsgeschäfte im Immobilienbereich nach dem BMF-Schreiben v. 5.10.2000, INF 2000, 673; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen, DB 2000, 1784; WACKER, Bruchteilsbetrachtung bei einer Kapitalbeteiligungen veräußernden vermögensverwaltenden Personengesellschaft, BB 2000, 1979; BOMSDORF, Lebenserwartung und Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung und Leistung, Zur Notwendigkeit der Anpassung von Anlage 9 Bewertungsgesetz, BB 2002, 2582; FISCHER, Abschied vom anschaffungsnahe Herstellungsaufwand, DStZ 2002, 860; FRANZ/SEITZ, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Umbruch, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.8.2002, DStR 2002, 1745; HEINE, Grunderwerbsteuer bei fingierten Grundstücksgeschäften – Anschaffungskosten oder Aufwand?, INF 2002, 44; HOMMEL, Anschaffungskosten, in Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (HWRP), hrsgg. von BALLWIESER ua., 3. Aufl. Stuttgart 2002, Sp. 77–87; RÖHRIG, Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Nachfolgegeneration, EStB 2002, 475; SAURE, Neue Logik der Warenbeschaffung bei Handelsunternehmen und Einbeziehung dieser Aufwendungen in die steuerlichen Anschaffungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, StBp. 2002, 285; SPINDLER, Zur Abgrenzung von AK, HK, Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, BB 2002, 2041; WOLFF-DIEPENBROCK, Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286; CHRISTIANSEN, Zum Grundsatz der Einzelbewertung – insbesondere zur Bildung sogenannter Bewertungseinheiten, DStR 2003, 264; FATOUROS, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen als sofort abziehbare Betriebsausgabe, DStR 2003, 772; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betrieblichen Einheiten, BB 2003, 657; GÖTZ, Lebzeitiger Zugewinnausgleich unter Ehegatten – schenkungsrechtliche Vorteile und ertragsteuerliche Risiken, FR 2003, 127; TIEDTKE, Die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen an Erfüllungs statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs und zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen, DB 2003, 1471; NEUFANG, Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden – Ein Vergleich der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung, BB 2004, 78; SCHARFENBERG/MARQUARDT, Die Bilanzierung des Customizing von ERP-Software, DStR 2004, 195; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. Tübingen 2007, 183 ff.; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 10. Aufl. Düss. 2009; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne 2009; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. Berlin 2010.

I. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe bei den Gewinneinkünften

Die AHK sind bei den Gewinneinkünften ein zentraler Bewertungsmaßstab. Als Ausfluss der handelsrechtl. GoB (Realisationsprinzip, aus dem das Anschaffungswertprinzip folgt) soll durch die Aktivierung der AHK (zB Erhöhung der Vorräte bei gleichzeitiger Verminderung der Zahlungsmittel) erreicht werden, dass die Anschaffung und die Herstellung von WG erfolgsneutral erfolgt (vgl. BALLWIESER, Grundsätze ordn. Bilanzierung, in Beck-HdR, B 105 [Stand 2009] Rn. 35; s. Anm. 282b). Durch die Anschaffung und Herstellung soll sich grundsätzlich eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184 und 208), was allerdings bei Vorliegen von Wahlrechten bei den HK nur eingeschränkt möglich ist (vgl. OESTREICHER, Herstellungskosten, in Beck-HdR, B 163 Rn. 13–18). Werden die WG, die angeschafft oder hergestellt wurden, durch Abnutzung verbraucht oder entwertet, so sind sie entsprechend dem Vorsicht-

sprinzip und dem Grundsatz der Abgrenzung nach der Sache und Zeit (Aufwands- und Ertragsperiodisierung) abzuschreiben (vgl. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 51 ff.).

Handelsrechtliche Entwicklung: Das sog. *Anschaffungswertprinzip* gilt seit über einhundert Jahren als eherner Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, welches grundsätzlich die Bewertung mit den AHK (ggf. abzüglich planmäßiger Abschreibungen) verlangt. Dieses Prinzip ist eingebettet in das *Realisations-* und *Imparitätsprinzip* und ergänzt somit das handelsrechtl. *Vorsichtsprinzip* (s. § 5 Anm. 219–221). Das Anschaffungswertprinzip wurde handelsrechtl. legalisiert in § 42 Nr. 1 GmbHG v. 20.4.1892, § 33c Nr. 1–2 GenG idF der ÄndVO v. 30.5.1933, § 133 Nr. 1–3 AktG 1937 und § 153 Abs. 1, § 155 Abs. 1 AktG 1965; § 253 HGB.

Steuerrechtliche Entwicklung: Sie folgte der handelsrechtl. in § 6 EStG 1934 (s. Anm. 2). Das grundsätzliche Festhalten an den AHK als Bewertungsmaßstab in § 6 verwehrt den StPfl. – übereinstimmend mit dem Handelsrecht und den GoB – den Ausweis eines Gewinns, der zwar nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag im Vergleich zu den AHK im Fall eines Realisationsakts zu erwarten wäre, aber noch nicht verwirklicht worden ist. Eine Ausnahme gilt hiervon gilt seit dem BilMoG nach Abs. 1 Nr. 2b für StPfl. iSd. § 340 HGB (insbes. Finanzinstrumente des Handelsbestands bei Kreditinstituten). Entsprechend dem Imparitätsprinzip gestattet § 6 Teilwertabschreibungen. Die AHK bilden also den grundsätzlichen, der Teilwert einen korrigierenden Bewertungsmaßstab (s. über Bewertungsmaßstäbe auch Anm. 239).

II. Bedeutung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Bewertungsmaßstäbe in anderen steuerlichen Vorschriften

261

Die Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten, wie sie zu § 6 ausgelegt werden, gelten in gleicher Weise für die übrigen Einkunftsarten (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638 [640]; v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 699; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128); s. besonders die Vorschriftenkette § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1, jedoch ergibt sich die Übereinstimmung schon aus dem allgemeinen Grundsatz, dass ein Begriff, den der Gesetzgeber in einem Gesetz mehrfach verwendet, im Zweifel von ihm in dem gleichen Sinn gemeint ist (s. auch Anm. 5).

Bei den Überschusseinkünften werden Wirtschaftsgüter (WG) nicht zu einem Bewertungsstichtag bewertet, sondern es werden rechnerisch die AHK der Ermittlung der Einkünfte zugrunde gelegt (s. besonders § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 23 Abs. 3 Satz 1).

Für Fördergesetze haben die AHK eine zentrale Bedeutung wie zB für das InvZulG oder das FördG. So bemisst sich beispielsweise die Investitionszulage nach den AHK der begünstigten Investitionen (§ 5 InvZulG 2010). Insoweit sind auch die Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ für die Investitionszulagen von Bedeutung (vgl. BFH v. 7.12.1990 – III R 171/86, BStBl. II 1991, 377; BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 Rn. 176–178; zur Anwendbarkeit des § 255 HGB betr. FördG s. BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; v. 19.8.2008 – IX R 65/07, BFH/NV 2009, 582).

III. Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

1. Anschaffung und Herstellung

262 a) Auslegungsquellen zur Begriffsbestimmung

Die Begriffe der Anschaffung und Herstellung werden im EStG nicht definiert. Zwar werden die Begriffe der „Anschaffung“ und „Herstellung“ in verschiedenen Vorschriften außerhalb des § 6 verwendet (zB § 4 Abs. 3, §§ 6b, 6c, 7g EStG; § 2 Satz 1 InvZulG 2010; § 2 Satz 1, § 3 Satz 1 FördG), eine Begriffsbestimmung ist diesen Vorschriften jedoch nicht zu entnehmen. § 9a EStDV bestimmt als Zeitpunkt der Anschaffung den Zeitpunkt der Lieferung. Lediglich eine Verwaltungsanweisung gibt eine Konkretisierung des Anschaffungsbegriffs (vgl. BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 Rn. 176).

Auch das Handelsrecht gibt keine Definition der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“. Sie stammen aus kaufmännischer Übung und Sprachgebrauch und sind deshalb unter der Berücksichtigung der handelsrechtl. GoB auszulegen (vgl. WASSERMAYER, DStR 1986, 773; s. auch Anm. 263; vgl. auch WICHMANN, DStR 1984, 547). Im Handelsrecht werden sie als Wortbestandteil der „Anschaffungskosten“ (AK) und „Herstellungskosten“ (HK) verwendet (§§ 253, 255 HGB). Aus der handelsrechtl. AK- und HK-Definition lassen sich aber Rückschlüsse auf die Konkretisierung der Begriffe „Anschaffung“ und „Herstellung“ ableiten.

263 b) Begriff der Anschaffung

Begriff: Unter Anschaffung wird der Erwerb eines bestehenden WG (von einem Dritten) verstanden (vgl. BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 31; KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 28; BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 Rn. 176). Dabei hat der Begriff der Anschaffung im EStRecht unterschiedliche Bedeutungen (vgl. BFH v. 13.1.1993 – X R 53/91, BStBl. II 1993, 346; v. 14.7.1993 – X 74-75/90, BStBl. II 1994, 15).

Normspezifischer Anschaffungsbegriff in Sonderfällen: Nach BFH v. 13.1.1993 – X R 53/91 (BStBl. II 1993, 346) soll der Erbfall iS einer Gesamtrechtsnachfolge nicht unter den Begriff der Anschaffung fallen, da der Übergang des Vermögens kraft Gesetzes erfolge (zur Gesamtrechtsnachfolge s. BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756). Ferner hat der Anschaffungsbegriff iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 nach BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90 (aaO, 16) eine abweichende Bedeutung, wonach beim unentgeltlichen Erwerb die Anschaffung oder Entnahme des Schenkers dem Einzelrechtsnachfolger nicht zugerechnet werden könne, da der Beschenkte keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Zuwendung hat, wenn der Schenker das WG innerhalb von 3 Jahren vor der Zuwendung angeschafft hat (s. hierzu Anm. 1227). UE kann diese Auffassung keine generellen Auswirkungen auf den Begriff der Anschaffung haben; der Begriff der Anschaffung sollte vielmehr normspezifisch ausgelegt werden (zB zur Gesamtrechtsnachfolge s. BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756; KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 29). UE kann mit einem Einverständnis zur Annahme der Schenkung ein WG erworben und somit angeschafft werden (vgl. BFH v. 11.3.1992 – X R 113/89, BStBl. II 1992, 886 betr. § 10e Abs. 6; AUTENRIETH, StVj. 1989, 82 [87f.]; fiktive Anschaffungen nach WICHMANN, FR 1997, 589 [594]). Mit einem derartigen Erwerb sind aber nicht „neue“ AK zwingend; insoweit ist aufgrund einer Spezialvorschrift (zB Abs. 3) bei einem Rechtsnachfolger auch die Buchwertfortführung zulässig. Auch der Rückerwerb eines WG kann

zwar als „Anschaffung“ oder „Erwerb“ gesehen werden, muss aber bei den §§ 17, 20 Abs. 2 oder 23 – wie bei den Besitzzeiten bei einem Rechtsnachfolger – „normspezifisch“ ausgelegt werden (ebenso KORN/STRAHL, § 6 Rn. 58), so dass hier mit der „Übergabe“ eines WG nicht zwingend eine Veräußerung iS dieser Vorschriften zu sehen ist (vgl. BFH v. 27.6.2006 – IX R 47/04, BStBl. II 2007, 162).

Bewertungsmaßstab:

- ▶ *Entgeltlicher Erwerb* (Kauf uä.): Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2)
- ▶ *Tausch*: s. Anm. 1475 ff.
- ▶ *Unentgeltlicher Erwerb* durch
 - ▷ *Schenkung*: Der Beschenkte hat bei unentgeltlicher Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen fiktive AK (vgl. dazu WICHMANN, FR 1997, 589 [594]), die sich aus Abs. 3 ergeben. Bei einer Übertragung von BV führt der Beschenkte als Rechtsnachfolger die Buchwerte des Rechtsvorgängers (Schenkers) fort (so auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 99: „AK-Fiktionen“); s. dazu Anm. 1380 ff.; zur gemischten Schenkung (Teilentgeltlichkeit) s. Anm. 1387; zur unentgeltlichen Übertragung einzelner WG in das BV anderer Stpfl. s. Abs. 4, Anm. 1420 ff.: Gemeiner Wert.
 - ▷ *Einlage*: Sofern einzelne WG in einen Betrieb eingelegt werden, ergibt sich der Bewertungsmaßstab nach Abs. 1 Nr. 5, wobei zwischen privater und betrieblicher Veranlassung beim Erwerber einerseits und beim Zuwendenden zwischen PV und BV andererseits zu differenzieren ist (s. Anm. 1211). Nach Abs. 1 Nr. 5 sind auch geschenkte WG idR – unter Beachtung der Ausnahmen – mit dem Teilwert in ein BV einzulegen (vgl. BFH v. 14.7.1993 – X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15; s. ausführl. Anm. 1227).

Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht: Zum Anschaffungsvorgang im weiteren Sinne zählen alle diejenigen Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein WG zu erlangen und es zur Erzielung von Einkünften nutzen zu können (hM und Rspr., zB BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901 mwN).

Nach der früheren Rspr. wurde unter Anschaffung nur die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt (-macht) verstanden.

So BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22 in der Formulierung, dann aber den „Beschaffungsbereich“ über den Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ausdehnend; BFH v. 5.2.1969 – I R 21/66, BStBl. II 1969, 334 mit Hinweis auf BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422; v. 20.12.1972 – I R 73/71, BStBl. II 1973, 266 unter 2.d; v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976, 297 unter 1.c; v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601; v. 26.4.1977 – VIII R 196/74, BStBl. II 1977, 714.

Wenn man aber alle Aufwendungen nach dem Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nicht mehr dem Anschaffungsvorgang zurechnen würde, so wären alle Aufwendungen für die erstmalige Nutzung des erworbenen WG bereits HK. Es entspricht aber den handelsrechtl. GoB und auch dem Sinn und Zweck der in § 6 und § 7 verwendeten Begriffe der AK und HK, wenn man zur Anschaffung auch diejenigen Maßnahmen rechnet, die dazu bestimmt sind (auch wenn objektiv ungeeignet), das erlangte WG zur Erzielung von Einkünften nutzen zu können.

Vgl. BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 Rn. 182–184: „Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (...). Dazu gehören der Anschaffungspreis und die Nebenkosten der Anschaffung, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören die Finanzierungs(Geldbeschaffungs-)kosten ... Die Anschaffungskosten werden durch Preisnachlässe (Skonti, Rabatte oder ähnliches) gemindert ...“; vgl. auch H 6.2 „Preisnachlass oder Rabatt“ EStH.

Anschaffung unter Einbeziehung der Phase der Betriebsbereitschaft: Im Rahmen der Definition der AK im Handelsrecht hat sich der Gesetzgeber für die weitergehende Definition entschieden, die auch der bisherigen hM und der stl. Rspr. entsprach. Nach § 255 HGB wird der Anschaffungsvorgang in zwei Phasen aufgespalten (vgl. STREIM, Betriebsbereiter Zustand, in HuRB, 78), und zwar:

- Erwerbsvorgang (Planung des Erwerbs bis zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und
- Versetzung des erworbenen WG in den Zustand der Betriebsbereitschaft (s. Anm. 276).

Als Anschaffung ieS kann man den Erwerbsvorgang, als Anschaffung iwS den gesamten Anschaffungsvorgang vom Erwerb bis zur Betriebsbereitschaft bezeichnen.

264 c) **Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskostenzeitraum**

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbs eines WG, also das Erlangen der Verfügungsmacht (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 79; GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 15; ADS VI. § 255 HGB Rn. 10). Dieser Zeitpunkt ist strechtl. dann von Bedeutung, wenn etwa die Anschaffung strechtl. Relevanz hat (zB Abschreibungsbeginn; zeitliche Zuordnung hinsichtlich Investitionszulage zu einem VZ; Änderung von Steuergesetzen) und daher ein konkreter Zeitpunkt – also kein Zeitraum – als Kriterium erforderlich ist.

Nach BMF v. 8.5.2008 (BStBl. I 2008, 508 Rn. 15) ist für die Anschaffung die Lieferung bzw. die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Das ist idR der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH v. 25.9.1998 – III R 112/95, BStBl. II 1998, 70 unter Bezug auf BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553; vgl. auch MATHIAK, DStJG 7 [1984], 118; KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 28).

Anschaffungskostenzeitraum: Mit dem Anschaffungszeitpunkt ist allerdings nicht festgeschrieben, dass nach (oder vor) dem Zeitpunkt keine Aufwendungen zu den AK gerechnet werden dürfen (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-Bil-Komm. VII. § 255 HGB Rn. 33 f.). Die finale Begriffsdefinition (vgl. hierzu BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [624 ff.]) führt vielmehr dazu, dass von einem „Anschaffungskostenzeitraum“ auszugehen ist und dass die Überführung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht lediglich als Hauptzweck der Anschaffung und somit als „Anschaffungszeitpunkt“, aber nicht als zeitliches Ende der AK zu verstehen ist (vgl. MATHIAK, DStJG 7 [1984], 118 ff.; vgl. auch ADS VI. § 255 HGB Rn. 11). Als Anschaffungskostenzeitraum kann man den Beginn der Planung des Erwerbsvorgangs (zB Besichtigung des zu erwerbenden WG) bis zur Erlangung der Betriebsbereitschaft bezeichnen.

d) Begriff der Herstellung

Herstellung ist

- *Neuschaffung* eines bisher noch nicht bestehenden WG;
- *Ergänzende Schaffung*: hierunter fallen Erweiterung eines vorhandenen WG, wobei eine „Mehrung der Substanz“ (ADS VI. § 255 HGB Rn. 122), zB Gebäudeanbau, vorliegen muss, oder eine wesentliche Verbesserung, dh. wenn ein bisher benutztes WG eine Nutzungsdauerverlängerung oder Nutzungswerterhöhung erhält (zB Erneuerung von Rohrleitungen mit entsprechender Nutzungsdauerverlängerung; grundlegende Modernisierung eines Gebäudes, die zu einer Mieterhöhung und somit zu höherem Nutzungswert führt; vgl. VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in HuRB, 447 ff.); unter die Erweiterung und wesentliche Verbesserung fallen idR nicht Maßnahmen, die der normalen Erneuerung (Anpassung an den technischen Fortschritt) oder der Erhaltung der bisherigen WG (Schönheitsreparaturen) dienen;
- *Wesensänderung oder Neuberstellung* eines bereits bestehenden WG („Neuherstellung“, so LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 291). Eine Wesensänderung liegt dann vor, wenn ein vorhandenes WG so verändert wird, dass man es anders gebrauchen oder verwenden kann (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 125; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 375); eine gesonderte Aufnahme dieses Begriffs ist in § 255 Abs. 2 HGB nicht enthalten, da sich eine Aktivierung bzw. Einbeziehung in die HK unter dem Gesichtspunkt der Substanzmehrung oder der wesentlichen Verbesserung ergibt (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 379).

Zur Konkretisierung der Herstellung im zweiten und dritten Fall s. näher Anm. 482, 484 sowie Nr. 1a (anschaffungsnahe Aufwendungen).

e) Zeitpunkt und Zeitraum der Herstellung

Herstellung ist ein *Vorgang*, der sich idR nicht zu einem bestimmten *Zeitpunkt*, sondern innerhalb eines *Zeitraums* vollzieht. Am Ende des Herstellungsprozesses muss ein aktivierungsfähiges WG vorliegen. Allerdings ist es uE denkbar, dass aufgrund von Vorbereitungs- und Planungskosten schon HK vor der Existenz eines fertiggestellten und bilanzierungsfähigen WG anfallen, da auch unfertige Erzeugnisse aktiviert werden dürfen; Gleiches dürfte für Rechte gelten, die neu geschaffen werden, aber noch nicht rechtl. wirksam sind (ähnlich wie Anlagen im Bau). Entscheidend ist uE, dass sich ein in Schaffung befindliches WG konkretisiert (zB durch die selbständige Bewertbarkeit, die durch entstandene Aufwendungen für ein sich abzeichnendes WG feststellbar ist).

Zeitpunkt der Herstellung: Wo gesetzlich darauf abgestellt wird, ist dies nach § 9a EStDV (1965 ff.) der *Zeitpunkt der Fertigstellung*, also der Abschluss der Herstellung des WG. Die Fertigstellung eines WG ist dann anzunehmen, wenn die Herstellungsarbeiten so weit fortgeschritten sind, dass das WG bestimmungsgemäß genutzt oder benutzt werden kann (vgl. HFA des IdW, IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung, RS 31 v. 23.6.2010, WPg. 2010, Supplement 3 Tz. 11).

Vgl. auch R 7.4 Abs. 1 Satz 5 EStR mit Hinweisen; OFD Düss. v. 31.1.1964, StEK EStG § 7 Nr. 19; BFH v. 15.9.1977 – V R 81/76, BStBl. II 1977, 887; v. 24.3.1987 – IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694 mwN; v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431.

Ein Wohngebäude ist zB fertiggestellt, wenn es bewohnt werden kann (vgl. H 7.4 „Fertigstellung“ EStH mwN), wobei allerdings einzelne Arbeiten (zB Außen-

putz, Garagenzufahrt, Garten) noch ausstehen können (vgl. MATHIAK, DStJG 7 [1984], 130 f.; WOHLGEMUTH, Zeitraum der Herstellung, in HuRB, 475; OFD München v. 2.1.1986, StEK BewG 1965 § 74 Nr. 6). Das Ende des HKZeitraums ist gegeben, wenn ein WG des Umlaufvermögens einen auslieferungs- und verkaufsfähigen Zustand erreicht hat; die Phase des Vertriebs gehört nicht mehr zum HKZeitraum (vgl. WOHLGEMUTH aaO, 475).

Anfangszeitpunkt des Herstellungszeitraums ist der Beginn der durch die Herstellung veranlassten Maßnahmen. Dazu gehören auch vorbereitende Arbeiten wie Planungen (so bei Gebäuden BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161; v. 6.3.1975 – IV R 146/70, BStBl. II 1975, 574; v. 11.3.1976 – IV R 176/72, BStBl. II 1976, 614; über vergebliche Planungskosten s. Anm. 649–650), Herstellung von Modellen, Formen, Spezialwerkzeugen und dgl.; der Kauf (Anschaffung) und die Einlagerung von Produktionsfaktoren (Rohstoffen) gehören noch nicht zum Herstellungszeitraum, da noch nicht feststeht, wann und für welchen Produktionsprozess die Rohstoffe in die Produktion einfließen; erst die Bereitstellung der Produktionsfaktoren (Konkretisierung) für den Produktionsprozess gehört zur Herstellung von Erzeugnissen und somit zum HKZeitraum (vgl. MATHIAK aaO, 130; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 366).

Auch nach dem Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) können anfallende Aufwendungen den HK zuzuordnen sein, „wenn sie noch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang stehen“ (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 betr. Aufwendungen für Beseitigung von Baumängeln, die schon beim Herstellungsvorgang entstanden waren [unter Bezugnahme auf BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702], sowie BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805).

267 2. Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung

Gemeinsam ist Anschaffung und Herstellung, dass der Stpfl. ein Wirtschaftsgut erlangt.

Unterschiede zwischen Anschaffung und Herstellung: Der Stpfl. erwirbt bei Anschaffung ein schon bestehendes WG, während er bei der Herstellung ein bis dahin noch nicht bestehendes WG schafft (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 127; KNOP/KÜTING, in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 13) oder auf eigene Rechnung und Gefahr schaffen lässt (vgl. § 15 EStDV zum Begriff des Bauherrn als Hersteller eines Gebäudes) – Neuschaffung – oder ein vorhandenes WG in seiner Substanz vermehrt oder wesentlich verbessert (ergänzende Schaffung) oder so umgestaltet, dass wirtschaftlich ein neues WG entsteht (Wesensänderung oder Neuherstellung, s. näher Anm. 275). Ähnlich BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384 (386).

► *Der zeitliche Abstand der Aufwendungen von dem Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht* über das WG ist nicht entscheidend; schon kurz nach jenem Zeitpunkt kann bereits Herstellungsaufwand, noch lange danach kann Anschaffungsaufwand anfallen (s. Anm. 264, 276 und 297). Entscheidend ist der *sachliche Zusammenhang* der Aufwendungen mit der Anschaffung und die Schaffung des betriebsbereiten Zustands (s. Anm. 276).

► *Anschaffungsnabe Aufwendungen:* Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung kann fließend sein (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 127). Dies zeigt sich insbes. bei den sog. anschaffungsnahen Aufwendungen nach Abs. 1 Nr. 1a. Hierbei kommt es auf das finale Verständnis der Betriebsbereitschaft für neu an-

geschaffte WG an. Erwirbt man zB einen maroden (nicht bewohnbaren) Altbau in der Absicht, ihn grundlegend zu modernisieren, so sind diese Kosten nach der handelsrechtl. AKDefinition des § 255 HGB der Phase der Schaffung der Betriebsbereitschaft und somit dem AKBegriff zuzuordnen (vgl. auch HEUERMANN, DB 1992, 601 [606] mwN; WOLFF-DIEPENBROCK, DB 2002, 1286 [1289]), da die Modernisierung entscheidender Faktor für die Erzielung von Einkünften (höhere Mieten) ist. Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (s. Anm. 271) ist eine derartige Modernisierung auch stl. dem AKBegriff zuzuordnen. Erstreckt sich die Modernisierung hingegen über einen längeren Zeitraum und ist das Gebäude bewohnbar, so sind die Modernisierungskosten nicht als AK, sondern als sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, die als HK gelten, nach Abs. 1 Nr. 1a zu aktivieren, sofern diese innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung anfallen und 15 % der AK überschreiten (zur früheren Rspr. s. zB BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285). Führt eine derartige Renovierung dazu, dass ein neues oder ein wesentlich verändertes WG geschaffen wird, so liegt eine Herstellung eines neuen WG und somit aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vor, wobei in die HK des neuen Objekts auch die AK des alten Objekts einfließen (zur handelsrechtl. Auslegung vgl. STREIM, in HuRB, 82 f.; aA ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 389, die in den anschaffungsnahe Aufwendungen – nicht aktivierungsfähigen – Erhaltungsaufwand sehen, wenn keine Substanzmehrung oder wesentliche Verbesserung vorliegt; ebenso offenbar KUPSCH, Stbjb. 1989/90, 119 f.). Dies ist im Regelfall dann gegeben, wenn ergänzende Schaffungen (Erweiterungen) oder Wesensänderungen bzw. Neuherstellungen vorliegen (zu den Begriffen s. Anm. 265). Bedeutung für die Aktivierung hat dies insofern, als bei AK nur Einzelkosten aktiviert werden dürfen, bei HK hingegen auch anteilige produktionsbezogene Gemeinkosten einzubeziehen sind (handelsrechtl. Einbeziehungspflicht seit dem BilMoG). Die Rspr. zur Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung in diesem Bereich ist allerdings nicht eindeutig.

Für AK beim Kauf einer Eigentumswohnung in einem Altbau, wobei eine Renovierung im Kaufvertrag vereinbart wird und diese im Kaufpreis enthalten ist: BFH v. 30.7.1991 – IX R 43/89, BStBl. II 1991, 918; s. hierzu auch BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; v. 31.10.1989 – IX B 124/89, BFH/NV 1990, 365; v. 12.6.1990 – IX B 293/89, BFH/NV 1991, 87; zur Abgrenzung AK/HK beim sog. Modernisierungsmodell s. BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; zu Abs. 1 Nr. 1a s. OFD München und Nürnberg v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338 und SPINDLER, DB 2004, 507.

► *Herstellung durch wesentliche Verbesserung*: Anders sieht hingegen die Sachlage aus, wenn man einen Altbau, den man seit mehreren Jahren besitzt, grundlegend modernisieren will. Bei diesem Sachverhalt ist kein Bezug zum Anschaffungsvorgang erkennbar. Hier greift das Kriterium der wesentlichen Verbesserung ein. Führen die Modernisierungsmaßnahmen zu einer Nutzungsdauerverlängerung (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 125) oder zu einer Nutzungswerthöhung (vgl. auch VODRAZKA, in HuRB, 456 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 386), so ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung erfüllt und der *Tatbestand der Herstellung* (und somit die Aktivierung von HK) gegeben (str.; vgl. HEUERMANN, DB 1992, 606; zur Diskussion s. auch GLANEGGER, DB 1987, 2115 ff. (Teil I), hier Teil II, 2173 ff.; SPINDLER, BB 2002, 2041 [2043 mwN]; WOLFF/DIEPENBROCK, DB 2002, 1286 [1290]; zur Rspr. zur Steigerung des Gebrauchswerts bzw. Nutzungspotentials s. zB BFH v. 9.5.1995 – IX R

116/92, BStBl. II 1996, 632; v. 5.3.2007 – IX B 189/06, BFH/NV 2007, 1124; zur Auslegung durch die FinVerw. s. BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386).

268 3. Bedeutung der Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung

Die Unterscheidung zwischen Anschaffung und Herstellung hat Bedeutung

- für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die stl. nur zu aktivieren sind, wenn ein entgeltlicher Erwerb vorliegt (§ 5 Abs. 2); insoweit wird die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung zum entscheidenden Kriterium der Bilanzierungsfähigkeit;
- für den Umfang der zu aktivierenden Aufwendungen, da bei den AK nur Einzelkosten, bei den HK jedoch auch Gemeinkosten einzubeziehen sind oder einbezogen werden dürfen. Dies hat insbes. Auswirkungen bei den Kosten der Betriebsbereitschaft, wenn der Stpfl. die Betriebsbereitschaft selbst (über sein Unternehmen) herstellt und dabei ein beträchtlicher Anteil an nicht direkt zurechenbaren Kosten anfällt (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 33–38);
- für die Behandlung der Fremdkapitalzinsen, die idR nur bei den HK einbezogen werden dürfen (zur Ausnahme zur Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen bei AK s. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 39–41; s. Anm. 299);
- für den Beginn der planmäßigen Abschreibung und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen (Steuervergünstigungen; zB §§ 6b, 6c, 7g) sowie Investitionszulagen (§ 2 Satz 1 InvZulG 2010), sofern es auf den Zeitpunkt der Anschaffung (Jahr der Lieferung nach § 9a EStDV) und Herstellung (Jahr der Fertigstellung) ankommt.

Keine Bedeutung hat die Unterscheidung zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten insofern, als die Aufwendungen in beiden Fällen aktivierungspflichtig sind und bei mehrjähriger Nutzung abnutzbarer Anlagegüter auf deren Nutzungsdauer zu verteilen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2). Ferner gilt die Unterscheidung in gleicher Weise für bewegliche und unbewegliche WG.

IV. Prinzipien zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

269 1. Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs

Grundsatz: Die Begriffe der Anschaffungskosten und Herstellungskosten sind grundsätzlich so auszulegen, dass der Anschaffungs- und Herstellungsvorgang als eine *erfolgsneutrale Vermögensumschichtung* behandelt wird.

Vgl. BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468; v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96 betr. Anschaffung; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184 und 208; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 111; WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rn. 3; ADS VI. § 255 HGB Rn. 5; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 20.

Dieses Prinzip soll gewährleisten, dass anlässlich eines Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert wird (vgl. MOXTER aaO, 184 und 208 f.; BAETGE/THIELE/KIRSCH, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, 129; KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 27). Letzteres hat zur Folge, dass auch überhöhte und ver-

gebliche Aufwendungen idR zu aktivieren sind, sofern ihnen Gegenleistungen gegenüberstehen.

Vgl. MOXTER aaO, 208 f.; ADS VI. § 255 HGB Rn. 18; WOHLGEMUTH, in Beck-HdR, B 162 Rn. 33; BFH v. 4.3.1987 – IX R 31/84 BStBl. II 1987, 695 (697) betr. Schnellbaukosten; v. 24.3.1987 – IX R 68/83, BFH/NV 1987, 708 betr. vergebliche Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen; s. auch: BFH v. 24.3.1987 – IX R 58/84, BFH/NV 1987, 709; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (834); v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805; s. auch § 7 Anm. 137.

Einschränkungen durch das Vorsichtsprinzip: In Konflikt steht das Erfolgsneutralitätsprinzip insbes. mit dem Vorsichtsprinzip, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verankert ist und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für das Steuerrecht verbindlich ist (s. Anm. 271 und 454). Bei den AK schränkt das Vorsichtsprinzip das Erfolgsneutralitätsprinzip insoweit ein, als Anschaffungsgemeinkosten nicht aktiviert werden dürfen (vgl. MOXTER aaO, 184; s. Anm. 277). Zu erheblich weitreichenderen Einschränkungen des Erfolgsneutralitätsprinzips durch das Vorsichtsprinzip kann es bei der HKBewertung kommen (vgl. MOXTER, BB 1988, 938; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 14 ff.; nach WOHLGEMUTH in HdJ I/10, Rz. 5 gilt die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nicht). Aufgrund der Einbeziehbarkeit von Gemeinkosten und der zT erlaubten Gewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung (vgl. OESTREICHER aaO Rn. 16 f.) ist im Vergleich zum Anschaffungsvorgang (Verbot der Aktivierung fixer Gemeinkosten) eine höhere Aktivierung erlaubt (stl. nach H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH geboten). Dies kann sogar dazu führen, dass durch den Herstellungsprozess das Ausschüttungspotential erhöht wird (vgl. OESTREICHER aaO Rn. 14). Andererseits wird die Erfolgsneutralität durch die handelsrechtl. Wahlrechte erheblich eingeschränkt. Betrachtet man aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Aktivierung zu Teilkosten als erfolgsneutral, so ist die – bis zum BilMoG geltende – handelsrechtl. HKDefinition fakultativ gewinnwirksam; sieht man hingegen die Vollkosten als den richtigen betriebswirtschaftlichen Maßstab an, so ist die Regelung wahlweise verlustwirksam.

Vgl. OESTREICHER aaO Rn. 15; SIEGEL, in HuRB, 417 (421) bezeichnet aufgrund der kontroversen betriebswirtschaftlichen Beurteilungen das frühere Wahlrecht zur Einbeziehung der Gemeinkosten als „Kompromisswahlrecht“; vgl. auch DÖLLERER, ZHR 157 (1993), 354; aus betriebswirtschaftlicher Sicht s. zB BUSSE VON COLBE, StbJb. 1968/69, 431; HERZIG, BB 1970, 116.

2. Veranlassungsprinzip

270

Während das Erfolgsneutralitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip über den Maßgeblichkeitsgrundsatz aus dem Handelsrecht in das Steuerrecht transformiert werden, stellt sich die Frage, ob neben den handelsrechtl. Prinzipien aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 noch gesonderte stl. Bewertungsprinzipien bei der Ermittlung der AHK beachtet werden müssen.

Fraglich ist insbes., ob die Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten

- kausal,
- final oder
- veranlassungsorientiert
- auszulegen sind.

Kausaler Begriff: Folgt man der kausalen Begriffsauslegung, so käme es für die Zuordnung auf die reine Verursachung von Aufwendungen an. Danach könnten nur Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung ursächlich sind –

also durch sie allein hervorgerufen sind –, angesetzt werden. Dementsprechend dürfen auch keine geschlüsselten Kosten den AHK zugerechnet werden.

Beispiel: Im Rahmen des Baus eines Gebäudes reißt beim Transport schwerer Lasten ein Seil; die Lasten fallen auf die Decke, die daraufhin einstürzt. Ursache der für die Wiederherstellung der Decke anfallenden Aufwendungen ist nicht der Bau des Gebäudes, sondern das brüchige Seil.

Entsprechend dem Kausalitätsverständnis dürften diese Aufwendungen nicht den Herstellungsaufwendungen des Gebäudes zuzuordnen sein. Da derartige Aufwendungen aber mit der gesamten Baumaßnahme zusammenhängen und Reparaturleistungen auch dem Zweck der Herstellung dienen, ist das kausale Verständnis in dem vorliegenden Fall als zu eng abzulehnen. „Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung des Gebäudes sind keine sofort abziehbaren WK, sondern gehören zu den HK des Gebäudes“ (BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805 sowie v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695); vgl. zu einem anderen Beispiel OFFERHAUS, BB 1979, 620; v. BORNHAUPT, DStJG 3 (1980), 180; s. auch § 9 Anm. 142.

Finaler Begriff: Entsprechend dem finalen Verständnis müssen die Aufwendungen dem Zweck der Anschaffung oder der Herstellung dienen (s. auch § 9 Anm. 115). Die Rspr. spricht bei der Auslegung von AHK von einem „finalen Gehalt“ (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 [103]), einem „finalen Element“ (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49) bzw. von einer finalen Bestimmung oder Definition (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 [432]; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [834]; vgl. auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 200; WASSERMEYER, FR 1993, 796).

Die „reine“ Zweckgerichtetheit von Aufwendungen für die Zurechnung zu den AHK kann sich allerdings im Einzelfall als zu eng erweisen. Dies gilt insbes. dann, wenn Schlüsselungen für die Zurechnung von Aufwendungen zu den AHK erforderlich sind.

Nach BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86 (BStBl. II 1988, 892 [893]) gehören zu den AK „auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des WG stehen, soweit diese Aufwendungen dem einzelnen WG direkt zugeordnet werden können“. In dieser Entscheidung hat der BFH eine Jahresleistungsprämie als Bestandteil der AK anerkannt, da eine direkte Zuordnung entspr. der Menge und Zeit möglich war. Daher gehören derartige Kosten auch zu den aktivierungspflichtigen AK.

Auch wenn zeitabhängige Aufwendungen nicht dem direkten Zweck dienen, ein konkretes WG herzustellen, so ist der Anlass derartiger Aufwendungen doch mit der Herstellung von WG begründet. Daher ist entsprechend der Rspr. von einem „erweiterten finalen Verständnis“ der AHK auszugehen.

Veranlassungsprinzip: Es ist gesetzlich für die BA in § 4 Abs. 4 verankert, wird im Wege der Rechtsfortbildung für WK (§ 9 Abs. 1) angewandt und kann heute als übergeordnetes Prinzip der Rechtsanwendung bezeichnet werden. Es meint die Veranlassung von Aufwendungen durch eine Erwerbsleistung (Einkunftsquelle), die der Einkunftserzielung dient (eingehender dazu § 9 Anm. 117; vgl. hierzu auch die Beiträge von SÖHN, v. BORNHAUPT ua. in DStJG 3 [1980]). Anhaltspunkte für eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips bei der Auslegung der Begriffe Anschaffungskosten und Herstellungskosten sieht KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. B 180 in der BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49). Eine Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips kann man auch in § 255 HGB sehen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Bei

den AK wird dies aus der Zweckgerichtetheit der Aufwendungen ersichtlich (§ 255 Abs. 1 HGB: „... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“). Bei der HKDefinition ist aufgrund der Worte „entstehen“ (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) und „veranlasst“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) teilweise eine Verankerung des Veranlassungsprinzips im handelsrechtl. Gesetzeswortlaut enthalten.

Da die handelsrechtl. Begriffsdefinition auf der Steuerrechtspraxis beruht (so WASSERMEYER, FR 1993, 793 [796]), können uU die Rspr. und das Schrifttum zum Veranlassungsprinzip bei der Auslegung der AHK herangezogen werden. Dies setzt allerdings eine Klärung voraus, inwieweit die handelsrechtl. Begriffsdefinitionen für § 6 EStG maßgeblich sind. Da die Handelsrechtler heute noch sehr weit von einer derartigen Begriffsinterpretation entfernt sind (so WASSERMEYER aaO, 796 bezogen auf die „finale“ Interpretation), könnte eine Gesetzesgrundlage aufgrund übergeordneter Rechtsgrundsätze aus dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 ableitbar sein (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92 BStBl. II 1994, 176; kritisch hierzu STOBBE, FR 1994, 105 [106 f.]).

„Veranlassungsorientierte Auslegung“: Die Zweckbestimmung und das „finale Element“ ist uE allerdings nicht immer für die Zuordnung von Aufwendungen – insbes. bei erforderlichen mengen- und zeitmäßigen Schlüsselungen – ausreichend; uE sollte vielmehr als ergänzendes Kriterium der *Anlass* der Aufwendungen herangezogen werden (vgl. dazu auch RAUPACH, Festschr. Moxter, 1994, 120). Folgt man dieser Auffassung, die dem handelsrechtl. Schrifttum fremd ist, so könnte dies uU dazu führen, dass besondere strechtl. Prinzipien im EStRecht einheitlich angewandt werden (vgl. zu diesen Forderungen WEBER-GRELLET, DB 1994, 288 [291]).

- ▶ *Veranlassung durch Anschaffung und Herstellung:* Ist das innere und äußere Moment (Motiv, Beweggrund, Anstoß; s. dazu § 9 Anm. 140) von Aufwendungen
 - die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft (Anschaffung s. Anm. 263) bzw.
 - die Herstellung, Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung von WG durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten (s. Anm. 265),

so liegen AHK vor.

- ▶ *Veranlassungsorientierte Bestimmung der AK:* Diese Auslegung kann einerseits aufgrund der handelsrechtl. Begriffsdefinition nach § 255 Abs. 1 HGB („... Aufwendungen, die geleistet werden, um ...“) über das Maßgeblichkeitsprinzip (s. hierzu Anm. 271), andererseits auch wegen des strechtl. Veranlassungsprinzips, das übergeordneten Charakter hat, über den Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 für den AK- und HKBegriff iSd. § 6 abgeleitet werden. Allerdings ist das Veranlassungsprinzip bei den AK nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB auf die Einzelkosten begrenzt („soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“; s. dazu Anm. 267).

- ▶ *Veranlassungsorientierte Bestimmung der HK:* In der handelsrechtl. Begriffsdefinition (§ 255 Abs. 2 HGB) geben die Worte „entstehen“ und „veranlasst“ Hinweise dafür, dass das Veranlassungsprinzip bei der Auslegung des HKBegriffs zu berücksichtigen ist. Nach OFFERHAUS kommt es für die Zuordnung zu den HK „... nicht darauf an, ob sie in den Wert des WG eingegangen sind. Auch nach der Fertigstellung des WG anfallende Aufwendungen können HK sein, wenn sie noch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang stehen“ (OFFERHAUS, StBp. 1988, 122).

Vgl. auch BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392: „Zu den HK gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985,49): „... sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des WG anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“.

Folgt man dem Veranlassungsprinzip für die stl. HKBewertung, so kann man uU das direkte und indirekte Verursachungsprinzip, das Beanspruchungs- sowie das Einwirkungsprinzip als Zurechnungsprinzipien bei der Bewertung heranziehen (zu den Prinzipien aus der Sicht der Kostenrechnung siehe KLOOCK, KRP-Sonderheft 2/1993, 55 [56]). Folgt man einer derartigen Auffassung, so kann dies – mit gewissen kleineren Abweichungen – eventuell zu einer Rechtfertigung der HKUntergrenze nach R 6.3 EStR 2008 führen (vgl. auch BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92 aaO). Da allgemeine Verwaltungskosten idR nicht durch die Herstellung veranlasst sind und daher auch nur über das Durchschnittsprinzip (eher willkürlich) verrechnet werden können, dürften sie dementsprechend auch nicht Bestandteil der HKUntergrenze sein (vgl. auch MOXTER, BB 1988, 944 f.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 168). Ebenso kann man über das Veranlassungsprinzip dazu gelangen, dass nicht angemessene (idR fixe) Material- und Fertigungsgemeinkosten nicht in die HK eingerechnet werden dürfen, sofern eine Zurechnung über die o.g. Prinzipien (mit Ausnahme der willkürlichen Verrechnung über das Durchschnitts- oder Tragfähigkeitsprinzip) nicht möglich ist.

D. Begriff der Anschaffungskosten, Bewertung mit den Anschaffungskosten

Schrifttum: Siehe vor Anm. 260.

I. Begriff der Anschaffungskosten

271 1. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung

Das Handelsrecht enthielt bis zum BiRiLiG keine Definition der „Anschaffung“ und „Anschaffungskosten“. Diese Begriffe werden seit dem BiRiLiG erstmals in § 255 Abs. 1 HGB wie folgt umschrieben:

„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“

Auch vor dem BiRiLiG war der Begriff der AK aus dem Handelsrecht in das EStG übernommen und nach den handelsrechtl. GoB ausgelegt worden (zust. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553). Der Bewertungsvorbehalt greift uE aufgrund einer fehlenden strechtl. Definition der AK nicht ein, so dass der Begriff der AK im StRecht nach Maßgabe des Handelsrechts angesetzt werden muss (so zB BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 90; s. auch FG Berlin v. 22.5.1989, EFG 1990, 224, rkr., sowie R 6.2 EStR). Somit muss im Handels- und Steuerrecht eine einheitliche Begriffsbestimmung für die AK gelten (vgl. MATHIAK, DStR 1990, 696; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 162: „Begriffe sind im Handels- und Steuerrecht im Prinzip

inhaltsgleich“). Die gelegentlich verwandte These des BFH, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. nicht hinsichtlich der Bewertung gelte (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620), ist uE für den Begriff der AK nicht einschlägig. Aufgrund der handelsrechtl. Kodifizierung und der strechtl. Gesetzeslücke muss uE BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89 (BStBl. II 1990, 830 [833]), nach dem der handelsrechtl. HKBegriff auch für das EStRecht maßgeblich ist, analog auf den Begriff der AK angewandt werden, so dass der handelsrechtl. AK-Begriff für das StRecht maßgeblich ist (vgl. HEY in TIPKE/LANG, StRecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 132; v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638 [640]; v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 699; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128). Somit gibt es für einen eigenständigen strechtl. AKBegriff keine Rechtsgrundlage mehr (eine abweichende Meinung konnte man bis 1990 uU auf BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625 r.Sp.] stützen).

2. Prinzipien und Merkmale zur Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten

a) Allgemeines zum Begriff

272

Die handelsrechtl. Begriffsbestimmung (s. Anm. 271) wurde in Anlehnung an die frühere BFH-Rspr. gewählt und sollte zu keiner Änderung des vor dem BiRiLiG gültigen AKBegriffs führen (vgl. BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 111; GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 11–13; ADS VI. § 255 HGB Rn. 6; WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rn. 3).

Unter AK werden alle Aufwendungen subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlasst sind. Hierunter fallen auch die einzeln zurechenbaren Kosten zur „Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht“ und der Betriebsbereitschaft (vgl. WOHLGEMUTH aaO Rn. 10). Die AK werden also durch die Höhe der Gegenleistung bestimmt, wobei von der Ergebnisneutralität des Anschaffungsvorgangs auszugehen ist (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 5; WOHLGEMUTH aaO Rn. 2 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 20).

b) Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs

273

Der Begriff der AK ist grundsätzlich so auszulegen, dass der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral behandelt wird (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 184). Dieses Prinzip soll gewährleisten, dass anlässlich eines Anschaffungsvorgangs einerseits eine Gewinnrealisierung ausgeschlossen ist, andererseits aber auch eine Ergebnisverminderung verhindert wird (vgl. Anm. 279 mwN).

c) Veranlassungsprinzip zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung

274

Unter Gegenleistung werden alle Ausgaben subsumiert, die durch die Anschaffung eines WG veranlasst sind. Nach hM ist der AKBegriff final auszulegen (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 33 mwN; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 12). Danach kommt es auf die Zweckgerichtetheit der Ausgaben zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und der Betriebsbereitschaft an (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 10). Auch der BFH macht die Zurechnung von Aufwendungen zu den AK davon abhängig, welchen Zweck der Stpfl. mit ihnen verfolgt.

BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600; v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601 mit Hinweis auf BFH v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976,

297 unter 1.c.; v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 betr. Erwerb eines bebauten Grundstücks in Abbruchabsicht, s. Anm. 686–687; v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49; v. 15.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901; DÖLLERER, JbFfStR 1976/77, 197. Der BFH beschränkte sich früher in diesem Zusammenhang darauf, unter Anschaffung die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und somit unter AK Aufwendungen zum Zweck der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu verstehen (zB BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 20.12.1972 – I R 73/71, BStBl. II 1973, 266; v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl. II 1976, 297; v. 2.8.1977 – VIII R 104/74, BStBl. II 1978, 143; v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366).

UE sollte der AKBegriff *veranlassungsorientiert* ausgelegt werden (s. Anm. 270 mwN; BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176).

Der *zeitliche Zusammenhang* der Aufwendungen mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (kurz: mit dem Erwerb) ist für die Zurechnung der Aufwendungen zu den AK weder erforderlich noch genügend (BFH v. 14.8.1956 – I 82/56 U, BStBl. III 1956, 321). Entscheidend ist vielmehr der sachliche (wirtschaftliche) Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 259 ff.); hierbei kann die Veranlassung (das auslösende Moment; s. Anm. 270) der Aufwendungen als Maßstab dienen. Der Zusammenhang bzw. Anlass kann auch noch bei lange Zeit nach der Anschaffung gemachten Aufwendungen bestehen.

275 d) Wirtschaftliche Verfügungsmacht

Nach BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66 (BStBl. III 1966, 672) sind AK „die Kosten, die aufgewendet werden, um das WG von einem anderen zu erwerben oder – anders ausgedrückt – um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen“. Das Kriterium der Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprach der stRspr. (vgl. auch BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233) und ist schließlich auch vom Gesetzgeber in der handelsrechtl. – und für das StRecht verbindlichen – Begriffsbestimmung durch die Formulierung „um ... zu erwerben“ kodifiziert worden, wobei allerdings zu beachten ist, dass dieses Kriterium nicht (mehr) als entscheidendes, sondern als eines zwischen mehreren Kriterien angesehen wird. Nach BFH v. 13.11.1985 – I R 145/81 (BFH/NV 1986, 331) gilt ein WG als angeschafft, sobald es aus fremder in die eigene Verfügungsmacht überführt ist. IdR ist dieser Zeitpunkt mit der Lieferung (§ 446 BGB) bzw. mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten gegeben (SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 6 Rn. 35; vgl. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553 unter 1.b mwN; v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009; v. 3.8.1988 – I R 157/84, BStBl. II 1989, 21: „Verfügungsmacht über Sachen [§ 90 BGB] bedeutet – unmittelbarer oder mittelbarer Besitz an ihnen.“); zur Anschaffung nach § 4b InvZulG 1982 (sog. Beschäftigungszulage) s. BFH v. 7.12.1990 – III R 171/86 (BStBl. II 1991, 377), wonach es auf den Realakt der Lieferung und somit auf die objektive Verfügungsmöglichkeit beim Käufer ankommt; im Investitionszulagenrecht reicht der Gefahrübergang, der für die Gewinnrealisierung beim Verkäufer ausreicht (vgl. hierzu zB BFH v. 27.2.1986 – IV R 52/83, BStBl. II 1986, 552), hingegen nicht aus.

276 e) Betriebsbereiter Zustand

Durch die Aufnahme des Merkmals „Versetzung in den betriebsbereiten Zustand“ in die AKDefinition des § 255 Abs. 1 HGB hat der Gesetzgeber klar-

gestellt, dass er auch einen „Anschaffungskostenzeitraum“ anerkennt. Das Kriterium der Betriebsbereitschaft wird vom Schrifttum teils aus dem finalen AK-Begriff (Versetzung in den geeigneten Betriebszustand; s. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 33 und 44) gefolgert. UE hat dieses Kriterium auch eine veranlassungsorientierte Komponente (s. auch Anm. 270), so dass die Aufwendungen aus Anlass für die Betriebsbereitschaft des angeschafften WG zu aktivieren sind; daher sind derartige nachträgliche Aufwendungen (Einzelkosten der Anschaffung) als AK zu qualifizieren (vgl. DÖLLERER, Handels- und Steuerbilanz, BB-Beilage 12/1987, 7 unter Bezug auf BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22 betr. Kosten des Transports, Umladens und erstmaligen Einlagerns von Rohstoffen). In diesem Zusammenhang ist die „Betriebsbereitschaft“ als bestimmungsgemäße, also auch zweckbestimmte Verwendung der angeschafften WG zu verstehen (vgl. BFH v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rn. 5 f.). Dies hat erhebliche Bedeutung für die Auslegung der Anschaffungsnebenkosten sowie der nachträglichen AK. Die Phase der Betriebsbereitschaft beginnt mit dem Ende des Erwerbsvorgangs und endet, wenn das WG erstmalig den betriebsbereiten Zustand erreicht hat (vgl. STREIM in HuRB,78).

Beispiel: Ist ein Wohngebäude bei Anschaffung nicht vermietbar und somit nicht funktionstüchtig, so stellen die Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden (zB defekte Heizung oder Fenster) und zur Bewohnbarkeit der Wohnungen (nachträgliche) AK dar, da damit erst ein betriebsbereiter Zustand erreicht wird (vgl. BFH v. 20.8.2002 – IX R 70/00, BStBl. II 2003, 585 sowie v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574 bzgl. sog. Modernisierungsmodell von Altbauten). In einem derartigen Fall handelt es sich nicht um HK und/oder anschaffungsnahe Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a (vgl. SPINDLER, DB 2004, 507 [509]).

Die Betriebsbereitschaft ist unter Beachtung der betrieblichen Verhältnisse objektiv zu beurteilen (vgl. KUPSCH, StbJb. 1989/90, 115; zu den verschiedenen Kostenarten s. Anm. 295).

f) Zuordnung (Zurechenbarkeit) der Aufwendungen

277

Herrschende Meinung: Nach der AKDefinition des § 255 Abs. 1 HGB werden nur solche Aufwendungen zu den AK gerechnet, die „einzeln zugeordnet werden können“. WOHLGEMUTH (in HdJ I/9, Rz. 11) folgert daraus, dass nur „Einzelausgaben“ in die AK einzubeziehen sind, „Gemeinausgaben“ hingegen unberücksichtigt bleiben müssen. Nach hM (ELLROTT/BRENDT in Beck-Bil-Komm. VII. § 255 HGB Rn. 73 und 204; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 33, 36; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 164 f.) dürfen nur Einzelkosten in die AK einbezogen werden, Gemeinkosten hingegen nicht. Auch H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH geht davon aus, dass Gemeinkosten nicht zu den AK gehören. Zu den nicht aktivierungsfähigen (echten) Gemeinkosten zählen beispielsweise die im Warenbeschaffungsbereich anfallenden Reisekosten einer Einkaufsabteilung, da idR vor Beginn der Reise nicht feststeht, ob und in welchem Umfang eingekauft wird und somit eine einzelne Zuordnung nicht möglich ist (vgl. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 38).

Kritik: Diese (wohl im Schrifttum herrschende) Auffassung ist uE insofern undifferenziert, als sie nicht zwischen echten und unechten Gemeinkosten unterscheidet (vgl. GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 33–36; WOHLGEMUTH aaO Rn. 32). Die unechten Gemeinkosten – also die Kosten, die den einzelnen WG zugerechnet werden können, aber etwa aus Wirtschaftlichkeitsgründen des

Rechnungswesens tatsächlich nicht erfasst werden – sind uE zu aktivieren, da die Unternehmen aufgrund ihrer Kostenrechnung oft selbst bestimmen können, ob eine direkte oder indirekte Kostenzurechnung erfolgt.

Zum Vorentwurf des BiRiLiG s. KOMMISSION RECHNUNGSWESEN, DBW-Sonderheft 1979, 61; GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 36; ablehnend aufgrund des Gesetzeswortlauts: WOHLGEMUTH aaO Rn. 32; WOHLGEMUTH/RADDE, in Beck-HdR B 162 Rn. 103 f. sowie die o.g. Quellen.

Da es nicht im Ermessen des Stpfl. liegen kann, aus subjektiver Sicht selbst über die Kostenrechnung zu bestimmen, ob hier direkte Kosten oder Gemeinkosten vorliegen, müssen auch hier Objektivierungskriterien – also keine subjektive Sicht – greifen, die an anderer Stelle vom Schrifttum herangezogen werden (vgl. KUPSCH, StJb. 1989/90, 115). Daraus folgt, dass beispielsweise Transport- und Montagekosten, die zwar theoretisch einzelnen Anschaffungsvorgängen zugerechnet werden könnten, praktisch aber aufgrund von Schlüsselungen (zB Durchschnittskosten je PKW oder Arbeitsstunde für Montage bzw. Transport; s. aber BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, wo als typische Einzelkosten Fertigungslöhne bezeichnet werden; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, s. hierzu auch Anm. 292) als unechte Gemeinkosten qualifiziert werden, auch zu aktivieren sind (str.; zur ablehnenden Haltung s. auch ADS VI. § 255 HGB Rn. 137). Auch die Grundsätze der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs sowie das Veranlassungsprinzip (s. Anm. 269 f.) gebieten es, diese Kosten zu aktivieren, da sie zumindest über das Beanspruchungs- oder Kosteneinwirkungsprinzip den AK zugerechnet werden können. „Nur bei Einbeziehung aller variablen Kosten in die Anschaffungskosten ist die Erfolgsneutralität des Beschaffungsvorgangs sichergestellt“ (WOHLGEMUTH aaO Rn. 33). Aufgrund des Kriteriums der Erfolgsneutralität ist es folglich konsequent, die variablen (unechten) Gemeinkosten in die AK einzubeziehen, während für die fixen (echten) Gemeinkosten bei den AK ein Aktivierungsverbot der Zielsetzung des AK-Begriffs entspricht (vgl. WOHLGEMUTH aaO Rn. 33).

278–282 Einstweilen frei.

283 3. Bewertung mit den Anschaffungskosten

Eine „Bewertung“ mit AK bedeutet lediglich die Anwendung der AK als Bewertungsmaßstab auf den Bilanzansatz des WG, nicht dagegen eine Ermittlung des Werts, der dem WG am Bilanzstichtag beizumessen ist. Der Begriff der AK hängt also nicht vom gemeinen Wert oder Teilwert des betreffenden WG ab, auch nicht davon, dass die Aufwendungen den Wert eines WG erhöhen. Daher sind AK auch diejenigen Aufwendungen, die als überhöht gelten (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 20; BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695 [697]), soweit der Stpfl. die Aufwendungen jedenfalls aus Anlass der Erzielung von Einkünften gemacht hat (BFH v. 3.5.1967 – I 70/64, BStBl. III 1967, 463), also zB nicht etwa durch die Zahlung des Überpreises dem Veräußerer persönlich etwas zuwenden wollte (insoweit liegt eine Entnahme vor).

Aufgrund des Prinzips der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs (s. Anm. 279) ist es konsequent, überhöhte AK, die betrieblich veranlasst und begründbar sind, zu aktivieren (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 20; ADS VI. § 255 HGB Rn. 8; aA WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, B 162 Rn. 33).

II. Umfang der Anschaffungskosten

1. Zusammensetzung – Überblick

284

Die AK bestehen nach § 255 HGB aus den Aufwendungen für den Erwerb und die Erlangung der Betriebsbereitschaft eines Vermögensgegenstands bzw. WG. Die Ausgaben für den Erwerb eines WG werden auch als „Anschaffungspreis“ bezeichnet.

So zB WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 12; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 50; s. auch BFH v. 11.9.1991 – XI R 4/90, BFH/NV 1992, 169 (170): „Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts gehören außer dem Anschaffungspreis auch die Anschaffungsnebenkosten, ...“.

Der Anschaffungspreis ist zu korrigieren um die sog. „Anschaffungspreisänderungen“. Hierunter fallen nicht nur die in § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB explizit genannten „Anschaffungspreisminderungen“, sondern auch „Anschaffungspreiserhöhungen“ (vgl. ELLROTT/BRENDT aaO § 255 HGB Rn. 61–65). Die Anschaffungspreiserhöhungen werden im Schrifttum zT auch unter die nachträglichen AK, die in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB explizit genannt werden, subsumiert (vgl. zB ADS VI. § 255 HGB Rn. 45–48; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 422 f.).

Neben dem Anschaffungspreis gehören ferner die in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB genannten *Anschaffungsnebenkosten* zu den AK. Unter die Anschaffungsnebenkosten fallen einerseits die Erwerbsnebenkosten, andererseits auch die Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft, soweit man diese direkt zuordnen könnte (vgl. Anm. 277). Diese sind auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nachträglich anfallen (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Schematisch kann man die Anschaffungsnebenkostenbestandteile wie folgt darstellen (vgl. FEDERMANN aaO, 423):

Anschaffungspreis
./- Anschaffungspreisminderungen
+ Anschaffungspreiserhöhungen
+ Erwerbsnebenkosten
+ Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft
+ nachträgliche AK (Anschaffungspreisänderungen, Anschaffungsnebenkosten)
= Anschaffungskosten

2. Anschaffungspreis

a) Rechnungspreis – Kaufpreis – Vertrags- bzw. Übernahmepreis

285

Ausgangsgröße und idR Hauptbestandteil der AK ist der Anschaffungspreis für den Erwerb eines WG. Unter Anschaffungspreis versteht man den Kaufpreis (Rechnungspreis oder gezahltes Entgelt) des erworbenen WG. Vom Rechnungspreis ist nach § 9b Abs. 1 Satz 1 die in Rechnung gestellte Vorsteuer, sofern sie beim Stpfl. abziehbar ist (§ 15 UStG), abzuziehen (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 51). Nachträgliche Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG führen nach § 9b Abs. 2 zu keinen nachträglichen Änderungen der AK.

Es ist nur der Betrag zu aktivieren, der tatsächlich für das WG aufgewendet wird (vgl. GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 21–24; so auch BFH v. 18.9.1991 –

XI R 18/89, BFH/NV 1992, 32 [33]: „... nur der tatsächlich geleistete Betrag [kann] bei den Anschaffungskosten berücksichtigt werden“); entscheidend ist also die „Ausgabenwirksamkeit“ des Rechnungspreises (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 9). Die Ausgabenwirksamkeit ist dabei anstelle eines Abgangs von Aktiva (Kasse, Bank, Forderungen) auch in dem Zugang von Passiva (idR Verbindlichkeit, aber auch Übernahme eines ungewissen Risikos, zB Altlasten, Pensionen in Form von Rückstellungen) möglich (vgl. WOHLGEMUTH aaO Rz. 9). Entscheidend für die Höhe der AK und des Anschaffungspreises ist die Höhe der Verpflichtung zur Gegenleistung (vgl. BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595). Diese Verpflichtung kann vertraglich festgeschrieben sein. Ebenso kann die Übernahme von WG (zB Hofübernahme durch die Kinder) an die Übernahme von Ausgleichszahlungen oder Verbindlichkeiten geknüpft sein.

Vgl. hierzu: BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 betr. Abfindungszahlungen an Miterben als AK; keine AK sind Versorgungsleistungen für die Eltern (sog. Alenteil oder Leibgedinge), so BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 (851 f.); Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Zusage einer Abstandsanzahlung hingegen AK, vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO (853 f.); s. auch BFH v. 20.12.1990 – XI R 4/86, BFH/NV 1991, 384 sowie v. 30.1.1991 – XI R 6/84, BFH/NV 1991, 453 betr. Kaufpreisverzicht durch Schenkung keine AK; v. 5.6.1991 – XI R 3/84, BFH/NV 1991, 679 betr. Abfindungszahlungen an Bruder für Erbverzicht als AK; v. 20.12.1990 – XI R 4/83, BFH/NV 1991, 449 sowie v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 812 betr. Zusage sog. Gleichstellungsgelder als AK; s. auch Anm. 287 „Erbauseinandersetzung“ und „vorweggenommene Erbfolge“; zu dinglichen Lasten als AK s. Anm. 384 ff.

Obige Ausführungen zur Höhe der Verpflichtung zur Gegenleistung und zum Anschaffungspreis gelten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3; s. auch Anm. 1260 über Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3. Die AK bestehen in dem Wert der Verpflichtung, nicht in ihrem hiervon etwa abweichenden Nennbetrag (so zB BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791 [792 mwN]). Über zinslose Stundung s. Anm. 299.

286 b) Anschaffungspreis in ausländischer Währung

Schrifttum: TUBBESING, Bilanzierungsprobleme bei Fremdwährungsposten im Einzelabschluss, ZfB 1981, 804; HFA des IdW, Geänderter Entwurf einer Verlautbarung zur Währungsumrechnung im Jahres- und Konzernabschluss, WPg. 1986, 664; s. auch Anm. 10 ff.

Bei Anschaffung von WG in Fremdwährung ist für die Bestimmung der AK entscheidend, welcher Zeitpunkt für die Umrechnung des Fremdwährungsbetrags in Betracht kommt und ob hierbei Kurssicherungen zu berücksichtigen sind.

Entscheidend für die Umrechnung des Anschaffungspreises ist seit dem BilMoG wegen § 256a HGB der Devisenkassamittelkurs (§ 256a HGB) zum *Anschaffungszeitpunkt*, dh. der Tag, an dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das WG erlangt (vgl. H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 22; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 26; WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, B 162 Rn. 45–50, insbes. Rn. 49: einer Differenzierung nach Geld und Briefkurs bedarf es nach dem BilMoG nicht mehr).

Der Anschaffungszeitpunkt ist auch bei *Kauf auf Ziel* maßgebend. Vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 55; WOHLGEMUTH/RADDE aaO Rn. 49; str.; nicht maßgeblich ist uE der Buchungstag (so ADS VI. § 255 HGB Rn. 63 unter Verweis auf HFA des IdW, WPg. 1986, 664, wo der Zeitpunkt der Erstverbuchung als zulässig erachtet wird).

Bei Anzahlungen und bei Barzahlung ist der tatsächlich aufgewandte Euro-Betrag für die Bemessung der AK zu erfassen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 63; ELLROTT/BRENDT aaO § 255 HGB Rn. 53 f.; WOHLGEMUTH/RADDE aaO Rn. 45).

Werden zu bestimmten Anschaffungsvorgängen einzeln zuordbare Kurssicherungsgeschäfte (Kongruenz) durchgeführt, so werden durch den Terminkurs die AK des WG und durch die erstmalige (zeitnahe) Buchung der Betrag der Kaufpreisverbindlichkeit fixiert (somit konkretisierbar iSd. Einzelbewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Dieser Terminkurs ist idR bei der Bemessung der AK heranzuziehen, sofern die Kurssicherung nicht aufgegeben wird (vgl. TUBBESING, ZfbF 1981, 804 [825 f.]; ELLROTT/BRENDT aaO § 255 HGB Rn. 54; zu Swaps und Deckungsgeschäften s. WOHLGEMUTH/RADDE aaO Rn. 50).

Für die *Anschaffungsnebenkosten* und nachträglichen AK ist für die Umrechnung der Fremdwährung der Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistungserstellung oder aus Vereinfachungsgründen auch das erfasste Rechnungsdatum bzw. der tatsächlich gezahlte €-Betrag maßgeblich, sofern die obigen Voraussetzungen erfüllt sind (zeitnahe Erfassung; geringe Kursdifferenzen bzw. unwesentlicher Betrag).

c) Sonderfälle zur Ermittlung der Anschaffungskosten

287

Bauherrenmodell: Wenn Anleger nicht als Bauherren, sondern als Erwerber eines bebauten Grundstücks beurteilt werden – etwa weil sie sich an einem vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk beteiligen und sich jeweils durch die Projektanbieter vertreten lassen –, so sind alle – auf den Erwerb des bebauten Grundstück gerichteten – Aufwendungen als AK der bebauten Grundstücke zu behandeln (vgl. BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; dazu BMF v. 14.3.1990, BStBl. I 1990, 147; BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, DStR 1994, 931; v. 8.5.2001 – IX R 10/96, BStBl. II 2001, 720; v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; dazu Nichtanwendungserlass BMF v. 29.11.2002, BStBl. I 2002, 1344; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 369). Diese Grundsätze gelten auch für das sog. „Modernisierungsmodell“ (vgl. BFH v. 30.7.1991 – IX R 43/89, BStBl. II 1991, 918; v. 4.2.1992 – IX B 39/91, BStBl. II 1992, 883; v. 4.3.1992 – IX B 24/91, BFH/NV 1992, 648; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574 unter II.2.b bb; v. 10.12.2004 – IX B 100/04, BFH/NV 2005, 697).

Einlage: s. dazu Abs. 1 Nr. 5 und Anm. 1208–1232; zur verdeckten Einlage nach Abs. 6 s. Anm. 1488a – 1489b.

Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge:

Schrifttum: s. vor Anm. 1330 und § 16 vor Anm.80 und vor Anm. 90.

Verwaltungsanordnungen: BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, 464; v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253.

Sie können in bestimmten Fällen zu AK führen. Dies richtet sich nach den Beschlüssen des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89 (BStBl. II 1990, 837) und v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 (BStBl. II 1990, 847). Nach früherer Rspr.

galten der Erbfall und die anschließende Erbauseinandersetzung als Einheit, wobei unterstellt wurde, dass ein Miterbe, der die anderen Erben auszahlt, den Betrieb unmittelbar vom Erblasser übernommen hatte. Dies hatte zur Folge, dass Ausgleichszahlungen an die Miterben nicht als AK des Betriebs berücksichtigt werden konnten. Nach dem Beschluss des BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89 (BStBl. II 1990, 837) sind in dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung zwei selbständige Rechtsakte zu sehen (s. § 16 Anm. 80; vgl. MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 104 ff.).

► *Im Rahmen der Erbauseinandersetzung führen Abfindungen (Ausgleichszahlungen) an die weichenden Erben zu AK beim übernehmenden Erben, während bei den weichenden Erben ein Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 entsteht (s. dazu § 16 Anm. 83 mwN; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 14–17; vgl. auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 16 Rn. 610 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 798 ff., 807; GROH, StbJb. 1990/91, 9; s. auch ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 104).* Für den ererbten Anteil des fortführenden Erben sind keine AK anzusetzen. Keine AK eines Betriebs sind auch dann anzunehmen, wenn ein Alleinerbe einen Betrieb übernimmt und die bisherigen Buchwerte fortführt (§ 6 Abs. 3; s. Anm. 1395); dies gilt auch bei mehreren Erben, wenn eine Erbengemeinschaft einen Betrieb ohne Auseinandersetzung fortführt (s. Anm. 1396).

► *Für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge hat der Große Senat des BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 (BStBl. II 1990, 847) entschieden, dass zugesagte Versorgungsleistungen an die Übergeber (sog. Altenteil an die Eltern oder Leibgedinge) keine AK darstellen, da „eine dem Übergeber zugesagte Rente ... in der Regel eine außerbetriebliche Versorgungsrente, nicht aber eine Veräußerungsrente dar[stelle]“ (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO [850 mwN]; s. dazu § 16 Anm. 93); Gleiches gilt für eine Versorgungsverpflichtung hinsichtlich der Pflege in alten und kranken Tagen (vgl. BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/84, BStBl. II 1991, 794). In einer weiteren Entscheidung hat der BFH vom bisherigen Eigentümer ausbedungene Nutzungsrechte (Wohnrechte), die auch vom bisherigen Eigentümer im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an Dritte zugewendet wurden, analog den Versorgungsleistungen nicht als AK des Übernehmers anerkannt (vgl. BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791). Ein dem Übergeber zugesagtes Nutzungsrecht mindert den Wert des betreffenden WG (zB Grundstück) und ist bei einer Aufteilung eines Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen (zB Abstandszahlungen) und unentgeltlichen Teil zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793). Der BFH behandelt einen Übergabevertrag aufgrund der wenigstens teilweisen unentgeltlichen Zuwendung als Schenkung (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO [851]), weswegen der Übernehmende auch die Buchwerte entsprechend § 6 Abs. 3 und entsprechend § 11d EStDV die Ausgangswerte des Übergebers hinsichtlich des übernommenen Vermögens übernehmen kann.*

Die Zusage von Ausgleichszahlungen und Abstandszahlungen (sog. Gleichstellungsgelder an Angehörige) und die Übernahme von Verbindlichkeiten, sofern diese nicht unter den Voraussetzungen des Abs. 3 geschieht, führen hingegen beim Übernehmer zu AK (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO [851]); Übernahme betrieblicher Verbindlichkeiten sind hingegen keine AK von Geschäftsanteilen, da betriebliche Schulden; s. dazu Anm. 1374; vgl. SCHMIDT/WACKER XXIX. § 16 Rn. 48 und 67 f. sowie SCHMIDT XIII. § 16 Rn. 120c mwN; bei Vermächtnis keine AK, s. SÖFFING, DStR 1991, 201 [205]; str.; krit. PAUS, FR 1991, 69 ff.). Leistet der Übernehmer – statt einer Versorgungszusage – eine Abstandszahlung an

den Übergeber, so liegt ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft vor mit der Folge, dass in Höhe der Abstandszahlung AK gegeben sind (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO [853]; s. auch Anm. 1374 u. § 16 Anm. 64). Dies gilt auch, wenn Ausgleichszahlungen an Dritte (Gleichstellungsgelder an Angehörige) geleistet werden (vgl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 aaO [853]). In der Übernahme von persönlichen Verbindlichkeiten des Übergebers wird eine Schenkungsaufgabe gesehen, deren Begleichung durch den Übernehmer zu AK des WG gehören, da hier Aufwendungen getätigt werden, um die Verfügungsmacht über ein WG (zB Betrieb, Hof) zu erlangen. Zahlungen zur Ablösung eines aufgrund eines Vermächtnisses oder im Rahmen der Erbauseinandersetzung eingeräumten Wohn- oder Nutzungsrechts stellen (nachträgliche) AK dar (vgl. BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381; v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486 und v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484).

Erbbaurecht: Das Erbbaurecht ist ein Dauerrechtsverhältnis, für das als schwebendes Geschäft keine AK anzusetzen sind, sofern sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen. Insoweit kann der Erbbauzins bzw. dessen Barwert nicht aktiviert werden. Im Gegensatz zu den Erbbauzinszahlungen sind aber die Aufwendungen für den Erwerb des Erbbaurechts (Grunderwerbsteuer, Maklerprovision, Notariatsgebühren) als Erwerbsnebenkosten (s. auch Anm. 293) aktivierungspflichtig (vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70); s. auch § 5 Anm. 1052. Ebenso sind vom Erbbauberechtigten übernommene Erschließungskosten AK des Erbbaurechts (vgl. BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292).

Hingabe an Erfüllungs Statt (§ 364 Abs. 1 BGB): Besitzt der Stpfl. eine betriebliche Geldforderung und gibt der Schuldner ihm an Erfüllungs Statt ein WG, dessen gemeiner Wert unter dem Betrag der Geldforderung liegt, so bestehen die AK des WG uE nicht im Nennbetrag der Forderung; der Stpfl. erlässt vielmehr seinem Schuldner gewinnmindernd einen Betrag in Höhe des Unterschieds zwischen dem Nennbetrag der Forderung und dem gemeinen Wert des empfangenen WG. Als AK des WG ist daher nur ein Betrag in Höhe seines gemeinen Werts anzusetzen. Es liegt ebenso, als wenn der Stpfl. die *nicht vollwertige Forderung* von zB nominell 6000 € an einen Dritten zur Tilgung einer Kaufpreisschuld von 4000 € *abtritt*; auch bestehen die AK des gekauften WG nur in dem Wert der Forderung von 4000 € (vgl. RFH v. 5.10.1932, RStBl. 1932, 1065).

Immobilienfonds: s. Bauherrenmodell; vgl. BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91, DStR 1994, 931.

Konzeptionskosten: Bei einem entgeltlichen Anschaffungsvorgang uU AK eines immateriellen WG (vgl. BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 [542]).

Leistungen des Veräußerers, die er dem Stpfl. zu erbringen hat, bilden, auch wenn sie dem vom Stpfl. angeschafften WG zugute kommen, nicht Gegenstand eines besonderen Rechts des Stpfl.; vielmehr erwirbt er nur das WG. Was er aufwendet, bildet ausschließlich AK des WG (vgl. zB BFH v. 14.6.1967 – VI 318/65, BStBl. III 1967, 574: Der Stpfl. kauft ein Grundstück von einer Gemeinde; diese verpflichtet sich, den ihr gehörenden Zufahrtsweg auszubauen).

Liquidation: Der entgeltliche Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von einem Dritten auf den Stpfl. (s. Anm. 263) wird als Voraussetzung einer Anschaffung iSd. EStG betrachtet (s. zB § 23 Anm. 91; § 6b Anm. 54 betr. Einlage; § 6b Anm. 170 „Auflösung einer KapGes.“; BFH v. 1.10.1975 – I R 198/73, BStBl. II 1976, 113 betr. Sonderabschreibungen). Keine Anschaffung iSd. § 23 liegt nach

Ansicht des BFH vor, wenn den Gesellschaftern einer aufgelösten GmbH in der *Liquidation* dieser Gesellschaft gem. § 72 GmbHG ein zum Gesellschaftsvermögen gehörendes Grundstück übertragen wird und der Vermögensübertragung kein schuldrechtl. Vertrag vorausgegangen ist (vgl. BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712). UE liegt jedenfalls eine Anschaffung iSd. § 6 vor, da die Ersetzung des bisherigen Buchwerts der Beteiligung durch den gemeinen Wert der aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen WG wirtschaftlich wie eine Veräußerung der Beteiligung und eine Anschaffung der WG wirkt, so dass mit dieser Gegenleistung ein fiktiver entgeltlicher Erwerb angenommen werden kann; s. auch § 17 Abs. 4: Der Untergang der Anteile einer privaten wesentlichen Beteiligung an einer KapGes. nebst Auskehrung des Vermögens aus der Liquidationsmasse der Gesellschaft wird einer Veräußerung der Beteiligung gleichgestellt und muss folglich wie eine Anschaffung der WG behandelt werden.

Mietkaufvertrag: s. § 5 Anm. 1100–1199 und 1280–1288.

Nießbrauch: Zahlungen zur Ablösung eines Nießbrauchs stellen nachträgliche AK dar, da das Recht zur Nutzung des WG zuvor beschränkt war und die Ablösungssumme die Beschränkung der Eigentümerbefugnisse beseitigt. Dies gilt auch dann, wenn das Nutzungsrecht im Rahmen der Erbauseinandersetzung (unentgeltlich) eingeräumt wird oder wenn das Grundstück zuvor unentgeltlich erworben wurde (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486 und v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484, entgegen dem sog. Nießbrauchserlass, BMF v. 15.11.1984, BStBl. I 1984, 561 Rn. 25, 46 und 51).

Schuldübernahme (Übernahme einer Verbindlichkeit des Veräußerers, auch einer bei ihm nicht passivierten, zB von Pensionsverpflichtungen) ist Gegenleistung für den Erwerb des WG und daher Teil der AK (vgl. BFH v. 12.1.1983 – IV R 180/80, BStBl. II 1983, 595; v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 [853]), und zwar in Höhe desjenigen Betrags, mit dem die Verbindlichkeit auf den Erwerbspreis angerechnet worden ist (vgl. BFH v. 8.6.1966 – VI 147/64, BStBl. III 1966, 535; keine HK); „wird sie mit einem höheren als dem gemeinen Werte auf den Kaufpreis angerechnet, so bedeutet das nur, dass der Anschaffungspreis des Gegenstandes in Wirklichkeit niedriger ist, als die Beteiligten ihn angeben“ (RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 357 betr. Pfandbriefschuld: gemeiner Wert gleich Kurswert am Tag der Übernahme; RFH v. 5.10.1932, RStBl. 1932, 1065 betr. Anrechnung einer nicht vollwertigen Forderung zum Nennbetrag; aA RFH v. 26.2.1935, RStBl. 1935, 825, wonach der Käufer eines mit einer Aufwertungshypothek belasteten Grundstücks die Hypothek mit dem gemeinen Wert oder mit dem Nennbetrag passivieren konnte und die AK des Grundstücks sich nach dieser Bewertung richteten).

Ist dem Veräußerer bei Aufnahme der dann durch den Stpfl. übernommenen Darlehensschuld ein Disagio einbehalten worden und übernimmt der Stpfl. die Schuld zum Nennbetrag (so dass er dem Veräußerer das Disagio erstattet), so gehört nur derjenige Teil des Disagios zu den AK, der auf die Zeit entfällt, die von der Darlehensaufnahme bis zur Schuldübernahme verstrichen ist; der Rest bildet durch Rechnungsabgrenzung zu verteilende Finanzierungskosten des Stpfl. (vgl. BLÜMICH/EHMCKE § 6 Rn. 375 „Bauzeitinsen“, abweichend von BFH v. 17.2.1981 – VIII R 95/80, BStBl. II 1981, 466).

Wert des angeschafften Wirtschaftsguts: Er kann ein Beweisanzeichen für die Höhe der zur Anschaffung gemachten Aufwendungen bilden, wenn nämlich im einzelnen Fall angenommen wird, dass die AK des erworbenen WG sich mit

seinem gemeinen Wert decken (s. Anm. 1475 ff. über mittelbare Wertermittlung beim Tausch; Anm. 301 über unbestimmte Leistungen als AK).

Wohnrecht: Zahlungen zur Ablösung eines dinglichen Wohnrechts stellen nachträgliche AK eines Grundstücks dar (vgl. BFH v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488); bei wiederkehrenden Leistungen keine AK (vgl. BFH v. 13.10.1993 – X R 86/89, BStBl. II 1994, 451).

3. Anschaffungspreisänderungen

a) Allgemeines

288

Begriff: Unter einer „Änderung“ des Anschaffungspreises versteht man eine durch die Anschaffung veranlasste Erhöhung oder Verringerung der bisherigen, durch die Anschaffung veranlassten Aufwendungen. Von den Anschaffungspreisänderungen sind die Anschaffungsnebenkosten und die nachträglichen AK, die zusätzliche – bisher noch nicht (ihrer Art nach) erfasste – Kosten betreffen, zu unterscheiden. Anschaffungspreisänderungen sind also nachträgliche Preiskorrekturen. Derartige Preiskorrekturen können nicht nur beim Anschaffungspreis, sondern auch bei Anschaffungsnebenkosten (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ. I/9, Rz. 16, 44) und nachträglichen AK anfallen.

Abgrenzung: Von Änderungen der AK sind solche Vorgänge zu unterscheiden, die sich zwar ebenfalls auf ein angeschafftes WG beziehen und ebenfalls Vermögensminderungen oder -erhöhungen des Stpfl. bilden, aber nicht durch die Anschaffung veranlasst sind und daher die AK des WG nicht beeinflussen. Beispiel: Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf ein angeschafftes WG (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen; Abgrenzung von AK s. Anm. 267).

Änderung der Verpflichtung zur Gegenleistung für die Anschaffung eines WG: Es ist ebenfalls zu unterscheiden, ob die Änderung durch die Anschaffung veranlasst ist oder unabhängig davon eingetreten ist.

Der Wert der Gegenleistung, die der Stpfl. zu erbringen hat, kann nach der Anschaffung steigen oder fallen. Hängt diese Veränderung von dem Eintreten künftiger Ereignisse, die das erworbene WG betreffen, ab (zB Erreichen bestimmter Gewinne beim Unternehmenskauf, Poenalen wegen Nichteinhaltung bestimmter Arbeitsplatz- oder Investitionszusagen), so liegen nachträgliche Anschaffungspreisänderungen vor, die idR schon im Kaufvertrag festgelegt sind. Anders ist dies hingegen, wenn die Änderung nicht in dem angeschafften WG, sondern in der eingegangenen Verbindlichkeit (zB Rentenverpflichtung) begründet ist. Tritt die Wertänderung außerhalb des Anschaffungsvorgangs auf und ist sie vom angeschafften WG unabhängig, so gehen das angeschaffte WG einerseits und die dafür eingegangene Verbindlichkeit andererseits getrennte Wege. Das gilt zB, wenn der Stpfl. für die Anschaffung von Maschinen, die er erhalten hat, *Waren liefern* muss und deren gemeiner Wert nach der Anschaffung der Maschinen steigt; BFH v. 16.7.1964 – IV 377/62 U (BStBl. III 1964, 622): Entsprechend bilden die erhöhten Leistungen bei ihrem Empfänger laufende Einnahmen, also keinen Teil des Veräußerungsentgelts. Das Gleiche gilt zB bei einer Änderung der Verbindlichkeit infolge einer *Währungsänderung* (s. Anm. 10 und 286; glA BFH v. 16.12.1977 – III R 92/75, BStBl. II 1978, 233; RAU, BB 1968, 577), einer *Wertsicherungsklausel* (s. Anm. 1155 „Wertgesicherte Verbindlichkeiten“ REICHEL, BB 1983, 1072; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 65) oder eines *Rentenwagnisses* (s. § 5 Anm. 1325; § 9 Anm. 34–35); s. hierzu aus handelsrechtl. Sicht zB ADS VI. § 255 HGB Rn. 63–66 mwN.

Abweichend gelagerte Fälle vgl. BFH v. 20.1.1965 – I 12/62 U (BStBl. III 1965, 296) betr. Herabsetzung der *Vermögensabgabe* und v. 29.7.1960 – VI 200/58 (StRK EStG § 7 R. 67) betr. Erlass von *Umstellungsgrundsulden*. Diese Entscheidungen stehen dem Grundsatz, dass eine Wertänderung der Gegenleistungsverpflichtung die AK nicht berührt, nicht entgegen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51 unter I.3.).

Ebenfalls können sich Anschaffungspreisänderungen ergeben, wenn der Kaufpreis vom Eintritt bestimmter Bedingungen (zB Erreichen bestimmter Gewinne beim Anteils- oder Unternehmenskauf) oder von einer Rechtsstreitigkeit (Prozess, Schiedsspruch) abhängig ist (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 46; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 60). Dies gilt entsprechend auch für Kaufpreisänderungen, die aufgrund von Bilanzberichtigungen nach § 36 DMBilG vorgenommen werden (vgl. dazu Anm. 66).

Zeitpunkt der Änderung: Er ist für die Qualifizierung eines Vorgangs als Änderung der AK ohne Bedeutung. Insbesondere können – weitere, zusätzliche – AK noch lange nach der Anschaffung anfallen (vgl. BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423 [427]; ELLROTT/BRENDT aaO § 255 HGB Rn. 60).

289 b) Anschaffungspreisminderungen

Unter Anschaffungspreisminderungen fallen alle Preisnachlässe, die einem Anschaffungsvorgang zugeordnet werden können. Die Absetzung von Anschaffungspreisminderungen soll dazu führen, dass nur der tatsächlich aufgewendete Geldbetrag als AK angesetzt wird, damit der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral bleibt (vgl. BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 187–189).

Preisnachlässe: Hierzu zählen zB *Rabatte*, *Boni*, *Provisionen* sowie *Skonti* (vgl. BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901). Für die Gewährung von Rabatten, Provisionen uä. ist es nicht erforderlich, dass derjenige, der die Anschaffungspreisminderung „gewährt, formalrechtlich in die Rechtsbeziehungen des Anschaffungsgeschäfts einbezogen ist oder nicht“ (BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83 aaO [902]). Entscheidend ist vielmehr, dass der Erwerber die Vergünstigung wirtschaftlich dem Anschaffungsvorgang zuordnen kann. Sowohl ein Anteil aus der Provision des Verkäufers, der dem Erwerber zugeht, als auch ein zusätzlicher Nachlass eines Fahrzeugherstellers, zu dem der Käufer keine Rechtsbeziehungen hatte, mindern die AK, da sie sich wirtschaftlich als Vergünstigung (Nachlass, Rabatt) zum Anschaffungsgeschäft darstellen (vgl. BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83 aaO; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 61).

► *Boni* werden meist nachträglich gewährt und betreffen idR Güter des Umlaufvermögens (hier uU für auf Lager liegendes Umlaufvermögen pauschale Absetzung möglich, s. ADS VI. § 255 HGB Rn. 50; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 325–327). Sollte ein Bonus für den Kauf von Gegenständen des Anlagevermögens (Orientierung an Umsatz- oder Mengengrößen) gewährt worden sein (zB beim zentralen Möbeleinkauf), so ist eine anteilmäßige (prozentuale) Anschaffungspreisminderung vorzunehmen; hier bestehen gegen eine Durchschnittsbildung oder Pauschalierung keine Bedenken (vgl. GROH, BB 1991, 2334 [2336 bzgl. Inventurbestand von Vorräten]), sofern die Boni tatsächlich gewährt (zB gegebene Zusage) werden und diese sich auf noch zum BV gehörende WG beziehen (s.u.); vgl. ADS aaO; BLÜMICH/EHMCKE aaO; aA ELLROTT/BRENDT aaO

§ 255 HGB Rn. 62, die eine Berücksichtigung von Boni aufgrund der fehlenden Möglichkeit einer Einzelzuordnung ablehnen.

► *Skonti* gelten als Minderungen der AK, sofern sie tatsächlich in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 3.12.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323; v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456; s. hierzu GROH, BB 1991, 2334). Aufgrund völlig unüblich hoher Zinssätze hat der BFH den Skontoabzug auch nicht als Zins qualifiziert (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84 aaO [458 f.]; ELLROTT/BRENDT aaO § 255 HGB Rn. 63). Der mögliche Skontoabzug darf aber weder zum Anschaffungszeitpunkt noch zum nachfolgenden Bilanzstichtag bei den AK abgezogen werden, wenn zum Bilanzstichtag der Stpfl. vom Skontoabzug noch keinen Gebrauch gemacht hat (vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84 aaO; s. auch BEISER, DStR 1991, 174 ff.).

Schadensersatz: Der von einem Dritten für das an sich vermeidbare Entstehen bestimmter AK geleistete Schadensersatz führt nicht zu einer AKMinderung (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96 betr. Schadensersatz eines Steuerberaters für angefallene Grunderwerbsteuer, die bei anderer Gestaltung nicht angefallen wäre). Wenn hingegen die zu den AK führende Zahlungsverpflichtung aufgrund einer Wandelung oder eines Schadensersatzes rückgängig gemacht wird, kommt eine Minderung der AK in Betracht (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90 aaO).

Nicht mehr zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut: Sofern WG nicht mehr zum BV gehören, ist eine Anschaffungspreisminderung nicht mehr möglich. Eine nachträgliche Ermäßigung (zB Boni) führt zu einer BE, sofern sie nicht aus persönlichen Gründen gewährt worden ist und deshalb eine erfolgsneutral als Einlage zu buchende Schenkung bildet (RFH v. 8.1.1936, RStBl. 1936, 416). Sofern sich Anschaffungspreisminderungen sowohl auf inzwischen abgegangene als auch auf aktivierte WG beziehen, ist eine Aufteilung erforderlich, wobei die Minderungen für inzwischen abgegangene WG entsprechend ihrem Anteil als BE und nicht als Minderungen der AK der sonstigen aktivierten WG zu behandeln sind. Aus Vereinfachungsgründen ist hier eine pauschale (nachvollziehbare) Aufteilungsregelung (zB bei Boni für inzwischen abgegangene und noch auf Lager liegende Vorräte) möglich, sofern diese den Grundsätzen der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen entspricht.

Vergebliche Geltendmachung einer Minderung: Nach BFH v. 1.12.1987 – XI R 134/83 (BStBl. II 1988, 431) tragen die sog. Abwehr- und Prozesskosten das Schicksal der Aufwendungen, für die sie getätigt wurden (vgl. auch BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805 [807]; nach BAUDER, Inf. 1966, 530: zusätzliche AK). Folglich müssen bspw. Prozesskosten für nicht anerkannte Schadensersatzansprüche (etwa wegen verfolgter AKMinderung aufgrund angeblicher Schlechtlieferung) aktiviert werden; uE ist diese Auffassung der Rspr. zweifelhaft, da keine Werterhöhung des angeschafften WG erfolgt ist. Wurden hingegen Vorauszahlungen für Lieferungen getätigt, die aufgrund eines Konkurses nicht erbracht wurden, so sind die vergeblichen Vorauszahlungen wegen der fehlenden Gegenleistung keine AK, sondern sofort abziehbare BA (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Dementsprechend sind in diesen Fällen die damit zusammenhängenden Prozess- und Abwehrkosten sofort abziehbare BA.

Geschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter: Erhält eine KapGes. von ihrem Gesellschafter auf Lieferungen des Gesellschafters nachträglich einen *Preisnachlass*, so ist zu prüfen, ob der Nachlass durch die Ge-

schaftsbeziehungen (dann Minderung der AK) oder durch das Gesellschaftsverhältnis (dann Einlage, s. Anm. 803) veranlasst ist (vgl. BFH v. 14.8.1974 – I R 168/72, BStBl. II 1975, 123).

290 c) Anschaffungspreiserhöhungen

Auch nach Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG können Aufwendungen noch durch die Anschaffung eines WG veranlasst sein und daher AK bilden (s. auch Anm. 288, 263 f., 292 ff.), zB eine Nachzahlung auf den irrtümlich zu niedrig berechneten Kaufpreis oder aufgrund eines Schiedsspruchs (vgl. BFH v. 17.2.1965 – I 400/62 U, BStBl. III 1965, 354; auch wenn erst 12 Jahre nach der Anschaffung); Nachzahlung aufgrund eines Vergleichs über einen nichtigen Kaufvertrag (FG Nürnberg v. 23.10.1970, EDStZ 1971, 397; Neuabschluss eines Kaufvertrags, § 141 Abs. 2 BGB); aA BFH v. 12.3.1976 – III R 127/74 (BStBl. II 1976, 524) und BMF v. 28.8.1991 (BStBl. I 1991, 768 Rn. 70) betr. freiwillige Rückzahlung eines zu Recht in Anspruch genommenen Skontos.

Rückwirkende Erhöhungen: Auch beim Unternehmens- und Anteilskauf fallen bei entsprechender kaufvertraglicher Regelung unter bestimmten Bedingungen – etwa bei Erreichen bestimmter Gewinne – nachträgliche Anschaffungspreiserhöhungen an (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 45 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 65). Dies gilt auch bei Kaufpreisänderungen aufgrund von Bilanzberichtigungen nach § 36 DMBilG; s. dazu Anm. 66.

Nicht mehr zum Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut: Ist das WG nicht mehr im BV vorhanden, so bildet die Nachzahlung eine sofort abziehbare BA.

291 d) Spezialfragen

Restitutionsansprüche: Werden beim Unternehmenskauf – zB von der Treuhandanstalt – Zusagen gegeben, dass die Restitutionsansprüche vom Käufer ausgeglichen werden (zB Differenz zwischen Abfindungswert und Buchwert), so liegt hier bei späteren Ausgleichszahlungen eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung vor, die schon im Kaufvertrag geregelt war.

Risiken, ungewisse: Sagt ein Käufer im Kaufvertrag zu, für gewisse Risiken auch über zurückgestellte Beträge bzw. über nicht bilanzierte Risiken hinaus zu haften, und führt er für diese Zwecke dem Unternehmen oder Dritten finanzielle Mittel zu, so liegen hier nachträgliche Kaufpreiserhöhungen einer Beteiligung (Unternehmung bzw. Betriebsteil) vor. AK können bei derartigen Risiken aber nur tatsächlich aufgewandte Beträge sein. Treten bedingte Lasten erst nach mehreren Jahren auf, so sind sie nicht im Anschaffungszeitpunkt, sondern erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung (Zahlung) als nachträgliche AK zu behandeln (s. auch Anm. 384 ff.). Ebenso sind nachträglich zu entrichtende Poenalen, die im Kaufvertrag als ungewisse Kaufpreisschuld gekennzeichnet werden (da abhängig von Bedingungen), erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Belastung als nachträgliche Kaufpreiserhöhung zu berücksichtigen (s. auch Anm. 401).

Wertsicherungsklausel: Die Erhöhung einer Verbindlichkeit, die der Stpfl. als Gegenleistung für die Anschaffung aufgrund einer Wertsicherungsklausel eingegangen ist, erhöht nicht die AK, sondern wirkt unmittelbar gewinnmindernd (vgl. BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334; v. 29.11.1983 – VIII R 231/80 BStBl. II 1984, 109 betr. Leibrente, s. dort zur abweichenden Beurteilung bei Einkünften aus VuV; BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987,

423 [426]; vgl. auch ADS VI. § 255 HGB Rn. 66; ELLROTT/BRENDT in Beck-Bil-Komm. VII. § 255 HGB Rn. 65).

4. Anschaffungsnebenkosten

Schrifttum: STREIM, Stichwort „Betriebsbereiter Zustand“, in HuRB, 78 ff.; ORDELHEIDE, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und StRcht, in Festschr. Felix, Köln 1989, 223; KUPSCH, Zur Problematik der Ermittlung von AK, StJb. 1989/90, 93 ff.; s. auch Literatur vor Anm. 260.

a) Allgemeines

Begriff: Unter Anschaffungsnebenkosten sind alle Aufwendungen zu erfassen, die zusätzlich zum Anschaffungspreis anfallen. Bei den Anschaffungsnebenkosten kann man die Erwerbsnebenkosten (Kosten zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) und die Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft unterscheiden (s. Anm. 263 f.; vgl. auch BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892 [893 mwN]). Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören außer der Gegenleistung an den Lieferanten (Kaufpreis) alle sonstigen Aufwendungen, auch wenn sie an andere Personen erbracht werden.

Bei innerbetrieblichen Kosten dürfen nach *hM* nur die *Einzelkosten*, nicht aber die betrieblichen *Gemeinkosten* angesetzt werden (so zB SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 48).

Zur früheren Rspr., die vor dem BiRiLiG ergangen ist, s. BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191 (193); v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, wo allerdings als typische Einzelkosten die Fertigungslöhne des Herstellungsbereichs bezeichnet werden (Schlüsselung erlaubt?); v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422 betr. Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs als Gemeinkosten, da kein direkter Zusammenhang mit dem Erwerb einer bestimmten Ware.

UE muss § 255 HGB dahingehend verstanden werden, dass nur die direkt zurechenbaren Kosten anzusetzen sind, worunter auch die unechten Gemeinkosten fallen (so auch WOHLGEMUTH/RADDE, AK, in Beck-HdR, B 162 Rn. 88 ff.; s. dazu die Diskussion in Anm. 277). Nach BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86 (BStBl. II 1988, 892 [893]) gehören zu den AK „auch alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts stehen, soweit diese Aufwendungen dem einzelnen Wirtschaftsgut direkt zugeordnet werden können“ (Hervorh. d. Verf.). In dieser Entscheidung hat der BFH eine Jahresleistungsprämie als Bestandteil der AK anerkannt, da eine direkte Zuordnung entsprechend der Menge und Zeit möglich war. Wenn eine derartige Leistungsprämie jedoch vom Unternehmen geschlüsselt wird, liegen (unechte) Gemeinkosten vor, die man direkt zurechnen könnte. Daher gehören derartige Kosten auch zu den aktivierungspflichtigen AK.

Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb eines Erbbaurechts: Grunderwerbsteuer, Maklergebühren, Notariatsgebühren sind aktivierungspflichtig; vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl. II 1992, 70; übernommene Erschließungskosten gelten beim Erbbauberechtigten als AK des Erbbaurechts (BFH v. 14.9.1999 – IX R 31/96, BFH/NV 2000, 558); s. auch Anm. 287 „Erbbaurecht“ und § 5 Anm. 1052.

Anschaffungsnebenkosten bei unentgeltlichem Erwerb: Auch bei unentgeltlichem Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG können Aufwendungen entstehen, die noch durch die Anschaffung des WG veranlasst sind. Sie treten uE zu den fiktiven AK hinzu, und zwar aus folgenden Gründen:

- ▶ *Bei Erwerb aus betrieblichem Anlass* gilt der gemeine Wert des WG als AK (Abs. 4). Die Anschaffungsnebenkosten sind in diesem Wert noch nicht enthalten. Abs. 1 Nr. 1 verlangt Bewertung mit den AK, und zwar mit allen; das sind die fiktiven AK und die Anschaffungsnebenkosten (s. auch Anm. 1436).
- ▶ *Bei unentgeltlichem Erwerb aus privatem Anlass* regelt § 11d EStDV die Bewertung für die Bemessung der AfA. Der Fall, dass der Stpfl. nicht voll unentgeltlich erwirbt, sondern auch Aufwendungen zur Anschaffung macht, ist dort nicht geregelt. UE ist nicht anzunehmen, dass die Regelung hinsichtlich der AK abschließend sein und somit Anschaffungsnebenkosten von der Berücksichtigung ausschließen sollte. Vielmehr besteht eine Lücke, die der VOGOBER, hätte er sie erkannt, uE durch Behandlung der Anschaffungsnebenkosten wie bei entgeltlicher Anschaffung geregelt hätte; dh. die Anschaffungsnebenkosten sind bei der Bemessung der AfA als AK zu berücksichtigen, also neben den gem. § 11d EStDV vorzunehmenden AfA.

293 b) Erwerbsnebenkosten

Zu den Erwerbsnebenkosten gehören sowohl die Aufwendungen, die aufgrund der Erwerbsentscheidung – also vor dem Erwerb – angefallen sind, als auch die Aufwendungen zur Überführung des WG von der fremden in die eigene Verfügungsmacht, sofern sie direkt zurechenbar sind. Hierzu zählen (vgl. ORDELHEIDE, Festschr. Felix, 1989, 223 [229–233]; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 71):

- *Aufwendungen für Reisen zum Zwecke des Vertragsabschlusses*, sofern vor der Reise eine direkte Zuordnung zu einem zu erwerbenden Objekt vorgenommen werden kann (zu dieser Einschränkung s. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422, wo Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs als Gemeinkosten und somit als nicht aktivierbare Anschaffungsnebenkosten behandelt wurden, da kein direkter Zusammenhang mit dem Erwerb einer bestimmten Ware; Begutachtung der Beschaffenheit eines angeschafften WG gilt als Anschaffungsnebenkosten; vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 257; aA ADS VI. § 255 HGB Rn. 26).
- *Aufwendungen für die Besichtigung* eines noch zu erwerbenden Grundstücks oder eines Betriebs, wo ein Anteilskauf später vorgenommen wird (vgl. BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl. II 1981, 470), sowie die Aufwendungen für deren Begutachtung (Grundstückswertgutachten; Unternehmensbewertung). Wird das Grundstück oder die Beteiligung später hingegen nicht gekauft, so handelt es sich um sofort abziehbare BA (vgl. BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 257; zur Diskussion siehe ORDELHEIDE aaO [231 f.]). Teile des handelsrechtl. Schrifttums (so zB ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 71; ADS VI. § 255 HGB Rn. 22) sprechen sich hingegen gegen eine Aktivierbarkeit von Aufwendungen aus, wenn diese vor der tatsächlichen Erwerbsentscheidung angefallen sind (vgl. HOMMEL, AK, in HwRev., 3. Aufl. 2002, Sp. 80). UE ist dies für die Fälle, in denen die Aufwendungen einem konkreten Erwerb zugeordnet werden können (zB Grundstücks- oder Unternehmenswertgutachten), nicht zutreffend, da eine Behandlung als BA der Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs widersprechen würde. Daher sind derartige Aufwendungen als Erwerbsnebenkosten zu aktivieren; s. auch BFH v. 20.12.1990 – XI R 11/88, BFH/NV 1991, 308 betr. Wertschätzungsgutachten eines Grundstücks bei teilentgeltlicher Eigentumsübertragung.

- *Gutachtenkosten für den Erwerb einer Beteiligung* (sog. Due Diligence) sind Anschaffungsnebenkosten einer Beteiligung (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159); dies gilt auch bei einer fehlgeschlagenen Gründung einer KapGes (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597).
- *Aufwendungen des Einkaufs von Wirtschaftsgütern* wie zB Provisionen (so auch für Provisionen zum Beitritt in eine Bauherrengemeinschaft BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101 als Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks; vgl. auch BFH v. 11.1.1994 – IX R 82/91 DSStR 1994, 931), Maklergebühren, Courtage; Schmiergelder (vgl. HOMMEL, AK, in HwRev., 3. Aufl. 2002, Sp. 80).
- *Steuern und öffentliche Abgaben* im Zusammenhang mit dem Erwerb, wobei diese vor und (zT auch Jahre) nach dem Erwerb als Anschaffungsnebenkosten gelten (zB Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Erschließungskosten; vgl. BFH v. 16.11.1982 – VIII R 167/78, BStBl. II 1983, 111 betr. gesetzl. Beitrag zur Fußgängerzone, aA FG Düss. v. 20.2.1990, DB 1990, 2240, anders hingegen BFH v. 12.4.1984 – IV R 137/80, BStBl. II 1984, 489, wenn Beitrag freiwillig geleistet wurde; v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl. II 1990, 126 betr. nachträglichen Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BBauG als AK; s. auch Anm. 640–641).
- *Beförderungskosten* zur Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (Transport, Umladung und Entladung, s. dazu Anm. 294) sowie die Transportversicherung, öffentliche Abgaben und Zölle.
- *Kosten der Lieferbereitschaft* beim Bezug von Gas, Strom und Wasser (vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892 betr. Jahresleistungspreis; s. auch Anm. 292).

c) Beförderungskosten

294

Beförderung zum Betrieb: BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 (BStBl. II 1968, 22) unterscheidet Beschaffungsbereich und Herstellungsbereich. Der Beschaffungsbereich (die Anschaffung) endet „erst dann, wenn die Rohstoffe das Lager erreicht haben und erstmals eingelagert worden sind. Die Kosten des Transports bis zum Betriebsgrundstück, ferner die Kosten des Umladens und des weiteren Transports bis zum Lagerplatz und die Kosten des erstmaligen Einlagerns fallen somit im Beschaffungsbereich an“. AK sind aber nach BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 (aaO) nur die Einzelkosten, nicht die (echten) Gemeinkosten (s. auch Anm. 277 und 292; str. hinsichtlich unechter Gemeinkosten). Die Abgrenzung zwischen beiden ist nach den gleichen Grundsätzen wie im Herstellungsbereich vorzunehmen (s. Anm. 975, 980–981). Die Kosten der Beförderung durch *fremde Unternehmer* sind danach Einzelkosten und als AK zu aktivieren (glA RFH v. 7.7.1926, RFHE 19, 201; v. 4.12.1928, RStBl. 1929, 79). Bei der Beförderung mit *eigenen Beförderungsmitteln* setzt eine Erfassung als AK lt. BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 (aaO) die Ermittlung der Einzelkosten voraus (zB der Löhne der ausschließlich „bei dem Entladen und Umladen, beim Transport zum Lagerplatz und beim erstmaligen Einlagern“ – nicht gleichzeitig anderweitig – beschäftigten Arbeiter); AfA auf Beförderungsmittel bilden Gemeinkosten. Der BFH räumt aber ein, es werde „für die Annahme von Einzelkosten im Beschaffungsbereich im allgemeinen wenig Raum sein, wenn das Umladen der angeschafften Güter, das Verbringen auf den Lagerplatz und das erstmalige Einlagern durch den Einsatz eigener Fahrzeuge, Maschinen und Arbeitskräfte bewältigt werden“. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68 (BStBl. II 1972, 422) „stimmt jedenfalls den grundsätzlichen Überlegungen dieser Entscheidung insoweit zu, als solche Aufwendungen

auf dem Gebiet der im Zusammenhang mit dem Erwerb von Umlaufvermögen stehenden Nebenkosten im allgemeinen den Verwaltungsgemeinkosten zuzurechnen sind, wenn sie im eigenen Beschaffungsbereich des Unternehmens anfallen“; es könne „dahingestellt bleiben, ob diese Unterscheidung und unterschiedliche Behandlung von Transportkosten je nachdem, ob sie im betrieblichen Eigenbereich des Unternehmens oder durch die Heranziehung fremder Unternehmer anfallen, immer zu wirtschaftlich berechtigten und verständlichen Ergebnissen führen“.

Von den Beförderungskosten dürften lediglich die Lohnkosten der Fahrer sowie der Kraftstoffverbrauch einzelerfassbar (variabel) sein (zur Diskussion s. WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 32 f.). Aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsüberlegungen wäre hierfür auch eine nachvollziehbare pauschale Ermittlung nicht zu beanstanden (zur pauschalen Ermittlung vgl. GÖBEL in Bonner-HdR, § 255 HGB Rn. 35 und 41; WOHLGEMUTH aaO Rz. 28–30; KÜTING/KNOP, in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn 34; ADS VI. § 255 HGB Rn. 30 f., allerdings ablehnend für intern anfallende Anschaffungsnebenkosten in Rn. 46). Die übrigen Transportkosten (zB Abschreibung, LKW-Versicherung uä.) sind hingegen als echte Gemeinkosten zu qualifizieren und somit nicht in die AK einbeziehbar.

Beförderung im Betrieb: Beförderungskosten, die nach beendeter Anschaffung – das ist nach BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 (aaO) nach der erstmaligen Einlagerung – anfallen, bilden keine AK mehr, sondern fallen in den Herstellungsbereich (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63 aaO); s. auch Anm. 1000 „Beförderung“.

295 d) Kosten der Betriebsbereitschaft

Neben den Erwerbsnebenkosten zählen auch die Kosten zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten, die dazu dienen, die erstmalige Betriebsbereitschaft einer Maschine oder Betriebsvorrichtung herzustellen (vgl. ORDELHEIDE, Festschr. Felix, 1989, 223 [234 f.]; s. hierzu auch Anm. 263 f. und 276).

Zu den Kosten der Betriebsbereitschaft unter der Voraussetzung der direkten Zurechenbarkeit („Einzelerfassbarkeit“, s. Anm. 277 und 292) gehören (vgl. STREIM in HuRB, 81 ff.; ORDELHEIDE aaO [234]) zB:

- Transport- und Umladekosten (soweit nicht schon Erwerbsnebenkosten; s. Anm. 294);
- Montagekosten;
- Kosten für notwendige Zubehörteile;
- bauliche Maßnahmen für die Aufstellung bzw. Errichtung von Maschinen oder Betriebsvorrichtungen (zB Fundamentierung);
- Kosten zur Erreichung der Funktionsfähigkeit;
- Erlangung einer Betriebsgenehmigung zur Inbetriebnahme eines WG sowie
- bei Kauf eines gebrauchten Objekts zur Überholung und ggf. (Umrüstung) Umgestaltung des Objekts, damit das WG im Betrieb des Käufers eingesetzt werden kann (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 25 mwN).

Nicht zu den Kosten der Betriebsbereitschaft iSv. § 255 Abs. 1 HGB fallen Aufwendungen, die in späteren Perioden anfallen und lediglich der Erhaltung oder Wiederherstellung (nach einem Defekt) der Betriebsbereitschaft eines WG dienen (vgl. STREIM in HuRB, 81; ORDELHEIDE aaO [236]).

296 Einstweilen frei.

5. Nachträgliche Anschaffungskosten

Die nachträglichen AK wurden in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB ausdrücklich kodifiziert. Erforderlich ist für die Aktivierung von nachträglichen AK ein funktionaler Zusammenhang mit der Anschaffung (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 33; s. auch Anm. 270, 274, 276). Unter die nachträglichen AK fallen auch Anschaffungspreisminderungen und -erhöhungen (s. Anm. 288–291) sowie Anschaffungsnebenkosten (s. Anm. 292–295).

Besondere Bedeutung können die nachträglichen AK bei Instandsetzung von Gebäuden nach dem Erwerb erlangen (vgl. etwa ADS VI. § 255 HGB Rn. 42 mwN; str.; s. hierzu Anm. 267 „Anschaffungsnahe Aufwendungen“ und Anm. 276). Im Bereich der Sachanlagen können nachträgliche AK aufgrund öffentlicher Abgaben (zB Erschließungsbeiträge) auch noch Jahre nach der Anschaffung anfallen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 43 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 110 f.). Ebenso führt uU eine zinslose Darlehensgewährung von einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft zu nachträglichen AK einer Beteiligung (BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875). Ferner führen uU Abfindungen für die Ablösung eines Wohn- oder Nutzungsrechts im Rahmen der Erbauseinandersetzung, eines Vermögensnisses oder eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs zu nachträglichen AK (vgl. BFH v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486 und v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 536; s. auch Anm. 287).

Zu den nachträglichen AK gehören auch Ausgaben für Auflagen der Inbetriebnahme, die im Rahmen von Vergleichen, Schiedssprüchen oder Prozessen anfallen. So sind beispielsweise die Ausgaben für Lärmschutz an betroffene Personen (zB Anlieger an einer Autobahn; Abstandszahlungen oder Ausgaben für Fenstereinbau) aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten des Baus einer Straße. Ferner können nachträgliche Anschaffungsnebenkosten der Betriebsbereitschaft vorkommen, wenn etwa aufgrund von Umweltbelastungen einmalig Aufwendungen für die Weiterführung eines Betriebs anfallen (zB nachträglicher Filtereinbau bei nahe liegenden Gebäuden aufgrund von Umweltschutzaufgaben). Sollten die Ausgaben einem WG nicht zuordenbar sein, so ist ggf. ein immaterielles WG (Konzession uä.) anzusetzen. Hierzu zählen nicht regelmäßig anfallende Umweltschutzaufwendungen.

Rechtl. Streitigkeiten können dazu führen, dass nachträgliche AK auch noch nach über 10 Jahren nach dem Erwerbsvorgang (Anschaffung) anfallen und zu aktivieren sind (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 317 unter Bezug auf BFH v. 17.2.1965 – I 400/62 U, BStBl. III 1965, 354 betr. Schiedsgutachten nach 12 Jahren).

Einstweilen frei.

298

6. Zinsen

Die Aktivierung von Zinsen bei den AK ist grundsätzlich nicht zulässig.

Eigenkapitalzinsen dürfen nicht aktiviert werden, weil keine Ausgaben vorliegen. Eine Aktivierung würde gegen die Erfolgsneutralität eines Anschaffungsvorgangs verstoßen und zum Ausweis fiktiver Gewinne führen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 34; zur Eigenkapitalvermittlungsprovision s.u.).

Fremdkapitalzinsen, die im Rahmen einer Kreditaufnahme für die Finanzierung von Anschaffungen anfallen, sind ebenso nicht aktivierbar (vgl. BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 Rn. 182). Folglich gelten Zinsen, die der Stpfl. für

299

einen gestundeten Kaufpreis oder für ein Darlehen zur Anschaffung eines WG zahlt, als sofort abziehbare BA. Erstattet allerdings der Erwerber eines WG dem Veräußerer Zinsen und sonstige Finanzierungskosten, so liegen nach BFH-Rspr. beim Erwerber AK vor (vgl. BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 [226 mwN]).

Stundung: Die zinslose Stundung von Kaufpreisen hat die strechtl. Rspr. seit dem BiRiLiG noch nicht eindeutig geklärt. Bei zinsloser Stundung des Kaufpreises *bis zu einem Jahr* (s. auch § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG) dürfte es auch nach handelsrechtl. GoB und somit auch stl. zulässig sein, den vollen Rechnungsbetrag als AK zu behandeln, es sei denn, dass der Zinsanteil wegen der Höhe der AK oder der Höhe des Zinssatzes (zB über 12 %) im einzelnen Fall erhebliche Bedeutung besitzt (vgl. auch BLÜMICH/ЕНМСКЕ, § 6 Rn. 276 ff.). Anders zu beurteilen ist hingegen die *langfristige Stundung* des Kaufpreises, dh. idR bei einer Stundung von über einem Jahr (vgl. BLÜMICH/ЕНМСКЕ, § 6 Rn. 277 ff.). In diesem Fall entsprechen die AK den auf den Anschaffungszeitpunkt (bzw. den Zeitpunkt des Anfalls von Anschaffungsnebenkosten) *abgezinsten Barwerten* der Kaufpreisschuld (so BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II, 791 [792]).

Vgl. auch die frühere Rspr.: RFH v. 19.2.1936, RStBl. 1936, 766; v. 14.7.1938, RStBl. 1938, 938; BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807; v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92; v. 25.6.1974 – VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601 (603); v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; s. auch § 16 Anm. 315.

Nach BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84 (BStBl. II 1990, 117) gilt bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen nicht der Barwert, sondern mindestens der ausgezahlte Darlehensbetrag als AK (bzw. Nennwert). Die Unverzinslichkeit bzw. zu niedrige Verzinsung kann also nicht zu einer Senkung der AK, sondern lediglich zu einer Teilwertabschreibung führen; im vorliegenden Fall hat der BFH allerdings die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung verneint; uE fraglich, da bei Einzelveräußerung der Forderung an Dritte – zB Kreditinstitute – eine Abschreibung – zumindest aus handelsrechtl. Sicht – auf den Veräußerungspreis (hilfsweise Barwert) erforderlich wäre.

Bauzeitzinsen: Fraglich ist seit dem BiRiLiG, ob bei Anschaffungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (zB Bauten), Zinsen aktiviert werden dürfen. Aufgrund des Tatbestands, dass die Aktivierbarkeit von Zinsen bei HK explizit nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB zulässig ist, kann man aufgrund der Nichtberücksichtigung von Zinsen in der AKDefinition nach § 255 Abs. 1 HGB schließen, dass für sog. „Bauzeitzinsen“ ein Aktivierungsverbot besteht (so ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 501). Bei Vorauszahlungen und Anzahlungen wird allerdings ein so enger Zusammenhang mit der Erlangung eines WG gesehen, dass die hM von einer Aktivierbarkeit der Zinsen ausgeht (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 36; WP-Hdb. 2006, Bd. I, Tz E 250; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 40; WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 38). Hintergrund dieser Auffassung ist, dass es vom Standpunkt der Bilanzierung unerheblich sein dürfte, ob die Zinsaufwendungen vom Lieferanten angefallen sind und weiterberechnet werden (somit eindeutig AK beim Käufer) oder der Käufer die Fremdfinanzierungskosten selbst bezahlt. Strittig ist bei Bejahung der Aktivierbarkeit, ob ein Aktivierungswahlrecht (so ADS VI. § 255 HGB Rn. 36; WP-Hdb. 2006, Bd. I, Tz. E 250) oder eine Aktivierungspflicht (so KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER, HdR V. § 255 HGB Rn. 40; WOHLGEMUTH in HdJ I/9, Rz. 38) besteht. Der Wortlaut

des Gesetzes sieht keine Wahlbestandteile vor; daher ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Aktivierbarkeit (Problem Ermessensspielräume) von einer Aktivierungspflicht auszugehen.

Die Rspr. rechnet sog. „Bauzeitinsen“ zu den AK eines WG, wenn sie vom Veräußerer für die Finanzierung vor der Übergabe des WG dem Erwerber in Rechnung gestellt werden (vgl. BFH v. 27.7.2004 – IX R 32/01 BStBl. II 2004, 1002; zustimmend SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 140 „Finanzierungskosten“). UE ist aus stl. Sicht – auch unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes – der herrschenden handelsrechtl. Auffassung zu folgen, da bei Vorauszahlungen und damit entstandenen Finanzierungskosten damit zu rechnen ist, dass die AK eines WG im Regelfall niedriger ausfallen werden als bei nachträglicher Bezahlung des Kaufpreises an den Erwerber (in diesem Fall wären die beim Veräußerer entstandenen Finanzierungskosten Bestandteil des Kaufpreises und somit der AK). Insoweit unterliegen „Bauzeitinsen“ stl. einem Aktivierungsgebot, sofern sich die Finanzierung auf über ein Jahr erstreckt.

Finanzierungsvermittlungsgebühr: Sofern die Kriterien für Bauzeitinsen analog erfüllt sind und hierdurch eine Reduzierung des Anschaffungspreises erreicht wird, zählt eine derartige Gebühr bei konkreter Zuordenbarkeit zu den Anschaffungsnebenkosten, str.; vgl. BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299 betr. Bauherrenmodell; v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 betr. Eigenkapitalvermittlungsgebühr mit Nichtanwendungserlass BMF v. 29.11.2002, BStBl. I 2002, 1388; nach FG Hamb. v. 15.10.2008 (EFG 2009, 582, nrkr. Rev. Az. BFH IV R 50/08) keine AK.

Einstweilen frei.

300

7. Unbestimmte, unbekannte und fiktive Anschaffungskosten

a) Unbestimmte Leistungen als Anschaffungskosten

301

Begriff: Unter unbestimmten Leistungen verstehen wir – im Unterschied zu unbekanntem AK – Leistungen, deren Bemessungsgrundlagen feststehen (zB die Höhe einer Leibrente), während Höhe und/oder Dauer der gesamten Leistungen erst in der Zukunft bekannt werden.

Höhe der Anschaffungskosten: Leistungen von unbestimmter Höhe und/oder Dauer als Gegenleistung für die Anschaffung eines WG bilden mit ihrem Barwert die AK des WG. Der unbestimmte Teil der Leistungen (ihre Höhe und/oder ihre Dauer) ist zu schätzen. Der Barwert ist als AK des WG zu aktivieren, der gleiche Betrag als Verbindlichkeit zu passivieren. Über Schätzung des Werts einer als Gegenleistung eingegangenen Verbindlichkeit und damit der AK nach dem gemeinen Wert des angeschafften WG, wenn der Wert der Verbindlichkeit schwer zu schätzen ist, s. Anm. 1155 „Unbestimmte Höhe der Verbindlichkeit“. In einem solchen Fall wird also als AK des WG sein gemeiner Wert angesetzt.

Einzelfragen:

▶ *Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten* dürfen nach Rspr. und FinVerw. nicht passiviert werden. Ein gegen Eingehung einer solchen Verbindlichkeit erworbenes WG kann daher nicht mit dem Betrag der Verbindlichkeit bewertet, sondern muss als unentgeltlich erworben mit dem gemeinen Wert bewertet werden (s. Anm. 391), sofern das WG überhaupt dem Stpfl. zuzurechnen ist (vgl. den Fall FG Münster v. 18.3.1980, EFG 1980, 294, rkr.).

▶ *Gewinnbeteiligungslast:* s. § 5 Anm. 1396.

► *Leibrenten, Zeitrenten*: Bei Anschaffung gegen Eingehung einer betrieblich veranlassten Rentenverpflichtung ist der versicherungsmathematische Barwert der Rente zu passivieren und gleichzeitig als AK zu aktivieren; s. auch Anm. 1155 „Leibrenten“, § 5 Anm. 1323 (über Ermittlung des Barwerts der Rente nach § 14 BewG als AK eines WG des *Privatvermögens* s. § 7 Anm. 600 „Rentenverpflichtung“). Über Nachholung der Passivierung einer Leibrentenverpflichtung vgl. BFH v. 26.1.1978 – IV R 62/77, BStBl. II 1978, 301. Eine Wertsicherungsklausel bleibt bei der Bewertung der Rentenverpflichtung als AK uE unberücksichtigt, s. Anm. 291. Eine spätere *Änderung* der Rente, besonders aufgrund einer Wertsicherungsklausel, und der Wegfall der Rentenverpflichtung beeinflussen nicht die Höhe der AK, sondern bilden einen selbständigen Vorgang; s. auch Anm. 291, 1155 „Leibrenten“ und „Ungesicherte Verbindlichkeiten“.

Nicht zu den AK eines WG gehören die Aufwendungen des Erwerbers, der sich dem Veräußerer gegenüber zur Zahlung einer Leibrente verpflichtet hat, für eine Lebensversicherung, die er für den Fall seines vorzeitigen Ablebens zugunsten des Veräußerers abgeschlossen hat; die Aufwendungen bilden vielmehr SA (BFH v. 26.7.1962 – IV 355/61 U, BStBl. III 1962, 390).

► *Nutzungen*: Muss der Erwerber eines WG an den Veräußerer Nutzungen abführen, so liegen hierin Gegenleistungen für den Erwerb, also keine laufenden BA oder WK (FG Düss. v. 23.6.1963, EFG 1964, 13, rkr.). Über Anschaffung gegen Bestellung eines Nießbrauchs s. Anm. 391. Zu Nutzungsrechten (Wohnrechten) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge s. Anm. 287.

302 b) Unbekannte Anschaffungskosten

Endgültig unbekannt Anschaffungskosten: Kann der Stpfl. die Höhe der AHK eines WG nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand genau feststellen, so muss er sie schätzen. Über *Rückrechnung von Verkaufspreisen* s. Anm. 110 und 1010. Über Aufteilung eines *Gesamtpreises* s. Anm. 304–316.

Vorläufig unbekannt Anschaffungskosten: Ist die Höhe der AK zur Zeit der Bilanzaufstellung noch nicht geklärt, so muss der Stpfl. vorsorglich die ihm aus der Anschaffung möglicherweise erwachsenden Verpflichtungen passivieren (zB eine streitige Provision) und als AK behandeln. Über eine spätere Änderung der AK s. Anm. 288–290.

303 c) Sog. fiktive Anschaffungskosten

Begriff: Als fiktive AK bezeichnet man Beträge, die als AK gelten (ob es sich wirklich um eine Fiktion handelt, kann hier dahingestellt bleiben; da der Ausdruck „fiktive Anschaffungskosten“ üblich ist, folgen wir dem allgemeinen Sprachgebrauch). Von tatsächlichen AK unterscheiden sie sich dadurch, dass sie vom Stpfl. nicht in der fingierten Höhe für eine Anschaffung oder für einen wie eine Anschaffung behandelten Vorgang aufgewendet worden sind.

Beispiel: Der Stpfl. legt ein unbebautes Grundstück, das er vor mehr als 3 Jahren angeschafft und bisher zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung benutzt hat, in seinen Gewerbebetrieb ein. Der als Einlagewert anzusetzende Teilwert des Grundstücks (Abs. 1 Nr. 5) deckt sich zufällig mit den ursprünglichen AK. Deshalb werden AK, obwohl durch die Einlage nicht veranlasst, fingiert (vgl. Anm. 273).

Grund der Fiktion: Da das EStG an die Zugehörigkeit eines WG zum BV (oder zum Vermögen eines bestimmten Betriebs oder zum BV einer bestimmten Einkunftsart) bestimmte Rechtsfolgen knüpft, müssen diese Rechtsfolgen zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Insbes. bildet die Fiktion von AK eine Ergänzung zu den Regeln über die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

(s. Anm. 1191, 1211). ZT wird die Fiktion einer Anschaffung oder von AK in einer Norm ausdrücklich ausgesprochen (s.u.); in anderen Fällen ergibt sie sich aus der vorstehend dargelegten Notwendigkeit einer Abgrenzung bei der Einkunftsermittlung.

Fälle der Fingierung von Anschaffungskosten (vgl. dazu WICHMANN, FR 1997, 589 [594]):

- *unentgeltlicher Erwerb eines Betriebs*, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (s. Abs. 3);
- *betrieblicher unentgeltlicher Erwerb einzelner WG* (Abs. 4);
- *privater unentgeltlicher Erwerb einzelner WG* (§ 11d EStDV);
- *verdeckte Gewinnausschüttung* in Form von WG (s. Anm. 404);
- *Grund und Boden* in bestimmten Fällen (§ 55 Abs. 1 und 4);
- *Entnahmen* (der hierbei angesetzte Teilwert gilt für die folgende Zeit als AK, s. Anm. 1197; über Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 4 EStR);
- *Einlagen* (s. Anm. 1211; Gebäude s. R 7.3 Abs. 6 Satz 5 EStR), der hierbei angesetzte Wert gilt für die folgende Zeit als AK;
- *Überführung in das Privatvermögen* bei Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 16 Abs. 3 Satz 7, Bewertung mit dem gemeinen Wert);
- *Empfang von WG infolge Kapitalberabsetzung oder Liquidation einer KapGes.* (§ 17 Abs. 4 Satz 2, Bewertung mit dem gemeinen Wert; s. auch Anm. 287);
- bestimmte *Umwandlungsvorgänge* (s. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 2 und Abs. 3, § 12 Abs. 1, § 15 Abs. 1, § 16 Satz 1, § 20 Abs. 2, § 24 Abs. 2 UmwStG);
- *Anschaffung vor dem 21.6.1948* (s. § 53 EStDV betr. Anteile an KapGes.; § 7 Anm. 145);
- *Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln* (§ 3 KapErhStG);
- *AK im Beitrittsgebiet* nach § 7 DMBilG (Neubewertung, Zeitwert, Wiederbeschaffungskosten; s. auch Anm. 64–66).

Keine Fiktion bilden die *Schätzung* unbestimmter oder unbekannter AK (s. Anm. 301, 302) und die Anwendung vereinfachender Verfahren zur Ermittlung der AK (*Festwert, Durchschnittsbewertung, retrograde Wertermittlung*; s. Anm. 110, 115 und 145).

E. Wichtige Sonderfälle bei der Bewertung mit den Anschaffungskosten

I. Aufteilung eines Gesamtpreises für mehrere Wirtschaftsgüter

Schrifttum: KROMSCHRÖDER, Die steuerliche Behandlung des Gebäudeabbruchs als Problem der Bilanzierung bebauter Grundstücke, StuW 1974, 117–122 (Grundstückserwerb); J. P. MÜLLER, Grundsatzentscheidungen über die Zulässigkeit getrennter Aktivierung einer erworbenen Beteiligung und des gleichzeitig miterworbenen Gewinnbezugsrechts, DB 1974, 268; CONZE, Verletzung bilanzmäßiger Bewertungsgrundsätze und ihr Ausgleich in ertragstl. Sicht, BB 1976, 1316; ROSE/LUCKEY, Grundstückserwerb und Gebäudeabbruch in der Steuerbilanz, DB 1976 Beilage 5, 5; HÜTZ, Kaufpreisaufteilung beim Erwerb mehrerer Wirtschaftsgüter zu einem unter den Teilwerten der übernommenen WG liegenden Anschaffungspreis, StBp. 1979, 268; MEYER-ARNDT, Abrechnung zwischen Verkäufer und Käufer bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen, GmbHR 1980, 277; LITTMANN, Veräußerung von Anteilen mit Gewinnansprüchen, DStR 1981, 588; NOLTE, Zum Problembereich: Besteuerung bei Interessengleichlauf, DB 1981, 908; BIRKENFELD, Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises für eine Eigentumswohnung, FR 1983, 441; BOCKHOLT, Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abschreibungen bei Kauf älterer Eigentumswohnungen, DB 1983, 150; WICHMANN, Die Aufteilungsproblematik hinsichtlich der AK für ein bebautes Grundstück, DStR 1983, 379; BÜRGER, Ertragsteuerliche Bewertung von ausgebeuteten Kiesgruben bei Naßbaggerei, StBp. 1984, 79; DÖLLERER, Anspruch auf Anrechnung der KSt. als Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb und des Gewerbeertrags, BB 1985, 36; PFLEGER, Bilanzpolitische Sachverhaltsgestaltungen im Dezember, DB 1985, 2465; BILSDORFER, Aufteilung der AK als Steuerhinterziehung, DB 1986, 923; DÖLLERER, Die Kapitalrücklage der AG bei Ausgabe von Optionsanleihen nach Handels- und Steuerrecht, AG 1986, 237; HEIN, Die Besteuerung des Aufgeldes bei Optionsanleihen beim Emittenten, FR 1986, 421; KOCK/VOGEL, Zur handels- und steuerrechtlichen Behandlung von Optionsanleihen, BB 1986 Beilage 10, 11 ff.; MELICKE, Aufteilung der AK ohne Steuerhinterziehung, DB 1986, 2045; PFLEGER, Beeinflussung der Aufteilung von AK auf mehrere WG als legale bilanzpolitische Sachverhaltsgestaltung, DB 1986, 925; PÖLLATH/RODIN, Besteuerung niedrigverzinslicher Optionsanleihen, DB 1986, 2094; SCHINDLER, Berechnungsvorschlag für die Bewertung einer Eigenjagd bei Verkauf land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke, StBp. 1986, 61; SCHMIDT, L., Grundsatzurteil: Erwerb eines GmbH-Anteils mit „Gewinnbezugsrecht“, FR 1986, 465; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden einkommensteuerlichen Behandlung von Gewinnbezugsrechten, DB 1986, 776; HÄUSELMANN, Bilanzierung von Optionen aus handelsrechtlicher Sicht, DB 1987, 1745; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1987, 51; DREISSIG, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Optionen, BB 1989, 1511; NIEMEYER, Bilanzierung und Ausweis von Optionsgeschäften nach Handels- und Steuerrecht, BB 1990, 1022; HÖRGER/STOBBE, Zuordnung stiller Reserven beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer PersGes., DStR 1991, 1230; SCHULT/RICHTER, Wider den Teilwert – eine Schimäre des Steuerrechts, DStR 1991, 1261; SIEGEL, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert, DStR 1991, 1477; BERGER/KLOTZ, Die steuerliche Behandlung der Emittenten von Optionsanleihen bei Nichtausübung der Optionsrechte, DB 1993, 953; FLIES, Auftragsbestand und Firmenwert, DB 1996, 846; SYDOW, Die Entstehung des „Bodenschatzes“ als selbstständiges bewertbares Wirtschaftsgut, DB 1998, 2237; SCHUHMAN, Immer wieder Probleme beim Firmen-/Geschäftswert; StBp. 1999, 206; HÄUSELMANN/WAGNER, Steuerbilanzielle Erfassung aktienbezogener Anleihen: Options-, Wandel-, Umtausch- und Aktienanleihen, BB 2002, 2431; MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; ZU ORTENBURG, Anschaffungskosten für den Erwerb von Waldflächen, NWB 2005, 3013.

Speziell zum Gesamtpreis für Boden und Gebäude: PUHL, Wertermittlung von Grund und Boden und aufstehendem Bauwerk bei Erwerb eines Grundstücks gegen Entrichtung eines Gesamtkaufpreises, FR 1972, 508; HEIBEL, Die Behandlung des Gebäudeabbruchs im Bilanz-

steuerrecht, BB 1983, 540; SCHÜRER-WALDHEIM, Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises bei Erwerb von Grund und Gebäuden im Betriebsvermögen, StuW 1983, 217; MANNEK, Verkehrswertapproximation als Mittel zur Aufteilung des Kaufpreises in Grund und Boden und Gebäudewert, FR 1987, 465; WICHMANN, Die Aufteilungsproblematik bei den AK für ein bebautes Grundstück, FR 1988, 513; DOSTMANN, AK und Kaufpreisaufteilung beim Erwerb bebauter Erbbaurechte, DB 1988, 775; STÖCKEL, Aufteilung der AK in Boden- und Gebäudewertanteil unter Berücksichtigung der Besonderheiten beim Wohnungseigentum bzw. Teileigentum, DStZ 1988, 220; WICHMANN, Aufteilungsproblematik bei den AK für ein bebautes Grundstück – insbesondere im Falle der Eigentumswohnungen, FR 1988, 513; LECHER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge: Aufteilung von Anschaffungskosten bei Nutzungsrecht an Gebäudeteil, DStR 1993, 678; SPRENGNETTER, Zur Kaufpreis- und Verkehrswertaufteilung in Gebäude- und Bodenanteile (gleichzeitig Rezension des BFH-Beschlusses vom 24.2.1999 – IV B 73/98), DB 2003, 525; s. auch vor Anm. 670.

304 1. Begriff des Gesamtpreises; Abgrenzung von ähnlichen Vorgängen

Begriff des Gesamtpreises: Unter einem Gesamtpreis versteht man eine für die Anschaffung mehrerer WG erbrachte einheitliche Gegenleistung. Häufigster Fall ist der Kauf mehrerer WG mit Vereinbarung eines einzigen Preises, zB der Kauf eines Betriebs oder eines bebauten Grundstücks.

Gleichzeitige Vereinbarung einzelner Kaufpreise für mehrere Wirtschaftsgüter statt eines Gesamtpreises: Wird für mehrere WG zwar ein Gesamtpreis vereinbart, haben aber die Parteien diesen Preis auf Grund übereinstimmender Vorstellungen über den Wert der einzelnen WG – über deren den Parteien angemessen erscheinende Preise – bemessen, so bildet der Gesamtpreis wirtschaftlich nur eine rechnerische Zusammenfassung von Einzelpreisen. Die im Vertrag vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises durch die Vertragsparteien ist maßgebend, es sei denn, dass eine Steuerumgehung iSd. § 42 AO vorliegt,

[Anschluss S. E 157]

weil im Interesse der Steuerersparnis, abweichend von den wirklichen Preisen, einzelne Preise zu hoch und andere dafür zu niedrig angesetzt worden sind und somit nicht ernsthaft gewollt waren.

BFH v. 9.1.1962 – I 163/61, StRK EStG (bis 1974) § 5 R. 298; v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456; v. 21.1.1971 – IV 123/65, BStBl. II 1971, 682; v. 19.12.1972 – VIII R 124/69, BStBl. II 1973, 295; v. 31.1.1973 – I R 197/70, BStBl. II 1973, 391; v. 13.4.1989 – IV R 204/85, BFH/NV 1990, 34; v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 037; v. 8.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217; v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. I 2001, 183; v. 31.7.2001 – BFH/NV 2002, 324; v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; v. 27.7.2004 – IX R 54/02, BFH/NV 2004, 1645.

Die Last des Nachweises einer solchen Umgehung, dh. der mindestens bzw. höchstens angemessenen Preise und der Absicht der Steuerumgehung – die Parteien können ja über Werte geirrt haben, unterschiedlich verhandlungsgeschickt gewesen sein usw. –, liegt aber bei der FinVerw.

Nach uE nicht zutreffender Auffassung des BFH (Beschl. v. 9.7.2002 – IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563) soll ein Rückgriff auf § 42 AO zur Korrektur der vertraglichen Aufteilung des Gesamtkaufpreises nicht notwendig sein. Es genüge, wenn Bedenken gegen die wirtschaftliche Haltbarkeit der vertraglichen Aufteilung beständen.

Vereinbarung einzelner Kaufpreise für Teile eines Wirtschaftsguts ist stl. unbeachtlich, es wird wirtschaftlich nur ein einziges WG zu einem einzigen Preis veräußert bzw. angeschafft, es sei denn, dass anlässlich der Veräußerung eine Teilung des WG in mehrere WG erfolgt. So bilden zB Ackerkrume und Grasnarbe eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks ein einziges WG (BFH v. 16.2.1984 – IV R 229/81, BStBl. II 1984, 424). Beim Kauf eines teils bebauten, teils unbebauten Grundstücks und Vereinbarung gesonderter Kaufpreise für beide Teile ist nach FG Hamb. v. 1.8.1985 (EFG 1986, 139, rkr.) wirtschaftlich von der Anschaffung eines einzigen Grundstücks auszugehen, auch wenn Teilakte als selbständige Verträge in verschiedenen Urkunden niedergelegt wurden.

Anschaffung mehrerer gleichartiger Wirtschaftsgüter nacheinander: Falls sie selbständige WG bleiben, sind bei der Bewertung jedes WG weiterhin seine AK maßgebend. Das gilt zB bei zusammenhängenden Grundstücksflächen jedenfalls dann, wenn sie einzeln im Grundbuch eingetragen und mit eigenen Plannummern versehen sind (BFH v. 29.9.1971 – I R 195/69, BStBl. II 1972, 13). Über Bewertung einer in mehreren Teilen angeschafften Beteiligung an einer KapGes. s. Anm. 801; über Durchschnittsbewertung s. Anm. 135–142; über Festwert s. Anm. 145–173.

2. Notwendigkeit der Aufteilung

305

Angeschaffte WG sind einzeln zu bewerten (so Anm. 89). Bei Bewertung mit den AK sind daher die AK des einzelnen WG zu ermitteln. Bestehen sie in einem Gesamtpreis, so muss er auf die einzelnen WG aufgeteilt werden (so zB RFH v. 29.6.1934, RStBl. 1934, 1075 betr. immaterielle WG; BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252). Eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises ist auch vorzunehmen, wenn ein ursprünglich vom Stpfl. angeschafftes WG durch mehrere andere WG ersetzt (Surrogation) oder nachträglich in mehrere WG aufgeteilt wird.

BFH v. 1.12.1982 – I R 37/81, BStBl. II 1983, 130; v. 19.7.1983 – VIII R 161/82; BStBl. II 1984, 26; v. 21.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345.

Die Notwendigkeit der Aufteilung kann sich bei WG des BV wie solchen des PV ergeben. Dabei sind verschiedene Fälle zu unterscheiden: Die Parteien haben für jedes WG einzelne Kaufpreise vereinbart, und gegen die Aufteilung bestehen keine nennenswerten Zweifel (s. Anm. 304). Fehlt es an einer solchen Aufteilung oder die Aufteilung ist missbräulich, dh. wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe liegen nicht vor, die die vereinbarte Aufteilung rechtfertigen, ist regelmäßig eine Schätzung hinsichtlich der einzelnen WG geboten.

306 3. Aufteilungsgrundsätze

Maßgeblichkeit objektiver Wertverhältnisse: Haben die Parteien eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises nicht vorgenommen oder erscheinen die Angaben der Parteien nicht glaubhaft, so muss ermittelt werden, „was die Vertragsbeteiligten, wenn sie den Kaufpreis nach ernsthaften wirtschaftlichen Maßstäben aufgeteilt hätten, dabei für die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter voraussichtlich angesetzt hätten“ (BFH v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456).

Aufteilungsmaßstab: Der Gesamtpreis ist aufzuteilen

▷ *bei Erwerb mehrerer einzelner WG aus dem PV* im Verhältnis der gemeinen Werte zum Gesamtpreis;

glA BFH v. 19.12.1967 – II R 41/67, BFHE 91, 385; v. 19.12.1972 – VIII R 124/69, BStBl. II 1973, 295; v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385; v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252; v. 27.6.1995 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215,

▷ *bei Erwerb aus BV* im Verhältnis der Teilwerte zum Gesamtpreis;

BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 (625); v. 15.11.1978 – I R 2/76, BStBl. II 1979, 299; v. 5.11.19 81 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258, s. dort auch über Bedeutung eines Sachverständigengutachtens; v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37; v. 9.7.2002 – IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563,

▷ *bei Erwerb teils aus PV und teils aus BV* nach dem Verhältnis des gemeinen Werts zum Teilwert (BFH v. 13.4.1989 – IV R 204/85, BFH/NV 1990, 34).

Der gemeine Wert entspricht bei Grundstücken und Gebäuden idR dem Verkehrswert, BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635, mwN. Entsprechendes gilt für den Teilwert bei Grundstücken, da sich die Wiederbeschaffungskosten aus dem Verkehrswert ableiten, vgl. BFH v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37.

Legt man die Teilwerte zugrunde, so sind die von der FinVerw. bei der Einheitsbewertung des BV angesetzten Teilwerte zu berücksichtigen, besonders zB bei Vorräten. Aber aus dem Einheitswert landwirtschaftlicher Betriebe oder eines Mietwohngrundstücks lässt sich idR nicht auf den Wiederbeschaffungs- und Einzelveräußerungswert des Grund und Bodens schließen (BFH v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258; v. 19.12.1972 – VIII R 124/69, BStBl. II 1973, 295).

Über Bodenwert und Gebäudewert s. auch Anm. 313.

Maßgeblichkeit des Teilwerts aus der Sicht des Veräußerers oder des Erwerbers? Die Rspr. stellt zT auf den Teilwert beim Veräußerer, zT auf den Teilwert beim Erwerber ab. Beide Werte können auseinanderfallen, wenn aus BV in BV veräußert wird. Unterstellt man, dass der Erwerber bezahlt, was der Veräußerer verlangt – dh. bei Einzelpreisen für die einzelnen WG verlangen würde –, so kommt es auf die Verhältnisse beim Veräußerer an (so auch BFH v.

13.4.1989 – IV R 204/85 aaO). Unterstellt man dagegen, dass der Erwerber dasjenige zahlt, was ihm die WG wert sind, und dass dies die Teilwerte aus der Sicht seines Betriebs sind, so kann die Aufteilung bei Veräußerer und Erwerber unterschiedlich sein (glA PUHL, FR 1972, 511 bei Veräußerung aus BV in PV oder umgekehrt).

Kritik: Die Teilwerte beim Veräußerer bilden, abgesehen von der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs, einen Aufteilungsmaßstab von zweifelhaftem Wert, wie sich schon aus der Unterschiedlichkeit der Teilwerte der gleichen WG beim Veräußerer und beim Erwerber und dem Schwanken der Rspr. zwischen beiden Teilwerten als Aufteilungsschlüssel ergibt. Der Veräußerer bemisst den Preis einzelner WG nicht nach Maßgabe des Werts, den sie für ihn im Rahmen der Fortführung seines Betriebs besitzen, eher nach den besonderen Interessen des Erwerbers am Erwerb und damit nach den Teilwerten im Rahmen des erwerbenden Betriebs, in aller Regel aber nach dem gemeinen Wert. AK sind das, was der Erwerber aus seiner Sicht aufwendet, nicht was der Veräußerer verlangt (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 343; für Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach Maßgabe der Teilwerte beim Erwerber in entsprechender Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 SCHÜRER-WALDHEIM, StuW 1983, 217); s. auch Anm. 686 über die Rspr., die beim Erwerb eines Gebäudes, das der Stpfl. später abbricht, die Behandlung der AK von der Verwendungsabsicht des Erwerbers abhängig macht.

Schätzungsrahmen: Die Aufteilung eines Gesamtpreises geschieht nicht durch eine allein maßgebliche Berechnung, sondern durch Schätzung, vgl. zB BFH v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37, mwN. Wenn einwandfreie Maßstäbe fehlen, kann die Aufteilung nur griffweise und mit Annäherungswerten geschehen (BFH v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456). Einen einzigen objektiven Wert für jedes einzelne veräußerte WG, der auch von jedem Dritten bezahlt werden würde, gibt es nicht, sondern nur einen Schätzungsrahmen, innerhalb dessen die gemeinen Werte oder Teilwerte der einzelnen WG liegen können (vgl. auch PUHL, FR 1972, 508 f.; PFLEGER, DB 1986, 925).

Maßgeblichkeit des Stichtagsprinzips: Für die Aufteilung eines Gesamtpreises sind die Wertverhältnisse zur Zeit der Bildung des Gesamtpreises maßgebend (BFH v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37; v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252). Wenn der Stpfl. einen Teil der erworbenen WG später mit Verlust veräußert, so kann dies einen Schluss auf die Wertverhältnisse zur Zeit der Preisbildung zulassen, kann aber auch auf später eingetretenen Umständen beruhen, die dann bei der Aufteilung des Gesamtpreises außer Betracht bleiben müssen. Vgl. dazu BFH v. 5.2.1969 – I 183/63, BStBl. II 1969, 377.

Nachträgliche Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Aktien und Bezugsrecht erfolgt nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Realisierung des Bezugsrechts, vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638.

4. ABC der Aufteilung

Abbruch eines Gebäudes: Bei objektiver Wertlosigkeit des Gebäudes auf einem Grundstück entfällt der volle Kaufpreis auf den Grund und Boden (BFH v. 15.2.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604). Entsprechendes gilt bei Erwerb mit Abbruchverpflichtung des Veräußerers (BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126). Über Anschaffung eines bebauten Grundstücks mit Abbruchabsicht s. BFH v. 20.4.1993 – IX R 122/88, BStBl. II 1993, 504, sowie Anm. 684–688.

Aufwuchs und Grundstück: Ein einheitlicher Gesamtkaufpreis ist aufzuteilen. Dies gilt auch dann, wenn der Erwerber die Absicht hat, den Bestand umgehend abzuholzen, da Grundsätze zum Erwerb eines Gebäudes mit Abbruchabsicht (s. Anm. 684–688) uE entsprechend geltend. Etwas anderes gilt, wenn der Kaufvertrag eine entsprechende Aufteilung vorsieht, wirtschaftliche Gründe für die Aufteilung sprechen und somit eine Manipulation zum Zwecke der Steuerersparnis ausgeschlossen ist, vgl. BFH v. 9.4.1987 – IV R 332/84, BFH/NV 1987, 764. Zum Erwerb von Waldflächen von der BVVG Bodenverwertungs- und -verwaltungs GmbH s. zu ORTENBURG, NWB F. 3, 13677.

Beteiligungserwerb mit Gewinnanspruch:

► *Keine gesonderte Aktivierung:* Beim Erwerb einer Beteiligung kommt eine gesonderte Aktivierung eines Gewinnanspruchs, wenn zur Zeit des Erwerbs ein Gewinnanspruch noch nicht entstanden ist, weil ein Gewinnverteilungsbeschluss oder, falls der Gesellschaftsvertrag davon absieht, eine Feststellung der Jahresbilanz noch nicht erfolgt ist, nicht in Betracht. Das gezahlte Entgelt gehört in vollem Umfang zu den AK der Anteile. Dies gilt auch dann, wenn der Gewinnanspruch ausdrücklich und unter gesonderter Vereinbarung eines Preises dafür abgetreten wird.

BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; v. 21.5.1986 – I R 199/84, BStBl. II 1986, 794; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; zustimmend MATHIAS, Stuw 1987, 51; L. SCHMIDT, FR 1986, 465; aA WICHMANN, DB 1986, 776.

Ggf. mindert die Gewinnausschüttung den Teilwert der Beteiligung (BFH v. 21.5.1986 – I R 190/84 und v. 21.5.1986 – I R 362/83, jeweils aaO). Zur ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung s. Anm. 811.

► *Gesonderte Aktivierung:* Ist der Gewinnausschüttungsanspruch zur Zeit des Erwerbs der Beteiligung bereits entstanden, so bildet er ein WG für sich und kann daher getrennt von der Beteiligung angeschafft werden. Zur Aktivierung von Gewinnausschüttungsansprüchen s. § 5 Anm. 334.

Betriebserwerb: Zur Aufteilung eines Gesamtpreises s. auch Anm. 1240. Aufteilung des Kaufpreises hat anhand der Teilwerte zu erfolgen. AK für einen Geschäftswert sind jedoch stets nach der sog. Restwertmethode zu ermitteln, da der Geschäftswert mit dem Betrag zu bewerten ist, der nach dem Teilwertansatz für alle übrigen WG verbleibt, vgl. BFH v. 27.2.1992 – IV R 129/90, BStBl. II 1992, 841; v. 17.9.1987 – III R 272/83, BStBl. II 1988, 441.

Bezugsrecht: Wird ein Bezugsrecht auf junge Aktien durch Kapitalerhöhungsbeschluss konkretisiert, ergeben sich die AK für das Bezugsrecht durch Abspaltung eines Teils der AK der für das Bezugsrecht notwendigen Altaktien (BFH v. 6.12.1968 – IV R 174/67, BStBl. II 1969, 105; v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638).

Bodenschatz und Grundstück: Nach BFH sind Teile des WG Grund und Boden, wie bodenschatzhaltige Schichten des Erdbodens, nur dann als WG selbständig bewertbar, wenn mit der Aufschließung und Verwertung des Bodenschatzes begonnen wird, zumindest aber mit der Verwertung unmittelbar zu rechnen ist (BFH v. 6.12.1990 – IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346; v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657, dazu auch BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221). Zur Behandlung bekannter, entgeltlich erworbener Bodenschätze und bekannter, aber nicht entgeltlich erworbener Bodenschätze s. § 7 Anm. 520–526.

Gebäude und Grund und Boden: s. Anm. 313.

Geschäftswert: Der Geschäfts- oder Firmenwert ist ein Bündel von geschäftswertbildenden Faktoren, das nicht weiter zerlegt werden kann (BFH v. 12.8.1982

– IV R 43/79, BStBl. II 1982, 652). Zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für einen Betrieb auf geschäftswertbildende Faktoren und immaterielle EinzelWG vgl. BFH v. 28.3.1990 – II R 30/89, BStBl. II 1990, 569; v. 23.11.1988 – II R 209/82, BStBl. II 1989, 82; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176 mwN. Zur Abgrenzung s. Anm. 723 und 725.

Kundenstamm: Bei entgeltlichem, isoliertem Erwerb wird der Kundenstamm gewöhnlich wie ein einziges WG behandelt. Eine isolierte Übertragung des Kundenstamms kann vorliegen, wenn ein Exportmarkt abgetreten oder eine Vertriebspartie übertragen wird (BFH v. 20.8.1986 – I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; v. 20.8.1986 – I R 152/82, BFH/NV 1987, 471). Von einer isolierten Übertragung ist insbes. in den Fällen auszugehen, wo die Persönlichkeit des Unternehmers für den Fortbestand von wesentlicher Bedeutung ist oder wo die Geschäftsbeziehung unter Mithilfe des aufgebenden Kaufmanns mit dem jeweiligen Geschäftspartner neu begründet werden muss (FG Köln v. 23.1.1985, EFG 1985, 439, rkr., mwN). Wird ein Betrieb mit Stilllegungsabsicht erworben und die Kunden dem Erwerber überlassen, ist das Entgelt, welches die Summe der Teilwerte der anderen WG übersteigt, als AK für ein geschäftswertähnliches WG „Kundenstamm“ zu aktivieren, vgl. BFH v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442.

Tatsächlich handelt es sich beim Kundenstamm aber um ein Bündel von WG, nämlich um die Geschäftsbeziehungen zu den einzelnen Kunden. Daher kann Aufteilung der AK auf diese Geschäftsbeziehungen erforderlich sein. Fällt zB ein solcher Kunde in Konkurs, so ist eine Teilwertabschreibung des auf den Kunden entfallenden Teils der AK des Kundenstamms geboten.

Die sog. *Einbeitstheorie* der älteren Rspr. – der Wertansatz wird durch die vom Stpfl. nach der Anschaffung des Kundenstamms weiterhin erworbenen Kunden erhalten – ist uE nicht anwendbar (s. auch Anm. 900); zur Frage, ob und inwieweit die Einheitsstheorie überhaupt noch Bedeutung hat, s. § 7 Anm. 200.

Über einen besonders gelagerten Fall (Realteilung einer OHG mit Zahlung eines Spitzenausgleichs durch einen Gesellschafter für den durch ihn übernommenen Teil des Kundenstamms und dann Konkurs eines Kunden) vgl. FG Hamb. v. 8.11.1985 (EFG 1986, 550, rkr.), wo Teilwertabschreibung des aktivierten Spitzenausgleichs zugelassen wurde.

Mitunternehmeranteils-Erwerb: Der erworbene Anteil an einer PersGes. wird nicht als einheitliches, nicht abnutzbares immaterielles WG betrachtet, es werden vielmehr mit diesem Anteil aus stl. Sicht Anteile an den einzelnen WG, die zum Gesamthandsvermögen der PersGes. gehören, erworben (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224). „Zwar ist der Anteil an einer PersGes. strechtl. kein WG. Er verkörpert jedoch die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG ...“ (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 692). In der StBil. des Erwerbers ist die Beteiligung lediglich ein „Merkposten“ bzw. als „Summe der Anteile an den WG“ der PersGes. nach der Spiegelbildmethode auszuweisen (vgl. zB MAYER, DB 2003, 2034). Zur Aufteilung eines über den Buchwert des Anteils hinaus gezahlten Mehrbetrags nach Übernahme der Buchwertanteile des Veräußerers an den einzelnen WG, die zum Gesamthandsvermögen der PersGes. gehören, vgl. BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747 (750). Die dort vorgeschlagene *Stufentheorie* wurde von HÖRGER/STOBBE (DStR 1991, 1230) und SIEGEL (DStR 1991, 1477) zur *modifizierten Stufentheorie* weiterentwickelt, s. auch Anm. 825, § 15 Anm. 467 und § 16 Anm. 243.

Der Erwerb mehrerer Mitunternehmeranteile bedeutet jeweils Anschaffung von Miteigentumsanteilen an den einzelnen WG der Mitunternehmerschaft; die Summe der auf das einzelne WG entfallenden AK bildet einen einzigen Betrag. Erwirbt zB ein Nichtgesellschafter nacheinander die Anteile der Gesellschafter einer PersGes. – so dass ein Einzelunternehmen entsteht – und veräußert er dann einen Teil des Grundbesitzes des Betriebs, so ist dem Veräußerungspreis der auf den veräußerten Teil des Grundbesitzes entfallende Teil seines (akkumulierten) Buchwerts gegenüberzustellen (so grundsätzlich auch BFH v. 8.8.1985 – IV R 129/83, BStBl. II 1986, 6 [9], wo zu § 5 nur wegen des Zwecks der Vorschrift eine Trennung erfolgte).

Optionsanleihe ist eine Schuldverschreibung, zusätzlich ausgestattet mit einem Recht („Option“) auf Bezug von Aktien des Emittenden in einem vor Ausgabe der Optionsanleihe bestimmten Verhältnis zum Nennwert der Schuldverschreibung: Die Optionsanleihe wurde früher als ein einziges WG betrachtet und entsprechend bilanziert. Nach neuerer Ansicht schafft aber der Erwerber einer Optionsanleihe, auch wenn der Optionsschein noch nicht abgetrennt ist, zwei WG an, die *Schuldverschreibung* und das *Optionsrecht*, je mit gesonderten AK. Im Fall der Ausübung der Option erhöht das Optionsentgelt die AK des erworbenen WG (bei Verkauf mindert das Optionsentgelt den Erlös)

Vgl. NIEMEYER, BB 1990, 1022; DÖLLERER, AG 1986, 237 ff. (242); HOLZHEIMER, WM 1986, 1169 ff. (1175); KOCH/VOGEL, BB 1986 Beil. 10, 11, (13–15); PÖLLATH/RODIN, DB 1986, 2094; entsprechend zur Behandlung beim Emittenden auch HEIN, FR 1986, 421; BERGER/KLOTZ, DB 1993, 953; OFD Düss. v. 22.6.2001, DB 2001, 1337; HÄUSELMANN/WAGNER, BB 2002, 2431.

Vermietungsrecht: Ist die Vermietung eines WG trotz Erwerb des Eigentums nur mit Zustimmung des Veräußerers zulässig, so können für den Erwerb und das Vermietungsrecht getrennte Entgelte vereinbart werden. Eine solche Vereinbarung wurde anerkannt bei der Anschaffung bespielter Video-Kassetten zur Vermietung und späteren Veräußerung (OFD Münster v. 7.1.1985, StEK EstG § 6 Abs. 2 Nr. 30 = FR 1985, 156).

Vorkaufsrecht und Vormietrecht: Den Gesamtpreis für ihre gleichzeitige Einräumung an einem Grundstück teilt RFH v. 17.7.1941 (RStBl. 1941, 755) nach der wirtschaftlichen Bedeutung beider Rechte für den Berechtigten auf.

Zugabe, die der Erwerber eines WG vom Veräußerer erhält, erwirbt er nicht aus gesondertem Anlass unentgeltlich, sondern anlässlich der Anschaffung als Teil der Leistung des Veräußerers. Die vom Erwerber aufgewendeten AK entfallen daher sowohl auf den Hauptgegenstand des Geschäfts als auch auf die Zugabe; die AK sind auf beide WG aufzuteilen. Nach Nds. FG v. 7.2.1991 (EFG 1991, 560, rkr.) ist der für ein Grundstück vereinbarte Gesamtpreis aufzuteilen, wenn sich der Veräußerer des Grundstücks zur Übereignung des Grundstücks und daneben zur Zahlung von Belastungszuschüssen an vom Erwerber zu benennende Dritte verpflichtet. Keine zusätzliche Leistung des Erwerbers stellt der Eintritt in Mietverträge dar. Das Gleiche gilt, wenn anlässlich der Anschaffung eines WG ein weiteres WG auf den Erwerber übergeht und die Parteien den Übergang zwar nicht bedacht haben, ihn aber bei Berücksichtigung gebilligt hätten, zB wenn ein Geschäftsanteil einer GmbH gegen Entgelt abgetreten wird, und zu dieser Zeit ein Gewinnausschüttungsanspruch als selbständiges WG (gesondertes Gläubigerrecht) durch Gesellschafterbeschluss entstanden war, jedoch nicht gesondert abgetreten wird, sondern nach Ansicht der Parteien mit dem Geschäftsanteil übergeht und vom Erwerber geltend gemacht wird.

5. Aufteilung eines Gesamtpreises bei bebauten Grundstücken

313

Schrifttum: s. vor Anm. 304.

S. auch Anm. 1500 „Gemischt genutzte Grundstücke“, „Sozialer Wohnungsbau“, „Wohnungsbauunternehmen“; über Erwerb von Anteilen an einem Immobilienfonds s. Anm. 287.

Notwendigkeit der Aufteilung: Bei bebauten Grundstücken werden Boden und darauf befindliche Gebäude regelmäßig gemeinsam und zu einem Gesamtpreis veräußert, zumal wenn bürgerlich-rechtl. nur eine einzelne Sache vorliegt, die daher nur zu einem einzigen Preis veräußert werden kann. Zur Notwendigkeit der Aufteilung s. Anm. 305.

Maßgeblichkeit objektiver Wertverhältnisse: Haben die Kaufvertragsparteien eine Aufteilung des Kaufpreises nicht vorgenommen oder ist die Aufteilung nicht anzuerkennen (s. Anm. 305), so muss sie durch Schätzung erfolgen, und zwar nach der Rspr. anhand der Teilwerte (bei Betriebsgrundstücken) oder der gemeinen Werte/Verkehrswerte (bei Privatgrundstücken) von Boden und Gebäuden; BFH v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; v. 8.7.1998 – VIII B 80/97, BFH/NV 1999, 37. Über Grundstücke, die zum Teil BV, zum Teil PV sind, BFH v. 13.4.1989 – IV R 204/85, BFH/NV 1990, 34.

Schätzung des gemeinen Werts (Verkehrswerts) des Bodenanteils und des Gebäudeanteils kann nach der Wertermittlungsverordnung (WertV) idF v. 6.12.1988 (BGBl. I 1988, 2209) erfolgen.

BFH v. 17.8.1999 – IV B 116/98, BFH/NV 2000, 184; v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635; v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769, jeweils mwN.

Nach § 7 WertV kann die Ermittlung des Verkehrswerts im Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren erfolgen. Vergleichs- und Ertragswertverfahren sind nach Auffassung des BFH jedoch grds. keine geeigneten Verfahren, da sie mit dem Gebot der Einzelbewertung nicht vereinbar sind.

BFH v. 31.7.2001 – IX R 15/98, BFH/NV 2002, 324; v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252; v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; aA zum Vergleichswertverfahren BFH v. 20.8.2002 – IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595; Zweifelnd an der Unzulässigkeit des Ertragswertverfahrens BFH v. 24.2.1999, BFH/NV 99, 1201 (kritisch hierzu SPRENGNETER, DB 2003, 525).

Bei Eigentumswohnungen (s. näher BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252) lehnt der BFH ein Abschlag beim Bodenwert wegen der beschränkten Verfügungsmöglichkeit des Wohnungseigentümers über den Boden ab.

Restwertmethode: Bei einem bebauten Grundstück verstößt es gegen den Grundsatz der Einzelbewertung (s. Anm. 89), nur den Wert des Gebäudes zu ermitteln, vom Gesamtpreis abzuziehen, und den Restwert dem Boden zuzurechnen (hiergegen auch FG Hamb. v. 27.8.1973, EFG 1974, 9, rkr.) oder umgekehrt zunächst den Bodenwert zu ermitteln und vom Gesamtpreis abzuziehen (BFH v. 15.1.1985 – IX R 81/83, BStBl. II 1985, 252; v. 7.6.1994 – IX R 33, 34/92, BStBl. II 2001, 183; v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183).

Einstweilen frei.

314–315

6. Verfahrensfragen

316

Rechnet der Stpfl. bei Bildung eines Gesamtkaufpreises für Boden und Gebäude einen zu hohen Teil des Preises den AK des Gebäudes zu und veranlagt das FA dementsprechend den Stpfl. für einige Jahre bestandskräftig, so ist das FA

gleichwohl nicht gehindert, bei späteren Veranlagungen die Rechtslage unabhängig von der bei den Veranlagungen für die Vorjahre vertretenen Ansicht neu zu prüfen, einen Teil der bisher dem Gebäude zugerechneten AK dem Boden zuzurechnen und die AfA vom Gebäude für die noch nicht bestandskräftig veranlagte Zeit nach den verbleibenden AK des Gebäudes zu bemessen (BFH v. 28.10.1975 – VIII R 104/71, BStBl. II 1976, 245).

317–383 Einstweilen frei.

II. Dingliche Lasten und Anschaffungskosten

Schrifttum: FLIES, Rechtsfragen bei der Besteuerung eines Nießbrauchs, DStR 1965, 651; THOMA, Die Einräumung von Wohnrechten bei der Übertragung von Grundstücken, StBp. 1966, 155; GRIEGER, Dingl. Nutzungsrechte für den Veräußerer im Rahmen eines Kaufvertrages, BB 1967, 68; LITTMANN, EinkGestaltung durch Nießbrauchsbestellung? Inf. 1967, 1; VANGEROW, Zur stl. Auswirkung des (unentgeltlichen) Nießbrauchs und des Wohnrechts, StuW 1967, 227; HEUER, Anschaffung unter Übernahme dinglicher Lasten, FR 1968, 8; FICHTELMANN, Unentgeltl. Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks unter gleichzeitiger Bestellung eines betriebl. bedingten Nießbrauchsrechtes für den Schenker, Inf. 1970, 291; LITTMANN, Nießbrauchsvorbehalt bei Grundstücksübertragung und Vermietung an Grundstückserwerber, Inf. 1970, 486; LITTMANN, Unentgeltl. Betriebsübertragung unter Einräumung des Nießbrauchs an einem Grundstück zugunsten des Übertragenden, Inf. 1971, 73; SEITHEL, Die unentgeltl. Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs an einem Betriebsgrundstück, DStR 1971, 647; HARWARDT, Nießbrauch, Wohnrecht, Renten und Werbungskosten, DStZ 1972, 252; LITTMANN, Schenkung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks unter gleichzeitigem Nießbrauchsvorbehalt für den Schenker zu betriebl. Zwecken, Inf. 1972, 505; WIEGEL, Schenkung eines Grundstücks aus einem Betriebsvermögen unter Zurückhaltung des Nießbrauchs, StBp. 1972, 237; KRAH, Nießbrauchsrecht bei unentgeltl. Überlassung eines Betriebsgrundstücks in Zusammenhang mit der unentgeltl. Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, Inf. 1973, 481; LITTMANN, DStR 1974, 608 (zu BFH v. 28.2.1974 – IV R 60/69, BStBl. II 1974, 481 betr. Schenkung eines Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt); L. SCHMIDT, FR 1974, 326 (zu BFH v. 26.3.1974 – VIII R 210/72, BStBl. II 1975, 6 betr. Verkauf eines privaten Grundstücks gegen Einräumung eines dingl. Wohnrechts); CONZE, Besteuerung des Erwerbs eines entgeltl. Nießbrauchs und eines dingl. Wohnrechts, BB 1975, 1297; FELIX, Entgeltl. Nießbrauch an einem Grundstück, StKongrRep. 1975, 419–423; SCHULZE ZUR WIESCHE, Nießbrauchsbestellung und Nießbrauchsvorbehalt an Betriebsgrundstücken als Entnahmetatbestand, DB 1975, 612; SÖFFING, FR 1975, 361 u. 419 (Eigentumsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt); GRUNE, Unentgeltl. Übergang eines Einzelunternehmens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Vorbehalt des Nießbrauchs am Betriebsgrundstück, DStZ 1976, 16; EHMCKE/RICHTER, Inf. 1979, 79 (Eigentumsübertragung und Nießbrauchsvorbehalt); KNOBBE-KEUK, StuW 1979, 312 (Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt); SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Betriebsvermögen, FR 1979, 273; HOYER, Abgrenzung des entgeltl. vom unentgeltl. Nießbrauch, BB 1980, 1462; BORDEWIN, Zum neuen Nießbrauch-Erlass, StbKongrRep. 1981, 147; MITTELBACH, Übertragung von Vermögen unter Vorbehalt des Nießbrauchs, DStZ 1981, 272; ABEGG, Entgeltlichkeitsprüfung bei Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken, DB 1982, 151; BEISSE, Vorbehalt Nießbrauch ist keine Gegenleistung des Grundstückserwerbers, INF 1982, 21; FLORSCHÜTZ, Der „zurückbehaltene“ Nießbrauch an Grundbesitz, Inf. 1982, 78; GROH, Zur Gleichstellung dingl. u. obligator. Nutzungsrechte, BB 1982, 138; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, StuW 1982, 262; OFFERHAUS, Prüfungsanordnung ohne konkreten Anlaß?, StBp. 1982, 276; MITTELBACH, Nießbrauch – Zivilrecht, StRecht, 5. Aufl. Köln 1982; SÖFFING, Vorbehalt Nießbrauch an Wertpapieren, FR 1982, 245; BRIESE, Verdeckte Ausschüttungen beim Erwerb von Gegenständen des Anlagevermögens, DB 1983, 846; DÖLLERER, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984, 2034; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivilrecht u. StRecht, 4. Aufl. Herne 1984; D. MEYER, Einkstl. Behandlung des Nießbrauchs,

Herne 1984; DÖLLERER, Erwerb eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks, BB 1985, 2299; STEPHAN, Die stl. Behandl. des Nießbrauchs bei entgeltl. Erwerb des nutzungsrechtsbelasteten Grundstücks, DB 1985, 2218; BRANDENBERG, Nießbrauch an Privatgrundstücken, Betriebsgrundstücken und Kapitalvermögen, 2. Aufl., Herne/Berlin 1985; SEITHEL, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, 3. Aufl., Heidelberg 1985; WINKELJOHANN, Der Nießbrauch an Grundstücken im betrieblichen Bereich, DStR 1985, 227; GLANEGGER, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 u. 2173; WINKELJOHANN, Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz – Vorteilhaftigkeitsanalyse und Gestaltungsempfehlungen, Heidelberg 1987; RAMCKE, Einkommensteuerrechtliche Auswirkungen von dinglichen Lasten bei Grundstücksübertragungen, Hamburg 1989; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei KapGes., 2. Aufl., Heidelberg 1990; GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990, 2187; L. SCHMIDT, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Betriebsgrundstücks unter Nießbrauchs-Vorbehalt, DStR 1990, 611; HERRMANN, Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Bestellung eines dinglichen Wohnrechts gegen Übertragung eines unbebauten Grundstücks im privaten Bereich, DStR 1991, 829; SCHMITZ, Übertragung privaten Grundvermögens unter Nießbrauchsvorbehalt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1993, 497; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung von Zahlungen zur Ablösung dinglicher Nutzungsrechte an Grundstücken beim Eigentümer, DB 1993, 297; GOERTZEN, Nießbrauch und dauernde Lasten im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge, DStR 1994, 1553; PAUS, Entgeltlicher Erwerb eines Grundstücks gegen dauernde Last, FR 1995, 363; SCHULZE ZUR WIESCHE, Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer PersGes., DStR 1995, 318; REICHERT/SCHLITT/DÜLL, Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen, GmbHR 1998, 565; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; PAUS, Übertragen einer wesentlichen Beteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt und spätere Ablösung, DStZ 2006, 112.

1. Allgemeines

a) Überblick

384

Die Ausführungen in Anm. 384–399 betreffen den Fall, dass die Übertragung eines WG unter Übernahme oder Bestellung einer dinglichen Last erfolgt und auch stl. anzuerkennen ist. Zur Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last s. Anm. 401.

Von einer Übertragung des WG ist dann nicht auszugehen, wenn die Stellung des Übertragenden und dinglich Berechtigten in rechtl. und wirtschaftlicher Hinsicht so gestaltet ist, dass ihm das rechtl. übertragene WG stl. weiterhin zuzurechnen ist (vgl. CONZE, StuW 1963, 225);

Arten von Erwerbsvorgängen: UE ist zu unterscheiden zwischen entgeltlichem (Anm. 388–392) und unentgeltlichem Erwerb (Anm. 399) sowie zwischen Erwerb gegen Leistungspflichten (Anm. 388) und Unterlassungs- bzw. Duldungspflichten (Anm. 389–392); zur Abgrenzung s. Anm. 386, 387.

Einstweilen frei.

385

b) Differenzierung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb

386

Entgeltlich ist der Erwerb eines WG, soweit der Stpfl. für den Erwerb eine Gegenleistung erbringt (Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 414). AK entstehen in Höhe der Gegenleistung (zuzüglich Nebenkosten). Ein entgeltlicher Erwerb liegt nicht vor, wenn sich der Übergeber eines Vermögens ein dingliches oder obligatorisches Nutzungsrecht (zB Nießbrauch, Wohnrecht) an

übertragenen WG vorbehält oder er den Übernehmer verpflichtet, ihm oder einem Dritten ein solches Nutzungsrecht an dem zu übertragenden WG einzuräumen, da in diesen Fällen bereits belastetes Vermögen erworben wurde.

BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793; v. 7.6.1994 – IX R 33–34/92, BStBl. II 1994, 927; v. 31.5.2000 – IX 50, 51/97, BStBl. II 2001, 594.

Leistet der Erwerber außer der Bestellung der Last ein Entgelt, so sind bei Prüfung der Frage, ob das Geschäft entgeltlich oder unentgeltlich ist, das Entgelt und der *geminderte Wert* des Grundstücks miteinander zu vergleichen.

Ein Nutzungsrecht, das der Erwerber eines Grundstücks dem Veräußerer an einem *anderen* als dem veräußerten Grundstück einräumt, ist bei der Grundstücksveräußerung uE zutreffend Teil der Gegenleistung (vgl. BFH v. 12.9.1969 – VI R 333/67, BStBl. II 1969, 706; v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; aA FÖRSTER/HEYERES, BB 1991, 1461).

Unentgeltlich ist der Erwerb eines WG unter Übernahme einer bereits bestehenden oder unter Bestellung einer Last, insbes. eines dinglichen Nutzungsrechts, an dem zu übertragenden WG, wenn die Übereignung des WG ohne weitere Gegenleistung erfolgt.

387 c) Differenzierung zwischen Leistungspflicht und Duldungs- oder Unterlassungspflicht

Gegenleistung ist die Übernahme einer bestehenden oder die Bestellung einer dinglichen Last dann, wenn die Last

- zu Leistungen verpflichtet oder
- an einem anderen als dem übertragenden WG besteht bzw. begründet wird.

Die Unterscheidung stützt sich auf den Begriff der AK (s. allg. Anm. 282), dh. sie stellt darauf ab, inwieweit der Stpfl. Aufwendungen erbringt, die man als durch die Anschaffung veranlasst ansehen kann; im Einzelnen s. Anm. 388–392.

Da es sich bei den belasteten WG meistens um Grundstücke handelt, sprechen wir im folgenden zT nur von diesem Fall.

Muss der Erwerber hingegen im Bezug auf das übertragene WG etwas dulden oder unterlassen, so ist es denkbar, dass die Last als bloße *Wertminderung* des WG oder ihre Übernahme oder Bestellung als gesondert erbrachte *Gegenleistung* zu betrachten ist.

Man könnte die Aufrechterhaltung jedweder Last als selbständige Leistung des Erwerbers und damit als Anschaffungsaufwand betrachten.

Andererseits könnte die Last als bloße Wertminderung des WG gewertet werden; der Stpfl. erwirbt nur ein beschränktes Eigentum und wendet dafür entsprechend weniger auf. Für diese Auffassung spricht die Tatsache, dass die dingliche Belastung auf dem Gegenstand als solchen ruht und durch seine Übereignung oder Abtretung grundsätzlich nicht berührt wird.

388 2. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung von Leistungspflichten

Die dingliche Belastung eines WG, besonders eines Grundstücks, die der Erwerber übernimmt oder dem Veräußerer einräumt, gehört jedenfalls insoweit zu den AK des WG, als der Erwerber auf Grund der Belastung etwas zu leisten hat. Das ist namentlich der Fall bei Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld und Reallast; s. auch Anm. 287 „Schuldübernahme“ betr. Übernahme einer Verbindlichkeit als AK. Bei Rentenschuld und Reallast muss der Barwert geschätzt werden

(s. Anm. 301), auch bei Hypothek und Grundschuld im Fall der Unverzinslichkeit. Zur Barwertermittlung vgl. BFH v. 18.10.1994 – IX R 56/88, BStBl. II 1995, 169; v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; krit. dazu PAUS, FR 1995, 363.

Die Leistungspflicht, die neben den sie sichernden dinglichen Rechten besteht bzw. entsteht, ist zu passivieren bei gleichzeitiger Aktivierung des Grundstücks mit den vollen AK; so auch GROH, DB 1990, 2187 (2190). Nach BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83 (BStBl. II 1991, 793) ist bei Übertragung eines Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen Vorbehalt eines Nutzungsrechts sowie Zusage von Gleichstellungsgeldern und einer Abstandszahlung von einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. In Höhe der zugesagten Gleichstellungsgelder bzw. der Abstandszahlung nimmt der BFH unter Berufung auf die in BFH v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89 (BStBl. II 1990, 847) niedergelegten Grundsätze zur vorweggenommenen Erbfolge beim Übernehmer AK an. Der Vorbehalt des (dinglichen oder obligatorischen) Nutzungsrechts erfolgt demgegenüber unentgeltlich. Vgl. auch BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 40.

Einstweilen frei.

389

3. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung dinglicher Unterlassungs- oder Duldungspflichten an einem anderen als dem übertragenen Wirtschaftsgut

390

Der Wertverlust des Grundstücks (Minderung des Werts aufgrund des Nutzungsrechts) stellt AK für das erworbene WG dar, vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128.

4. Entgeltlicher Erwerb unter Übernahme oder Begründung dinglicher Unterlassungs- oder Duldungspflichten an dem übertragenen Wirtschaftsgut

391

Die Rspr. des BFH betrachtet bei der Übereignung eines Grundstücks die Bestellung eines sog. Vorbehaltsnießbrauchs durch den Erwerber zugunsten des bisherigen Eigentümers nicht als Gegenleistung für den Erwerb und somit nicht als AK, auch wenn das Rechtsgeschäft im Übrigen entgeltlich ist (s. Anm. 392 über Neubegründung von Lasten); die Belastung wird vielmehr als wertmindernder Umstand beurteilt, der Erwerber erhält das Grundstück in diesem Zustand („gemindertes Eigentum“). Das muss dann auch bei der Übereignung eines bereits belasteten Grundstücks gelten (glA BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BFH/NV 2005, 440). Die dinglichen Lasten stellen nach Auffassung des BFH keine passivierungsfähigen Schulden im bilanzrechtl. Sinne dar, sondern nur Wertminderungen des belasteten Grundstücks, vgl. BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 7.6.1994 – IX R 33–34/92, BStBl. II 1994, 927; v. 31.5.2000 – IX R 50–51/97, BStBl. II 2001, 594. Nach § 96 BGB haben Rechte an Grundstücken dasselbe Schicksal wie das Grundstück, an dem sie haften; sie sind „negative Bestandteile“ des Grundstücks, BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BFH/NV 2005, 440.

Ob die Duldungs- und Unterlassungspflichten eine besondere Beziehung zum belasteten WG haben (zB Grunddienstbarkeiten gem. § 1018 BGB und dingliches Vorkaufsrecht gem. § 1094 BGB) oder nicht (zB Nießbrauch gem. 1030 BGB, das dingliche Wohnrecht iSd. § 1090 BGB, zeitlich unbegrenztes Wohnrecht und Dauernutzungswohnrecht iSd. § 31 WEG) ist dabei uE nach der der-

zeitigen Rspr. des BFH unerheblich. Entsprechend differenzierend hier bis Lfg. 220.

Befristete Nutzungsrechte und -lasten sollen nach Auffassung von L. SCHMIDT (DStR 1990, 611 [615]) unter Hinweis auf RAMCKE (Einkommensteuerrechtliche Auswirkungen von dinglichen Lasten bei Grundstücksübertragungen, 1989) beim Grundstückseigentümer Schulden im bilanzrechtl. Sinne sein. Es fehle an der Bewertungseinheit (SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 140: Dingliche Last, ebenso FG Nürnberg. v. 8.12.1999 – III 149/98, EFG 2000, 316, rkr.).

Bei entgeltlicher Grundstücksveräußerung unter Vorbehalt eines befristeten Nutzungsrechts sind befristete Nutzungsrechte und -lasten Teil der Gegenleistung.

- Beim Veräußerer ist der Barwert des Nutzungsrechts Teil des Veräußerungspreises, das Nutzungsrecht ist mit dem Barwert zu aktivieren.
- Beim Erwerber ist der Barwert des vorbehaltenen Nutzungsrechts Teil der AK; die Nießbrauchslast ist zu passivieren.

L. SCHMIDT (DStR 1990, 611 [615]) hält diese Lösungsalternative deshalb für faszinierend, weil ihre bilanzrechtl. Ergebnisse in etwa denjenigen wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhaltsgestaltungen entsprechen. Als Beispiel wird die Grundstücksveräußerung unter Rückvermietung auf bestimmte Zeit an den Veräußerer angeführt, wobei der abgezinst Mietzins in einem Betrag unter Verrechnung mit einem Teil des Kaufpreises vorausgezahlt wird. Bei diesem Vergleich könnte aber die unterschiedliche rechtl. Qualität beider Fallgestaltungen zu beachten sein. Bei der Grundstücksübertragung unter Vorbehalt eines befristeten Nutzungsrechts erhält der Erwerber ein mit einem Nutzungsrecht belastetes Grundstück, während beim Erwerb des Grundstücks unter Rückvermietung ein unbelastetes Grundstück erworben wird, das in einem zweiten Rechtsakt vermietet wird. Der Erwerb eines bereits zuvor an den Veräußerer vermieteten Grundstücks scheidet aus. Im Gegensatz dazu kann sich der Veräußerer vor der Veräußerung selbst ein dingliches Nutzungsrecht an dem dann zu veräußernden Grundstück bestellen. Beim vorbehaltenen obligatorischen Nutzungsrecht ist dies anders (vgl. im Einzelnen WINKELJOHANN, Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz, 1989, 236 ff.).

BGH v. 11.12.1981 – V ZR 220/80 (NJW 1982, 2381) hat sich mit dem Unterschied zwischen dinglichen und schuldrechtl. Rechtsverhältnissen auseinandergesetzt und festgestellt, dass der Eigentümer eines Grundstücks daran dingliche Rechte zu seinen eigenen Gunsten selbst bestellen könne. Schuldrechtl. Nutzungsrechte könnten dagegen nur durch einen Dritten begründet werden; die Entstehung eines Schuldverhältnisses setze notwendigerweise einen Gläubiger und einen Schuldner voraus.

Stellungnahme: UE kann es für die Beurteilung der Höhe der AK auf diese Unterscheidung nicht ankommen. Entscheidend ist vielmehr, was dem Erwerbsvorgang tatsächlich zugrunde liegt. Beim Erwerb eines nießbrauchbelasteten Grundstücks wird belastetes Eigentum erworben. Gleiches gilt, wenn ein Grundstück unter der Verpflichtung erworben wird, dem Veräußerer ein Nießbrauchsrecht zu bestellen. Auch in diesem Fall wird belastetes Eigentum erworben, wobei die Belastung durch den Wert des Nießbrauchsrechts konkretisiert wird. Entsprechendes müsste dann gelten, wenn ein Grundstück unter der Verpflichtung erworben wird, ein Nutzungsrecht zu gewähren. Erworben wird das belastete Grundstück; der Wert der Last konkretisiert sich auch hier im Wert des Nutzungsrechts, dh. im Wert der durch die Belastung entgehenden Nutzungen.

5. Neubegründung von Duldungs- und Unterlassungspflichten ohne besondere Beziehung zum belasteten Grundstück

392

Wir sprechen im Folgenden von dem hauptsächlich vorkommenden Fall des Nießbrauchs (s. im Übrigen Anm. 390).

Die steuerliche Rechtsprechung betrachtet bei Übereignung eines WG den Vorbehalt des Nießbrauchs nicht als Gegenleistung des Erwerbers. Der Erwerber erwirbt vielmehr Eigentum, das mit einem Nießbrauch belastet ist. Das Nutzungsrecht mindert den Wert des übergegangenen Vermögens.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; v. 7.12.1982 – VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660; v. 6.8.1985 – IX R 68/82, BFH/NV 1987, 232; v. 10.4.1991 – XI R 7–8/84, BStBl. II 1991, 791; v. 7.6.1994 – IX R 33–34/92, BStBl. II 1994, 927; v. 17.11.2004 – I R 96/02, BFH/NV 2005, 440.

Auch für Betriebsvermögen muss dann der Grundsatz der Rspr. gelten, dass die Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs keine Gegenleistung des Grundstückserwerbers bildet (glA BEISSE, INF 1982, 21; DÖLLERER, BB 1984, 2038; WINKELJOHANN, DB 1985, 227). Beim Erwerber des Grundstücks ist also der Nießbrauch nicht als AK des Grundstücks zu behandeln und die Nießbrauchslast nicht zu passivieren; beim Veräußerer eines WG des BV ist der vorbehaltene Nießbrauch zu aktivieren, wobei sich die AK für das Nutzungsrecht nach dem Wertverlust des Grundstücks bemessen.

BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711; zust. DÖLLERER, BB 1985, 2299; WINKELJOHANN, DB 1985, 227. Der BMF rechnet mit dem BFH den Kapitalwert des Nießbrauchs bei PV nicht zu den AK des Grundstücks (BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Rn. 47). Nach BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 10 und 24 zur ertragstl. Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge ist die Rspr., nach der der Vorbehalt oder die Einräumung von Nutzungsrechten an dem übertragenen Vermögen keine Gegenleistung darstellt (BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793), für die Übertragung von BV entsprechend anwendbar.

Einstweilen frei.

393–398

6. Unentgeltlicher Erwerb eines Wirtschaftsguts unter Übernahme oder Bestellung einer dinglichen Last

399

Die unentgeltliche Übertragung eines WG unter Bestellung einer dinglichen Last ist eine *Schenkung unter Auflage*, da die Bestellung bzw. Übernahme der Last keine Gegenleistung des Erwerbers darstellt s. Anm. 391 u. 392).

Gemischte Schenkung: Bildet die Übertragung eines WG unter Übernahme oder Bestellung einer dinglichen Last eine gemischte Schenkung, so liegt uE eine teils entgeltliche, teils unentgeltliche Übertragung vor. Der Erwerber hat also, soweit er entgeltlich erwirbt, tatsächliche und, soweit er unentgeltlich erwirbt, fiktive AK, vgl. BFH v. 31.5.2000 – IX R 50–51/97, BStBl. II 2001, 594. Da die Belastung eines WG mit einem dinglichen Nutzungsrecht als bloße Wertminderung des Grundstücks (s. Anm. 391) gilt, ist die Last nicht zu passivieren.

Bei *unentgeltlichem Erwerb eines Betriebs* führt der Erwerber uE den Buchwert des belasteten Grundstücks fort (Abs. 3). Bei *unentgeltlichem betrieblichem Erwerb eines WG* unter Nießbrauchsvorbehalt ist das WG uE, wenn man der Rspr. folgt, nach Abs. 4 unter Berücksichtigung der Wertminderung durch die Nießbrauchslast zu bewerten.

Einstweilen frei.

400

401 **7. Abfindung für Befreiung von einer dinglichen Last**

Nachträgliche Anschaffungskosten: Die stl. Rspr. sieht Abfindungen zur Ablösung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken grundsätzlich (s.u.) als nachträgliche AK des Grundstückseigentümers an, da der Grundstückseigentümer Aufwendungen für die Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts tätigt und damit erstmalig die freie Verfügungsbefugnis iSv. § 903 BGB erhält. Dies ist unabhängig davon, ob das Grundstück entgeltlich erworben worden ist.

BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BFH/NV 2005, 440; v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 488; v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; v. 21.7.1992 – IX R 72/90, BStBl. II 1993, 486; v. 29.6.1993 – IX R 44/89, BFH/NV 1994, 460; ausführlich dazu SPINDLER, DB 1993, 297. Die Ablösung eines Wohnrechts durch den Miterben führt zu nachträglichen AK (BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87, BStBl. II 1992, 381); der Kapitalwert laufender Zahlungen zur Ablösung des Wohnrechts eines Vermächtnisnehmers stellt nachträgliche AK dar (BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/91, BFH/NV 1995, 291).

Unentgeltlicher Erwerb steht der Berücksichtigung der Ablösezahlungen als AK nicht entgegen (vgl. BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Tz. 55 für PV). Anders bei missbräuchlicher Gestaltung iSd. § 42 AO bzw. wenn Zuwendungen nach § 12 Nr. 2 EStG vorliegen.

BFH v. 30.8.1994 – IX R 2/91, BFH/NV 2005, 291; v. 6.7.1993 – IX R 112/88, BStBl. II 1998, 429; v. 21.7.1992 – IX R 14/89, BStBl. II 1993, 484; v. 15.12.1992 – IX R 323/87, BStBl. II 1993, 486.

Wurde die dingliche Belastung lediglich als Sicherheit für fremde Schulden bestellt und waren daher die Nutzungs- und Verfügungsmöglichkeiten des Eigentümers nicht beeinträchtigt, liegen keine nachträglichen AK vor, vgl. BFH v. 29.7.1997 – IX 89/94, BStBl. II 772.

Keine nachträglichen Anschaffungskosten entstehen in dem Sonderfall, dass die Ablösung eines bei Vermögensübergabe vorbehaltenen Nießbrauchs durch eine *private Versorgungsrente* erfolgt. Mit der Ablösung des Nießbrauchs durch eine private Versorgungsrente wird eine andere Form des Vorbehalts der Erträge des übergehenden Vermögens praktiziert; der wirtschaftliche Gehalt des Vorbehalts von Erträgen bleibt unverändert. Nach Auffassung des BFH stellen die wiederkehrenden Zahlungen aufgrund der privaten Versorgungsrente keine AK, sondern Sonderausgaben dar. Wird der Nießbrauch gegen Einmalzahlung abgelöst, sind die Aufwendungen AK (BFH v. 16.6.2005 – X R 50/01, BStBl. II 2005, 1699; v. 13.3.1997 – III R 300/94, BFH/NV 1997, 659; v. 21.7.1992 – X R 14/89, BStBl. II 1993, 484).

Besonderheiten bei Betriebsvermögen: Da dingliche Lasten stl. nicht zu passivieren sind, weil sie nämlich als bloße Wertminderung des belasteten WG (idR eines Grundstücks) angesehen werden (s. Anm. 392), sind nachträgliche, zusätzliche AK des belasteten WG anzunehmen.

402–403 Einstweilen frei.

404 **III. Anschaffungskosten bei verdeckter Gewinnausschüttung**

Bei Veräußerungsgeschäften zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern können vGA vorkommen. Hinsichtlich der AK von WG im Zusammenhang mit vGA ist wie folgt zu unterscheiden:

Veräußerung vom Gesellschafter an die Gesellschaft zu einem zu hohen Preis: Die AK der Gesellschaft bestehen nur im angemessenen Preis (RFH v.

11.8.1936, Stuw 1936 Nr. 465); dh. sie decken sich mit dem gemeinen Wert des WG; der Überpreis ist wirtschaftlich nicht Veräußerungsentgelt, sondern Ausschüttung (glA DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 127 ff.; BRIESE, DB 1983, 846; KNOBBE-KEUK, Bilanz- u. UnternehmensStRecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I 3a; str.). AA FÖRSCHLE/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VI. § 278 Rn. 111, die bei Übertragung von Gegenständen auf die KapGes. zu einem überhöhten Kaufpreis AK in Höhe des Kaufpreises annehmen und eine Abwertung auf den angemessenen Preis als Abschreibung ausweisen wollen.

Der Begriff der AK iSv. § 255 Abs. 1 HGB ist uE *veranlassungsorientiert* zu verstehen (s. Anm. 280 mit weiteren Nachweisen). Liegt die Veranlassung von Aufwendungen nicht darin, einen Gegenstand zu erwerben, sondern zT in einer Vorteilszuwendung, ist der angebliche Kaufpreis in AK und vGA aufzuteilen.

Veräußerung von der Gesellschaft an den Gesellschafter zu einem zu niedrigen Preis: Nach der sog. Fiktionstheorie setzen sich die AK beim Gesellschafter aus dem Preis zuzüglich des gemeinen Werts der vGA zusammen. Der Vorgang ist so zu betrachten, als habe der Gesellschafter den angemessenen Preis an die Gesellschaft gezahlt und als habe diese einen Betrag in Höhe der Preisermäßigung an den Gesellschafter ausgeschüttet.

GLA OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 17 Nr. 7; o.V., DB 1955, 521; BÖTTCHER, StbJb. 1956/57, 156; KOHLENBACH, DB 1959, 606; o.V., DB 1960, 369; o.V., GmbHR 1969, 45; BREZING, StBp. 1974, 25. AA o.V., GmbHR 1966, 65.

Sachübernahme: Die Übereignung eines WG vom Gesellschafter an die Gesellschaft in Anrechnung auf eine Bareinzahlungsverpflichtung des Gesellschafters bei Gründung oder Kapitalerhöhung ist wie eine Veräußerung zu behandeln (s. Anm. 823). Die AK der Beteiligung des Gesellschafters bestehen im Wert der Sachleistung zuzüglich der vGA (FG Berlin v. 4.6.1968, EFG 1968, 482, rkr.).

Einstweilen frei.

405–453

F. Begriff der Herstellungskosten, Bewertung mit den Herstellungskosten

Schrifttum: Einzelschriften: BÜHLER, Bilanz und Steuer, 5. Aufl., Berlin u.a. 1952; MICHAELIS/RHÖSA, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Heidelberg 1955/2011 (Loseblattwerk); DAHL, Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handelsbilanz und Steuerbilanz, Köln/Opladen 1959; LONZ, Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz, Diss. Berlin 1969; WOHLGEMUTH, Die Planherstellungskosten als Bewertungsmaßstab der Halb- und Fertigfabrikate, Berlin/Bielefeld/München 1969; FÜLLING, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1985; STOBBE, Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung, Berlin 1991; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; WOHLGEMUTH, Die Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, HdJ I/10, 3. Aufl., Köln 2001; IDW (Hrsg.), WP-Handbuch 2006, Bd. I, Düsseldorf 2006; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne/Berlin 2009; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl., Berlin 2010; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011.

Aufsätze bis 1969: SCHINDELE, Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungskosten und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, 1029; ESSER, Herstellungskosten im betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerlichen Blickpunkt, AG 1962 Sonderbeilage II; EVERDING, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, DStZ 1962, 57; SAUER, Die Verrechnung und steuerliche Behandlung innerbetrieblicher Leistungen aus der Sicht der Betriebsprüfung, StBp. 1963, 947; SCHINDELE, Einzelfragen, StBp. 1963, 162; DÖLLERER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405 = auch BB 1965, 1412; ALBACH, Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem AktG 1965, BB 1966, 377; ERHARD, Herstellungskosten bei Unterbeschäftigung, StBp. 1966, 101; FRANK, Zur Ableitung der aktivierungspflichtigen „Herstellungskosten“ aus der kalkulatorischen Buchhaltung, BB 1967, 177; KÜHN, Einbeziehung von Unterbeschäftigungskosten in die Herstellungskosten, NBW 1967 Heft 7, 9; MUTZE, Die unterschiedliche Behandlung der Herstellungskosten auf den verschiedenen Anwendungsgebieten, DB 1967, 169; LAYER, Die Herstellungskosten der Deckungsbeitragsrechnung und ihre Verwendbarkeit in Handelsbilanz und Steuerbilanz für die Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse, ZfbF 1969, 131; O. SAUER, Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate aus den Herstellungskosten, StBp. 1969, 76.

Aufsätze 1970–1984: HERZIG, Zum Begriff der Herstellungskosten, BB 1970, 116; JACOBI, Die Bestimmung der steuerlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, FR 1970, 204; LAYER, Herstellungskosten in neuester Sicht, DB 1970, 988; LUTZ, Der „richtige“ Herstellungsaufwand, DB 1971, 253; D. SCHNEIDER, StuW 1971, 334 (zum Gutachten der StRefKommission); BUCHNER/ADAM/BRUNS, Zur Bedeutung des Anschaffungswertprinzips für die Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, ZfB 1974, 71; HAUPTFACHAUSSCHUSS DES IDW, Die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen als Teil der Herstellungskosten, WPg. 1974, 324 = DB 1974, 1303; ERHARD, Teilwertermittlung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 28; SENDER, Der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Begriff der Herstellungskosten, StBp. 1975, 275; WURL, Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg. 1975, 101; MÖSBAUER, Zur Bewertung des BetrV nach dem EStG 1975, BB 1976, 1281; RUDOLPH, Verbrauchsteuern, Abfall- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der Herstellungskosten, BB 1976, 877; DÖLLERER, Zur Problematik der Anschaffungskosten und Herstellungskosten, JbFfSt. 1976/77, 196; BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHER UND FINANZAUSSCHUSS DES VERBANDES DER CHEMISCHEN INDUSTRIE E. V., Erfassung und Verrechnung von Kosten der Unterbeschäftigung, DB 1977, 1810; GRÜTZNER, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BBK F 13, 2183 (1977); J. SCHMIDT, Bewertung unfertiger Erzeugnisse, DB 1977, 1068; CONRADI, Beinhaltet der steuerliche Herstellungskostenbegriff die Aktivierungspflicht von Fixkosten? BB

1979, 978; BACKHAUS, Die Gewinnrealisation bei mehrperiodigen Lieferungen und Leistungen in der Aktienbilanz, ZbF 1980, 347; BOEGEHOlz, Herstellungskosten, Kosten-/Kostenarten-ABC – Systematische Zusammenstellung, StBp. 1980, 83; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis, 4. Aufl., Herne/Berlin 1980; CLEMM, Grundprobleme der Gewinn- und Verlustrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung und langfristiger Vermietung, DSStJG 4 (1981), 117; FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; MÄRKLE, Herstellungskosten und Erhaltungskosten bei Gebäuden, 3. Aufl., Stuttgart 1983; MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, DSStJG 7 (1984), 97; WICHMANN, Anschaffung und Herstellung als Vorgänge im Wirtschaftsleben – und deren steuerrechtliche Beurteilung, DSStR 1984, 547; SCHINDLER, Die Probleme bei langfristiger Fertigung nach derzeitigem und zukünftigem Handelsrecht, BB 1984, 574.

Aufsätze 1985-1999: BAETGE/UHLIG, Zur Ermittlung der handelsrechtlichen „Herstellungskosten“ unter Verwendung der Daten der Kostenrechnung, WiSt. 1985, 274; BORDEWIN, Zur Bedeutung handelsrechtlicher Wahlrechte bei der Bewertung von Rückstellungen für die steuerliche Gewinnermittlung, BB 1985, 516; SCHNEELOCH, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Besteuerung, WPg. 1985, 565; SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in HuRB, 447; WOHLGEMUTH, Zeitraum der Herstellung, in HuRB, 470; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1987, Beilage 12/87; FRIEDRICH, Rechnungslegung bei Umweltschutzmaßnahmen, DB 1987, 2580; GLANEGGER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987, 2115 und 2173; NAHLIK, Bilanzpolitische Bedeutung der Herstellungskosten, Die Bank 1988, 84; PAUS, Verlorene Anzahlungen als Teil der Herstellungskosten, Inf. 1988, 101; SCHMEISSER/STEINLE, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, 2317; SÖFFING, Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, DB 1987, 2598; WEBER, Die Einordnung von Sondereinzelkosten des Vertriebs bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1987, 393; SEEGER, Die neue handelsrechtliche Definition der Herstellungskosten und die Bewertungswahlrechte des § 255 HGB; ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, in StBjB. 1987/88, 91; IDW, Stellungnahme SABI 2/1987, Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und zu den Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB), WPg. 1988, 48; JOUENAL, Wesentliche Änderungen der Bewertungsvorschriften für Kapitalgesellschaften im neuen Bilanzrichtlinie-Gesetz – Wahrung der Steuerneutralität?, DSStZ 1988, 241; KRIEGER, Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327; KÜTING/HAEGER, Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung der steuerbilanziellen Herstellungskosten – Eine kritische Betrachtung vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Steuerreformgesetzes 1990, DSStR 1988, 159; MOXTER, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; P.J. RITZROW, Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, SteuStud. 1988, 45; P.J. SCHMIDT, Gefahr für steuergesetzlich nicht ausdrücklich zugelassene Bewertungswahlrechte, DB 1988, 1277; STOBBE, Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, DSStR 1988, Beilage zu Heft 20; BEISSE, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 15; REINTGES, Steuerliche Herstellungskosten und neues Handelsrecht, in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Bd. 2, Wiesbaden 1989, 73; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; BALLWIESER, Ist das Maßgeblichkeitsprinzip überholt? BFuP 1990, 477; SCHNEELOCH, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; SCHÜLLER, Zur Definition der Anschaffungskosten und Herstellungskosten im DDR-Rechnungswesen, DB 1990, 3050; SCHULZE-OSTERLOH, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, 242; HAUSER/HAGENAU, Einbeziehung der Aufwendungen nach dem Lohnfortzahlungsgesetz in die Herstellungs-

kosten?, DB 1990, 440; A. SÖFFING, Herstellungskosten nach dem Vorentwurf einer EG-Gewinnermittlungsrichtlinie, DB 1990, 1293; BACHEM, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 380; CHRISTIANSEN, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1991, 201; HARTUNG, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und bilanzielle Herstellungskosten, BB 1991, 872; IDW, Stellungnahme HFA 5/1991, WPg. 1992, 94; SCHÄFER, Herstellungskosten und Einbeziehung der Gemeinkosten, DStZ 1991, 430; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; STEILEN, Herstellungskostenbewertung zu Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, DStJG 14 (1991), 29; WICHMANN, Zur Einheitlichkeit des Herstellungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 1835; WILHELM, Bewertungswahlrechte bei den Herstellungskosten, BB 1991, 1151; MÖLLER, Herstellungskosten, Prüfung der, in HwRev., 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 814; CHRISTIANSEN ua., Aktuelle Fragen aus der Betriebsprüfung, Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, in JbFStR 1991/92, 97; ORDELHEIDE, Zum Verbot der Aktivierung von Vertriebskosten in den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB, in WINDMÖLLER/VON WYSOCKI/MOXTER (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 635; HARTUNG, Ist die deutsche Herstellungskostenobergrenze richtlinienkonform?, BB 1992, 2392; STUHRMANN, Sonderabschreibungen der Teilerstellungskosten und Anzahlungen nach dem Fördergebietgesetz, DStR 1993, 123; VON WYSOCKI, Zur Ermittlung der Untergrenze der Herstellungskosten von Vorräten aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in VON BEISSE/LUTTER/NÄRGER (Hrsg.), Festschrift Beusch, Berlin/New York 1993, 929; KLEIN, Der Herstellungsbegriff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches und seine Prägung durch den BFH bei Gebäuden, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 277; KRAUS-GRÜNEWALD, Zur Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen mit den Herstellungskosten, ZfbF 1994, 32; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Periodisierungsprinzip, BFuP 1994, 1; STOBBE, Eingeschränkte Maßgeblichkeit bei den Herstellungskosten, FR 1994, 105; MELLWIG, Herstellungskosten und Realisationsprinzip, in FÖRSCHLE/KAISER/MOXTER (Hrsg.), Rechnungslegungslegung im Wandel, Festschrift Budde, München 1995, 397; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StBj. 1994/95, 97 (sowie Podiumsdiskussion: 163); SIEGEL, Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in VON ELSCHEN/SIEGEL/WAGNER (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung, Festschrift D. Schneider, Wiesbaden 1995, 635.

Aufsätze ab 2000: ANSCHAFFUNGSKOSTEN IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BWL E. V., Leitlinien zur Bilanzierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1813; HAUPT, Aktivierung von Bauzeitzinsen und anderer Herstellungskosten – alte Lösungen für neue Probleme, DStR 2008, 1815; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Zugangsbewertung beim Vorratsvermögen, StBp 2008, 221; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten, StBp 2008, 260; KÜTING, Die Ermittlung der Herstellungskosten nach den Änderungen durch das BilMoG, StuB 2008, 419; LENGSELD/WIELENBERG, Zur Herstellungskostenuntergrenze nach dem Entwurf des BilMoG, WPg 2008, 321; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung (RS HFA 31), Aktivierung von Herstellungskosten, WPg. Supplement 3/2010, 79; RADE, „Angemessene“ Herstellungskosten nach BilMoG – Keine Irrelevanz der Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten, DStR 2011, 1334; RICHTER, Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.03.2010, GmbHR 2010, 505; SCHEFFLER/KREBS, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13.

Zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. auch vor Anm. 470. Zu Zinsen als Herstellungskosten s. Anm. 985. Über Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden s. Anm. 670–693.

Verwaltungsanordnungen: Zusammenstellung der in der steuerliche Bp. zu verwendenden Begriffe, BStBl. I 1974, 994 (insbes. 1000, 1003–1008); BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590; BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239, ergänzt durch BMF v. 22.6.2010, BStBl. I 2010, 597.

454

I. Bedeutung der Bewertung mit den Herstellungskosten

Der Begriff der HK hat insbes. Bedeutung für die Bewertung von Umlaufgütern (Vorräte, s. Anm. 975–1000). Er gilt aber auch für das Anlagevermögen (zB Gebäude, s. Anm. 634–715) und ist entsprechend bei den Rückstellungen anzuwenden (zB RdV aus schwebenden Geschäften; s. Anm. 1126; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB insb. Rn. 169–171 mwN).

Nach MOXTER (Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 208 f.) soll durch Ansatz von Aktiva zu ihren HK erreicht werden, „den Herstellungsvorgang als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung auszuweisen“ (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468); es soll sich durch die Herstellung demnach lediglich „eine Vermögensumschichtung, also keine Vermögensmehrung oder -minderung ergeben“ (vgl. MOXTER, 2007, 184 und 208). Die Erfolgsneutralität kann bei der HKBewertung aber nur insoweit zur Geltung kommen, als das Vorsichtsprinzip beachtet wird (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 209; MOXTER, BB 1988, 938). Daher kann die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nur eingeschränkt gelten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 13; nach WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 5 gilt die Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs nicht; s. ausführl. Anm. 269).

II. Allgemeines zum handelsrechtlichen Begriff der Herstellungskosten (§ 255 HGB)

455 1. Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs

Der Begriff der HK (zum Begriff der Herstellung s. Anm. 265 f.) wird in § 6 zwar genannt, aber nicht definiert. Nach § 5 Abs. 1 gilt die Maßgeblichkeit handelsrechtl. Regelungen (materielle Maßgeblichkeit) auch für die Bewertung, sofern § 5 Abs. 6 keinen Bewertungsvorbehalt enthält.

Vgl. DÖLLERER, BB 1987 Beil. 12, 14; WASSERMAYER, DSStJG 14 (1991), 29 (38 ff.); SCHÄFER, DSStZ 1991, 430 (431); STOBBE, DSStR 1991, 53 (56); KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 151; WERNDL in KSM, § 6 Rn. A 204–208 und B 3; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 380, erkennen entgegen der früher vertretenen Auffassung (Rn. 497 [Stand 22. Lieferung, s. elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm]) inzwischen die Maßgeblichkeit des handelsrechtl. HKBegriffs an; ebenso HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 251; aA noch WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 (102 f.); ausführl. s. Anm. 47–50, 271.

Die vom BFH (v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620 [625]) vertretene These, wonach „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ... grds. keine Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. [besteht]“, gilt uE aufgrund von BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]) zumindest nicht (mehr) für die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Begriffsdefinition des HKBegriffs für das StRecht. Der BFH führt aus, dass „der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff des

§ 255 Abs. 2 HGB ... auch für das Einkommensteuerrecht maßgebend [ist]“ (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, FR 1995, 741 [742]; sowie Anm. 47). Diese Rechtsentwicklung ist uE konsequent, da in § 6 keine Definition enthalten ist und somit eine stl. Lücke existiert, so dass § 5 Abs. 6 für die HK-Definition nicht eingreift (s. Anm. 50).

Begriffsmerkmale: § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB umfasst folgende Begriffsmerkmale, die aufgrund der fehlenden Definition in § 6 iVm. § 5 Abs. 1 auch für die StBil. maßgeblich sind (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 255; BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, Rn. 9; BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386 – Tz. 17):

- Aufwendungen (s. Anm. 459),
- Entstehung (iSd. Veranlassung; s. Anm. 270, 459) durch
 - – Herstellung (s. Anm. 265),
 - – Erweiterung oder
 - – wesentliche Verbesserung (s. Anm. 470 ff.)

eines Vermögensgegenstands bzw. WG (ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 255).

2. Rechtsentwicklung

456

Handelsrecht: Entwickelt wurde der Begriff der HK aus den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. In der Aktienrechtsnovelle von 1931 ist in § 261 HGB erstmalig der Begriff der HK erwähnt (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 1–2). Eine gesetzliche Kodifizierung des HK-Begriffs erfolgte erstmals rudimentär für Aktiengesellschaften im AktG 1937 (§ 133 Abs. 1), die später im § 153 Abs. 2 AktG 1965 fortgeführt wurde. Es war früher umstritten, inwieweit diese Vorschrift auch für alle anderen Kaufleute als all-gemeinverbindlicher GoB galt. Durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz wurde in § 255 Abs. 2 und 3 HGB erstmalig eine für alle Kaufleute verbindliche Definition der HK geschaffen, die im Rahmen des BilMoG – insbes. hinsichtlich der HK-Untergrenze (Einbeziehungspflicht für angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten) sowie der Forschungs- und Entwicklungskosten modifiziert wurde. Da diese Regelung für alle Kaufleute gilt, kann sie auch als handelsrechtl. GoB anerkannt werden.

EU-Gewinnermittlung: Nach dem Vorschlag für eine Richtl. des Rates v. 16.3. 2011 über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKKB, KOM 2011, 121) werden die HK nach Art. 33 als Abschreibungsbasis umschrieben, die die direkten mit dem Erwerb oder der Verbesserung zusammenhängenden Kosten (ohne abziehbare Umsatzsteuer) und zusätzlich beim selbsthergestellten Anlagevermögen die nicht anderweitig abziehbaren indirekten Kosten umfassen. Für Vorräte und unfertige Erzeugnisse sind die HK abw. in Art. 29 geregelt. Danach sollen nur die direkten Kosten in die HK einfließen. Es existiert allerdings ein Wahlrecht zur Einbeziehung der indirekten Kosten, wenn diese Kosten – vor Anwendung der Richtl. – als Bestandteil der HKBewertung im System der Gewinnermittlung oder bei der tatsächlich erstellten StBil. galten; dies ist jedoch nicht eindeutig in dem Richtlinien-vorschlag geregelt. Es bleibt abzuwarten, ob dieses Wahlrecht als nationales oder Unternehmenswahlrecht in der endgültigen Richtl. umgesetzt wird (vgl. hierzu SCHEFFLER/KREBS, DStR 2011, 13; s. zum Art. 3 des „Vorentwurfs für eine Richtl. über die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften“

vom März 1988, der wie folgt lautete: „Die HK sind gleich den Kosten, die dem Unternehmen unmittelbar durch die Herstellung des betreffenden WG entstehen“ SÖFFING DB 1990, 1293).

457 3. Einheitlicher Begriff der Herstellungskosten

Der Begriff der HK ist in Abs. 1 Nr. 1 der gleiche wie in Nr. 2. Darüber hinaus wird von der Einheitlichkeit des HKBegriffs für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte ausgegangen.

Vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (834); v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713; v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; KRUSE, FR 1981, 473 (478); WICHMANN, BB 1991, 1835 unter Bezugnahme auf BFH v. 12.2.1985 – IX R 144/83, BStBl. II 1985, 690 (691); zur Diskussion s. auch SÖHN, StuW 1991, 270 (277).

Dieser handelsrechtl. und stl. maßgebende Begriff gilt auch für das Investitionszulagenrecht (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; v. 19.10.2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331) und für Steuervergünstigungen (vgl. zB BFH v. 29.6.2005 – X R 37/04, BFH/NV 2006, 40; v. 26.10.2006 – IX B 9/06, BFH/NV 2007, 447 betr. FörderGG).

458 4. Verhältnis zwischen § 255 HGB und den Einkommensteuerrichtlinien

Handelsrechtliche Pflichtbestandteile: In Bezug auf die einbeziehungs-pflichtigen, produktionsbezogenen Gemeinkostenbestandteile gibt es seit der Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB keine Unterschiede mehr zu der bisher für die FinVerw. maßgeblichen R. 6.3 Abs. 1 EStR 2008:

„In die HK eines Wirtschaftsgutes sind auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und FGK sowie der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er die durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist, einzubeziehen.“

Die in R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 definierte Pflicht zur Einbeziehung angemessener Teile notwendiger Material- und FGK sowie des Werteverzehrs des Anlagevermögens folgt dem BFH-Urteil v. 21.10.1993 (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176).

Deklaratorische Bedeutung der Einkommensteuerrichtlinien: Da die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die stl. Gewinnermittlung gilt, hat die von der FinVerw. angewandte R 6.3 Abs. 1 EStR 2008 uE nur deklaratorische Bedeutung (s. Anm. 455 und § 5 Anm. 105). Dies gilt auch für die in Abs. 2 aufgeführten kostenstellenbezogenen Beispiele für Material- und Fertigungsgemeinkosten. Wahlbestandteile sind derzeit sowohl nach § 255 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 als auch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (str.; s. Anm. 461):

- Verwaltungskosten (s. Anm. 463h) sowie
 - Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung (s. Anm. 463i),
- soweit sie auf den Herstellungszeitraum (s. Anm. 266) entfallen.

Abweichend zu R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 sieht das BMF-Schreiben v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8) eine strechtl. Einbeziehungspflicht für allgemeine Verwaltungskosten und Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung vor, was uE abzulehnen ist (s. ausführl. Anm. 461); allerdings kann nach dem BMF-Schreiben v. 22.6.2010 (BStBl. I 2010, 597) R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 bis zu einer geänderten (neuen) Richtlinienfassung weiterhin angewandt werden.

Gemäß R. 6.3 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStR 2008 ist das Bewertungswahlrecht in Übereinstimmung mit der Vorgehensweise in der HBil. auszuüben. Aufgrund des Wegfalls des § 5 Abs. 1 Satz 2 aF ist uE eine Ausübung des Einbeziehungs-wahlrechts auch unabhängig von der handelsrechtl. Vorgehensweise möglich (s. § 5 Anm. 62; glA HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 923; RICHTER, GmbHR 2010, 507 f.).

Auch Zinsen für Fremdkapital sind sowohl nach § 255 Abs. 3 HGB als auch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 als Wahlbestandteile definiert (s. Anm. 465).

Forschungs- und Vertriebskosten (s. Anm. 464 und 464a) dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB nicht einbezogen werden. Die EStR enthalten hierzu keine Regelung und Konkretisierung.

III. Begriff der Herstellungskosten

1. Begriffsmerkmale der Herstellungskosten in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB 459

Aufwendungen:

► *Aufwendungen, nicht Kosten:* HK sind trotz der Bezeichnung „... Kosten“ nicht als Größe iS der Kostenrechnung (s. dazu zB BUCHNER/ADAM/BRUNS, ZfB 1974, 71), sondern als Herstellungsaufwendungen zu verstehen. Der Begriff Herstellungsaufwendungen wurde vermutlich im BiRiLiG deshalb nicht gewählt, weil der Begriff „Herstellungsaufwand“ (s. Anm. 470 ff.) in Rspr. und Schrifttum als spezifischer stl. Tatbestand besetzt war (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 6 und 165). Nach BMF v. 8.5.2008 (BStBl. I 2008, 590 – Tz. 185) sind HK „alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen“. Unter diese Aufwendungen fallen auch Minderungen des übrigen Vermögens.

► *Pagatorische Aufwendungen:* HK nach § 255 HGB können nur tatsächlich angefallene (pagatorische) Aufwendungen sein, dh., den Kosten müssen Ausgaben zugrunde liegen. Daraus folgt, dass kalkulatorische Kosten, die unter die sog. Zusatz- oder Anderskosten fallen (zB kalkulatorischer Unternehmerlohn [H 6.3 EStH „Kalkulatorische Kosten“], kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, Mieten und Wagnisse), bei den HK nicht einbezogen werden dürfen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 116; IDW, WP-Handbuch 2006, Bd. I, Teil E Rn. 269 und 285; zur Ermittlung s. BAETGE/UHLIG, WiSt. 1985, 274).

Veranlassung der Aufwendungen für

- die Herstellung eines WG oder
- die Erweiterung eines WG oder
- die wesentliche Verbesserung eines WG

durch den Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten ist Voraussetzung für die Entstehung von HK (vgl. auch BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392: „Zu den HK gehören alle Aufwendungen, die im Betrieb mit der Herstellung in Zusammenhang stehen“; BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49: „sowohl die unmittelbar der Herstellung dienenden Kosten als auch die Aufwendungen, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des WG anfallen oder mit seiner Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen“). Fraglich ist, ob das finale Verständnis für die HKUntergrenze verbindlich ist (so zB EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 455). Hinsichtlich der Finalität des HKBegriffs führt BFH v. 23.3.1987 – IX R 31/84

(BStBl. II 1987, 695 [697]) aus: „Maßgebend für die Zuordnung zu den HK ist die Zweckrichtung der Aufwendungen auf die Herstellung eines WG (mwN). Mithin sind HK alle Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten ein WG herzustellen“ (vgl. auch DÖLLERER, JbFStR 1976/77, 196, 202; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 452). Aus dieser Entsch. wird ersichtlich, dass Aufwendungen durch die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung veranlasst sein müssen („Veranlassung dem Grunde nach“). Aufwendungen, die nicht durch den Herstellungsprozess dem Grunde nach veranlasst werden, sondern ihre Begr. in anderen Verträgen oder Gebühren haben (zB IHK, sonstige Mitgliedschaften in Verbänden uÄ) und deren Bemessungsgrundlagen an die Produktion (zB Lohnsumme, Maschinenstunden) oder die hergestellten Mengen anknüpfen, dürfen bei den HK der hergestellten WG nicht einbezogen werden (ebenso BFH v. 9.6.1993 – I R 8/92, BStBl. II 1994, 44, wonach bei Mineralvorkommen der Förderzins, dessen Bemessungsgrundlage die Abbaumenge ist, nicht zu den AK der gefördert Mineralien zählt). Eine „Veranlassung der Höhe nach“, die sich durch eine Bezugsgröße im Herstellungsprozess ergeben könnte, ist dementsprechend nicht für den HKBegriff entscheidend. Voraussetzung ist in derartigen Fällen vielmehr zusätzlich die „Veranlassung dem Grunde nach“. Gebühren an Dritte, die lediglich an Ausbringungsmengen anknüpfen, aber nicht der Herstellung eines WG dienen, erfüllen dieses Kriterium nicht; zum Veranlassungsprinzip s. RAUPACH, FS Moxter, 1994, 101 (120); s. Anm. 270.

Einzel erfassbare Kosten: Bis zur Neufassung des § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB kam der Auslegung des Begriffs der Einzelkosten und dessen Abgrenzung zu den Gemeinkosten eine hohe Bedeutung zu. Gemäß BMF v. 8.5.2008 (BStBl. I 2008, 590 – Tz. 185) umfassen die HK eines WG die „AK beweglicher WG, soweit sie bestimmungsgemäß zur Herstellung eines WG angeschafft werden“.

Hierzu gehören uE die AK der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn sie nur mittelbar als unechte Gemeinkosten zugerechnet werden. Dies entspricht Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, die schon vor Umsetzung des BilMoG als entscheidender Maßstab für die Auslegung von § 255 Abs. 2 HGB heranzuziehen war (vgl. BEISSE in MELLWIG/MOXTER/ORDELHEIDE, 1989, 15 [23 f.]; HARTUNG, BB 1992, 2392). Nach hM kommt es bei mengenabhängigen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen nicht auf die tatsächliche unmittelbare Zurechnung, sondern auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung an (Zurechenbarkeit nach Menge, Zeit oder Wert; vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176, Rn. 9; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, Rn. 16, betr. AK; v. 11.12.1988 – IV R 191/85 BStBl. II 1988, 661, Rn. 14, betr. Drohverlustrückstellungen; FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290; vgl. aus handelsrechtl. Sicht: SELCHERT, BB 1986, 2301; SCHNEELOCH, DB 1989, 292; ADS VI. § 255 HGB Rn. 137; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 5 f., 29; VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 932; differenzierend, WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 20–23; IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 14). In diesem Sinne sind Einzelkosten als „einzel erfassbare Kosten“ auszulegen und umfassen auch die variablen unechten Gemeinkosten. Dies kann auch aus der Gesetzesbegründung zu § 255 Abs. 2 HGB nF abgeleitet werden: „Unmittelbar zurechenbar ... sind ... solche Aufwendungen, die in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 60).

Mit der Umwandlung des handelsrechtl. Einbeziehungsrechts für angemessene Material- und FGK in eine Einbeziehungspflicht hat das Zuordnungsproblem für variable unechte Gemeinkosten (vgl. hierzu ausführl. LENGSELD/WIE-

LENBERG, WPg, 2008, 323 f.) zukünftig nur noch im Falle überhöhter AK praktische Bedeutung. Überhöhte AK für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sind im Falle von Einzelkosten idR in voller Höhe einzubeziehen (s. Anm. 269), wegen des Kriteriums der „Angemessenheit“ gilt dies uE jedoch nicht uneingeschränkt für die Materialgemeinkosten (vgl. RADE, DStR 2011, 1334 ff.).

2. Bestandteile der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 2 bis 6, Abs. 3 HGB

a) Bedeutung der Regelung

460

Für die Auslegung der einzelnen HKBestandteile idS. § 6 ist uE aufgrund fehlender stl. Begriffbestimmungen das Handelsrecht heranzuziehen (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [833]; s. Anm. 47). Umstritten ist lediglich die Frage, ob für bestimmte Bestandteile ein Einbeziehungswahlrecht oder eine Einbeziehungspflicht besteht (s. Anm. 461).

b) Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bewertungswahlrechte für das Steuerrecht

461

Rechtslage nach den Beschlüssen des Großen Senats (BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830): Der Große Senat des BFH hat seit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz zur Frage der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte bei den HK noch nicht Stellung bezogen. Nach Auffassung von L. SCHMIDT (Anm. zum Beschl. v. 4.7.1990, DStR 1990, 558 [559]) ist hinsichtlich der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. Bewertungswahlrechte vom BFH durch den Beschl. des Großen Senats v. 4.7.1990 keine Entsch. getroffen worden, so dass diese „Rechtsfrage weiterhin offen“ ist (vgl. auch SCHMIDT XII. § 5 Anm. 12b mwN).

Im Schrifttum war diese Frage bisher äußerst umstritten (zur Diskussion s. zB CHRISTIANSEN ua., JbFStR 1991/92, 97 mit Aussprache, 106). Nach BIENER/BERNEKE (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113) ist in diesem Zusammenhang der BFH-Beschluss v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) in der Form anwendbar, dass die handelsrechtl. Wahlrechte nicht existieren, so dass aus handelsrechtl. Einbeziehungswahlrechten stl. eine Einbeziehungspflicht wird (vgl. SÖFFING, DB 1987, 2598 [2602]). Wendet man diesen Gedanken konsequent an, so müssten abw. von R 6.3 EStR alle handelsrechtl. Wahlrechte stl. zu einer Einbeziehungspflicht führen.

So MATHIAK, DStJG 7 (1984), 97, insbes. 112 ff. und 132 ff. für die Aktivierung von Verwaltungskosten; ebenso SEEGER, StbJb. 1987/88, 91, insbes. 108; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1989, 242 (249).

Die wohl hM ging bis zum BilMoG davon aus, dass zumindest die in R 6.3 EStR verankerten Wahlrechte auch stl. gelten. Diese Auffassung konnte mit dem Argument der Steuerneutralität des Bilanzrichtlinien-Gesetzes gesehen werden, worauf auch bei der Kodifizierung der handelsrechtl. HK-Definition hingewiesen wurde.

Siehe hierfür stellvertr. BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985, 113 und 118 mit Ber. des Rechtsausschusses zu § 255 Abs. 2; DÖLLERER, BB 1987, Beil. 12, 14; MOXTER, BB 1988, 937 (942 ff., 945): „aus der Entstehungsgeschichte folgt jedoch auch, dass Kosten der allgemeinen Verwaltung und bestimmte Sozialkosten einkommensteuerrechtlich nicht einrechnungspflichtig sind“; GLANEGGER in SCHMIDT XIV. § 6 Rn. 173; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163, Rn. 151; WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 118 f.; FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Aufwendungen.

Nach einer im Schrifttum seit dem BiRiLiG stark vertretenen Auffassung sind aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (vgl. § 5 Anm. 61 ff. und 105) die handelsrechtl. Wahlrechte stl. maßgeblich. Begründet wird diese Auffassung damit, dass aufgrund fehlender stl. Kodifizierung eine stl. Gesetzeslücke besteht und somit der Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 nicht eingreift (vgl. KRIEGER, FS Döllerer, 1988, 344). Die Anwendung des BFH-Beschlusses v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) wird von dieser Auffassung für den Bereich der HK abgelehnt, da sich dieser Beschl. nur auf Ansatzwahlrechte, nicht aber auf Bewertungswahlrechte bezieht.

Vgl. SCHNEELOCH, WPG. 1985, 565 (571); KÜTING/HAEGER, DStR 1988, 159 (164); JOUVENAL, DSStZ 1988, 241 (248); STOBBE, DStR 1988, Beil. 20, 5; BALLWIESER, BFuP 1990, 488; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 170 f.; SCHÄFER, DSStZ 1991, 430; STEILEN, BB 1991, 1894; WILHELM, BB 1991, 1151; SIEGEL, FS Schneider, 1995, 635 (644).

Entscheidung des BFH v. 21.10.1993 (IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118): Mit dieser Entscheidung, die auf einer Rev. gegen ein Ur. des Nds. FG basiert (v. 21.2.1991 – XIII 167/90, EFG 1991, 655), wird für „angemessene Teile der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten“ eine Einbeziehungspflicht in die HK verlangt, obwohl nach § 255 HGB idF des BiRiLiG für diese HK-Bestandteile ein Wahlrecht gilt.

Nach Auffassung des IV. Senats, der sich ausdrückl. dem BFH-Beschluss v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) anschließt, wonach die handelsrechtl. Begriffsbestimmung auch für die stl. Begriffsbestimmung nach § 6 gelte, gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz nicht für die Wahlrechte. Aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 sei der Ansatz „mit den ... HK“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1) dahingehend zu interpretieren, dass „alle Aufwendungen, die ihrer Art nach HK sind“ stl. einzubeziehen sind. Der IV. Senat ist in der genannten Entsch. zu der Auffassung gelangt, dass diese Interpretation auch dem Beschl. v. 3.2.1969 (GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291) entspricht und dass eine Übertragung dieses Beschlusses auf Bewertungswahlrechte dazu dient, der Bildung stiller Reserven einen Riegel vorzuschieben. Der IV. Senat lässt allerdings ausdrückl. offen, ob dieser Grundsatz auch für die Wahlrechte nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB aF (jetzt § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB: Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung) gilt.

Finanzverwaltung nach BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8) will die bisher nach R 6.3 EStR anerkannten Wahlrechte für Verwaltungskosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung nicht mehr anerkennen. Allerdings kann – als Übergangsregelung nach BMF v. 22.6.2010 (BStBl. I 2010, 597) – die bisherige Richtlinienfassung des R 6.3. Abs. 4 EStR 2008 bis zu einer geänderten neuen Richtlinienfassung weiter angewandt werden.

Wie sich die unterschiedlichen Auffassungen auf die einzelnen HKBestandteile auswirken, ist dem folgenden Schaubild zu entnehmen (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 434):

	§ 255 HGB	R 6.3 EStR	BMF v. 12.3.2010 iVm. R 6.3 EStR
direkt zurechenbare Kosten (Einzelkosten)*			
– Materialkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– Fertigungskosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens			
– planmäßig	Pflicht	Pflicht	Pflicht
– außerplanmäßig, AfaA, Sonder-, Teilwert- abschreibungen	Verbot	Verbot	Verbot
allg. Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
Aufwendungen für			
– soziale Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– freiw. soz. Einrichtungen	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
– betriebl. Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	Pflicht
zurechenbare Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	uU Wahl- recht	uU Wahl- recht
Vertriebs- und Forschungskosten	Verbot	Verbot	Verbot
kalkulatorische Kosten	Verbot	Verbot	Verbot
nicht notwendige, unangemessene Gemeinkosten	Verbot	Verbot	Verbot

* Nach unserer Auffassung zählen hierzu auch die unechten Gemeinkosten.

Stellungnahme: Die Entsch. des IV. Senats v. 21.10.1993 geht uE über den Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 hinaus und enthält eine unzulässige Uminterpretation des Gesetzeswortlauts, indem der Ansatz „mit den Herstellungskosten“ durch „mit allen Herstellungskosten“ ersetzt wird (vgl. hierzu und zum Folgenden STOBBE, FR 1994, 105 ff.; RAUPACH; FS Moxter, 1994, 101 ff., insbes. 114 ff.). Wegen der grundsätzlichen Bedeutung und des Beschlusses des BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) wäre uE eine Klärung durch den Großen Senat zumindest wünschenswert – wenn nicht sogar erforderlich – gewesen. Der IV. Senat setzt sich über die Kodifizierung europäischen Rechnungslegungsrechts, das über das BiRiLiG auch in das HGB transformiert wurde, einfach hinweg und führt als Begr. ein Gutachten des RFH v. 4.2.1939 (GrS D 7/38, RStBl. 1939, 321) an, das angesichts des damaligen politischen Drucks und der damaligen Finanzlage (kurz vor Kriegsbeginn) als äußerst fragwürdig zu beurteilen ist (vgl. hierzu BÜHLER, Bilanz und Steuer, 5. Aufl. 1952, 259) und aufgrund des BiRiLiG überholt sein dürfte. Die handelsrechtl. HKDefinition gilt für Personen- und Kapitalgesellschaften und ist aufgrund dieser allgemeinverbindlichen Kodifizierung – angesichts des (langen) politischen Prozesses – als handelsrechtl. GoB anzusehen (vgl. hierzu SCHILDBACH, Der handelsrechtliche

Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 86; aA SCHULZE-OSTERLOH, *StuW* 1989, 242 [249]). Die handelsrechtl. Regelung entspricht auch den Ergebnissen der betriebswirtschaftlichen Diskussion, die bisher zu keinen eindeutigen Ergebnissen geführt hat.

Bei den Wahlrechten nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nF (zB allgemeine Verwaltungskosten) liegt uE lediglich eine Bewertungshilfe vor, aus der wegen der Willkürlichkeit der Kostenzuordnung kein Einbeziehungsgebot gefordert werden kann (vgl. MOXTER, *BB* 1988, 945; OESTREICHER in *Beck-HdR*, B 163, Rn. 72 und 134; HARTUNG, *BB* 1992, 2395, geht sogar von einem Aktivierungsverbot nach der 4. EG-Richtlinie aus). Nach der materiellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1, s. dazu § 5 Anm. 61) müsste das handelsrechtl. Wahlrecht auch stl. gelten (vgl. *FG Ba.-Württ.* v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, *DStRE* 2009, 1290, rkr., betr. freiwillige soziale Leistungen; s. auch § 5 Anm. 105 mwN). Aufgrund der ökonomischen Unwägbarkeiten sollten diese handelsrechtl. Wahlrechte als Kompromiss- oder Vereinfachungswahlrechte (ähnlich DÖLLERER, *ZHR* 157 (1993), 349 [354]; KRAUS-GRÜNEWALD, *ZfbF* 1994, 32 [42 ff. und 48 ff.]; STOBBE, *FR* 1994, 108 f.; GROTTTEL/PASTOR in *Beck-BilKomm.* VIII. § 255 HGB Rn. 359; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 199: vertretbar als Vereinfachungswahlrecht) anerkannt werden, da sie wegen des Charakters einer Bewertungshilfe – im Gegensatz zu § 253 Abs. 4 HGB aF – nicht das Ziel haben, stille Reserven zu bilden (aA WEBER-GRELLET, *StbJb.* 1994/95, 118 f.).

Sofern der Gesetzgeber die Auffassung nach *BMF v. 12.3.2010* (*BStBl. I* 2010, 269 – Tz. 8) für geltendes Recht hält, wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn eine explizite strechtl. Norm für die HK in § 6 geschaffen würde (vgl. *StREFKOMMISSION*, Schriftenreihe des *BMF* Heft 17, 1971, V Rn. 131–133, 200 für Übertragung der Umschreibung der *EStR* in das Gesetz; P.J. SCHMIDT, *DB* 1988, 1277 [1280]). Bei Verankerung einer Spezialnorm in § 6 würde keine strechtl. Lücke mehr existieren und folglich der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreifen, so dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die handelsrechtl. Wahlrechte der *HK*Definition, die nach § 6 dann als Einziehungspflichten kodifiziert würden, nicht mehr anwendbar wäre.

462 c) Konsequenzen für die Rückstellungsbewertung

Wegen fehlender Funktionsgleichheit der Bewertungsobjekte ist die handelsrechtl. *HK*Definition stl. nicht ohne Weiteres übertragbar, da ein Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung für unterschiedliche Bilanzpositionen nicht gilt (vgl. *IDW*, Stellungnahme *SABI* 2/1987, *WPg.* 1988, 48 f.; vgl. auch *ADS VI*. § 253 HGB Rn. 254, die der Auffassung sind, dass handelsrechtl. stets ein Ansatz zu Vollkosten möglich ist; aA SEGEL, *FS* Schneider, 1995, 635 [672d]) und stl. zusätzlich in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b eine Spezialvorschrift verankert ist (s. Anm. 1174), die aufgrund des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 vorrangig zu beachten ist (vgl. *BFH v. 19.7.2011* – *X R 26/10*, *BFH/NV* 2011, 2147 = *DStR* 2011, 1990).

IV. Die einzelnen Bestandteile der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 bis 6, Abs. 3 HGB)

1. Material- und Fertigungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB)

a) Materialkosten

463

Materialeinzelkosten: Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF gehören die „Materialkosten“ sowie angemessene Teile der „Materialgemeinkosten“ ausdrückl. zu den aktivierungspflichtigen HK. Der neuformulierte Satz 2 soll die Konformität zu Art. 35 Abs. 3 der Bilanzrichtlinie gewährleisten (vgl. BTDrucks. 16/10067, 60), in der die Begriffe Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe verwendet werden. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 255 HGB nF ist abzuleiten, dass der erstgenannte Begriff der Materialkosten mit den Materialeinzelkosten gleichzusetzen ist. Dazu gehören neben den Rohstoffen auch alle Hilfs- und Betriebsstoffe, die dem einzelnen Produkt zugerechnet werden könnten (vgl. HARTUNG, BB 1992, 2392), selbst wenn diese – etwa aus Vereinfachungs- oder Praktikabilitätsgründen – als (unechte) Gemeinkosten behandelt werden (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 36–37; VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 929 [932]; glA im Hinblick auf die Roh- und Hilfsstoffe: KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 168). Der HFA des IDW (IDW RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 10) stellt auf den quantitativen Zusammenhang zwischen hergestelltem Gegenstand und dem durch seine Herstellung entstandenen Verbrauch an Gütern (mengenmäßige Erfassbarkeit) ab, wobei es auf die Möglichkeit einer direkten Zurechnung – also nicht auf die tatsächlich vorgenommene Zurechnung – ankommen soll; zur Diskussion s. auch Anm. 459 „Einzel erfassbare Kosten“.

Einbeziehungspflichtige Materialeinzelkosten sind uE: (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 142–144; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 36 f.):

- unfertige Erzeugnisse des Unternehmens;
- Einbauteile sowie Rohstoffe, die von Dritten erworben wurden und im Fertigungs-(Produktions-)prozess weiterverarbeitet werden;
- Bezugskosten von Rohstoffen, Einbauteilen uÄ (zB Eingangsfrachten; Rollgelder);
- im Herstellungsprozess wiederverwertete Abfälle;
- verbrauchsbedingter Schwund, zB durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Verschnitt und Ausschuss, soweit diese nicht an anderer Stelle wieder verwendet werden (dann Kostengutschrift); hierzu zählt aber nicht der Schwund durch Diebstahl, Unterschlagung oder Zerstörung;
- Innenverpackung (vgl. BFH v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rn. 21; v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593, Rn. 12; v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; MATHIAK, DStR 1989, 233; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 172);
- Hilfsstoffe (zB Säcke; Etuis; Tuben; Schrauben, Nägel, Lacke, Farben und Klebstoffe bei der Möbelproduktion; Seife der Wäscherei; Konservierungsmittel und Bindemittel der Nahrungsmittelindustrie; Filme und Chemikalien des Berufsphotographen; Gerbstoffe des Gerbers);
- Betriebsstoffe, die sich von den Hilfsstoffen dadurch unterscheiden, dass sie nicht in das Erzeugnis eingehen, sondern dass sie für die Durchführung des Betriebsprozesses und die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlich sind (Energie für Fertigungsanlagen; Schmierstoffe; aA in Bezug auf

den Charakter von Betriebsstoffen als Einzelkosten: KÜTING, StuB 2008, 423; ADS VI. § 255 HGB Rn. 143);

- von der mengen- oder zeitabhängigen Inanspruchnahme der Maschinen verursachter Wartungs- und Reparaturmaterialverbrauch.

Nebenkosten, die für den Bezug von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen anfallen (zB Beiträge eines Erdölbevorratungsverbands), sind nicht in jedem Fall in die HK einzubeziehen. Ihre Einbeziehungspflicht richtet sich vielmehr nach der Erfüllung der allgemeinen Kriterien des Herstellungsbegriffs („Veranlassung dem Grunde nach“, s. Anm. 459). Sie müssen in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit der Herstellung des WGs stehen und innerhalb des Herstellungszeitraums (s. Anm. 266) anfallen (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349, Rn.12–13).

Zur Ermittlung und Bewertung der Materialkosten sowie zur Ermittlung der Materialverbräuche bei Kuppelproduktion s. Anm. 965 ff.

463a b) Fertigungskosten

Fertigungseinzelkosten: Auch der Begriff der Fertigungskosten wird in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF nicht definiert. Dem Wortlaut nach handelt es sich hierbei um Einzelkosten mit einem Bezug zur Fertigung. Aus der handelsrechtl. HKDefinition kann man eine Negativabgrenzung ableiten. Danach fallen unter Fertigungskosten alle Kosten, die nicht zu den

- Materialkosten,
- Sonderkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des Anlagevermögens,
- Kosten der allgemeinen Verwaltung, sozialer Einrichtungen, freiwilliger sozialer Leistungen sowie der Altersversorgung und zu den
- Vertriebskosten oder
- Forschungs- und Entwicklungskosten

zählen (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 44).

Wegen der gleichzeitig bestehenden Einbeziehungspflicht für Materialkosten, Sonderkosten der Fertigung und den Werteverzehr des Anlagevermögens bleibt die Abgrenzung zu diesen HKBestandteilen nach Umsetzung des BilMoG ohne materielle Bedeutung.

Als aktivierungspflichtige Fertigungseinzelkosten werden insbes. die Fertigungslöhne angesehen, die der BFH (v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22, Rn. 17) als typische Einzelkosten bezeichnet hat. Diese Klassifizierung ist heute jedoch nur bei bestimmten, in der Praxis allerdings selten anzutreffenden Lohnformen (zB reine Akkordlöhne oder mengenmäßige Prämien) zutreffend, da sie gleichzeitig das Kriterium der variablen, leistungsabhängigen Kosten erfüllen (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 183 f.). Obwohl es sich bei Zeit- und Prämienlöhnen aus kostentheoretischer Sicht um Gemeinkosten handelt, werden sie überwiegend weiterhin den Fertigungseinzelkosten zugeordnet (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 80 f.; WOHLGEMUTH, HdJ 1/10, Rn. 26; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 347; ADS § 255 HGB Rn. 147; aA KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 183 f.). Begründet wird dies mit dem Kriterium der Einzelerfassbarkeit, das über eine Umrechnung von Stundenlöhnen auf die eingetragene Fertigungszeit oder über eine Schlüsselung der Stückzahl erreicht werden kann (vgl. IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 14). Aufwendun-

gen, die zwar mengenmäßig an eine Bezugsgröße der Fertigung anknüpfen, bei denen aber nicht das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ (s. Anm. 459) erfüllt ist (zB IHK-Beitrag, Gebühren), gehören nicht zu den Fertigungseinzelkosten.

Die nachfolgenden Kostenkategorien sind den Fertigungseinzelkosten zuzuordnen (vgl. IDW, WP-Handbuch 2006, Bd. I, Teil E Rn. 276; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 46):

Fertigungslöhne, wozu zählen:

- Löhne für direkt am Produktionsprozess des Erzeugnisses tätige Mitarbeiter (Produktions- und Verarbeitungslöhne);
- Löhne in Hilfsbetrieben (Energie, Werkstätten, Transport);
- Lohnnebenkosten (vgl. auch SCHNEELOCH, DB 1989, 287) wie Zuschläge für Überstunden, Schichtdienst oder Sonn- und Feiertagsarbeit, Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeberanteil) sowie andere gesetzlich oder tariflich auferlegte Sozialaufwendungen (Berufsgenossenschaftsbeiträge, vermögenswirksame Leistungen);
- vom Unternehmen übernommene Lohn- und Kirchensteuer.

Stellungnahme: Wird die Gesetzesbegründung zum neugefassten § 255 Abs. 2 HGB zur Klassifizierung von Fertigungslöhnen herangezogen, ist ein Großteil der hier angeführten Lohnbestandteile nicht mehr den Fertigungseinzelkosten, sondern den FGK zuzuordnen. Unmittelbar zurechenbar (= Einzelkosten) sind solche Aufwendungen, die „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 59f.). Damit wären Zeit- und Prämienlöhne zukünftig als FGK zwar weiterhin einbeziehungspflichtig, aber nur, soweit sie dem Prinzip der „Angemessenheit“ (s. Anm. 463c) genügen.

Löhne für im Produktionsprozess tätiges Management sowie für technische Verwaltung (Werkmeister, Arbeitsvorbereitung usw.) gehören nur bei Einzel- oder Auftragsfertigung zu den Fertigungseinzelkosten. Im Falle der Serien-, Sorten- und Massenfertigung liegen wegen der fehlenden Möglichkeit zur Einzelerfassung FGK vor.

Aufwendungen für Dritteleistungen:

- externe Bearbeitungskosten (zB Subunternehmer, Veredelung);
- externe Projekt- und Planungsarbeiten, soweit direkt zurechenbar;
- externe Hilfstätigkeiten (zB Reparatur);
- öffentliche Abgaben (zB für Abwasser), soweit einzeln erfassbar.

Umstrittene Zuordnung zu den Fertigungseinzelkosten:

► *Ausfallzeiten wie Lohnfortzahlung im Krankheitsfall* (ablehnend zur Lohnfortzahlung SCHMEISSER/STEINLE, DB 1987, 2319; HAUSER/HAGENAU, DB 1990, 440; BACHEM, BB 1991, 380; HARTUNG, BB 1991, 872) sowie Einmalzahlungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld (ablehnend SCHNEELOCH, DB 1989, 287) sind bei der Einbeziehungspflicht von Fertigungslöhnen umstritten, da diese Leistungen nicht direkt dem Erzeugnis zugerechnet werden können; andererseits ist festzustellen, dass die Leistungen Lohnbestandteile darstellen, die bei einer Festlegung einer Jahresvergütung einbezogen werden; werden zB Mitarbeiter von Leiharbeitsfirmen ausgeliehen, so sind idR die Ausfallzeiten und die Sonderzahlungen in den effektiven Stundensätzen, die dann höher liegen dürften als die effektiv im Unternehmen zu zahlenden Stundenlöhne, einkalkuliert.

► *Erfolgsprämien für Mitarbeiter im Fertigungsbereich*: Ob gewinnabhängige Aufwendungen (Tantiemen) überhaupt in die HK einbezogen werden dürfen, ist umstritten, da sie einen Teil des Rohgewinns darstellen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 177, 195; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“ für vertragliche gewinnabhängige Tantiemen). Teile des Schrifttums ordnen sie den einbeziehungspflichtigen Fertigungseinzelkosten zu, wenn die Prämienzahlung vertraglich fixiert ist, und für in der Fertigung beschäftigte Mitarbeiter anfällt (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 132; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 257). Fehlt eine vertragliche oder gesetzliche Regelung, gehören Erfolgsprämien zu den freiwilligen sozialen Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB mit einem korrespondierenden Einbeziehungswahlrecht (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 132; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 257–258; so auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr., Rn. 31 sowie R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR 2008; krit. hierzu KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 201; wohl auch GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 435).

Kalkulatorischer Unternehmerlohn: Die Einbeziehung eines kalkulatorischen Unternehmerlohnes in die HK ist grds. ausgeschlossen. Allerdings wird dies vom BFH explizit nur für den fiktiven Unternehmerlohn des Einzelunternehmers best. (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427 – Rn. 8 sowie v. 19.7.2011 – X R 26/10, DStR 2011, 1990). Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmer für die Bauaufsicht und Koordination von Handwerkerarbeiten werden – trotz ihres Charakters als Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 – vom BFH (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427, Rn. 9) als Fertigungskosten eingestuft. Als Begr. führt der BFH die handelsrechtl. Selbstständigkeit von PersGes. an (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 2/89, BStBl. II 1991, 691 [698]) und verweist darauf, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2 keine rechtliche Handhabe biete, den HKBegriff zu modifizieren (vgl. BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427, Rn. 9; aA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 192).

463b c) Sonderkosten der Fertigung

Der Begriff der Sonderkosten der Fertigung ist in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nF weiterhin als eigenständiger einbeziehungspflichtiger HKBestandteil ohne Legaldefinition erfasst. Zu den Sonderkosten der Fertigung gehören Aufwendungen, die dem Fertigungsprozess – nicht aber den Forschungs- und Entwicklungskosten für neue Produkte, der Verwaltung oder dem Vertrieb – zuzurechnen sind. Häufig fallen diese im Vorfeld des eigentlichen Fertigungsprozesses an, zB Entwurfskosten (Planungs- und Konstruktionskosten), Lizenzgebühren ausgenommen Vertriebslizenzen, s. Anm. 1000 „Lizenzgebühren“), AfA der AK von Patenten, Know-how und Spezialwerkzeugen, Aufwendungen für Formen, Modelle, Schablonen (J. SCHMIDT, DB 1977, 1069), Schnitte und Statik sowie hiermit zusammenhängende Aufwendungen für Subunternehmer. Auch Zulassungskosten eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels wurden vom BFH (BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, DStR 2011, 2186) als Teil der HK der Rezeptur eingestuft, was uE eine Zuordnung zu den Sonderkosten der Fertigung impliziert. Entscheidend für die Aktivierbarkeit der Sonderkosten ist, dass zumindest ein Bezug zwischen den Aufwendungen und der Herstellung von Erzeugnissen besteht (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 54). Das Schrifttum folgert überwiegend, dass nur Sondereinzelkosten unter die in § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB explizit aufgeführten Sonderkosten der Fertigung fallen (ADS VI. § 255

HGB Rn. 150; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 188). Hierzu gehören uE die dem Fertigungsprozess eines Erzeugnisses zurechenbaren Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, und zwar auch dann, wenn diese als (unechte) Gemeinkosten erfasst werden (vgl. Art. 35 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie sowie Anm. 459 „Einzel erfassbare Kosten“).

Verbrauchssteuern: s. Anm. 463b.

Kein Fertigungsbezug: Als nicht fertigungsbezogen werden solche Vorarbeiten angesehen, deren bezwecktes Ergebnis noch nicht mit einem konkreten Erzeugnis so in Zusammenhang steht, dass es als dessen unmittelbare Vor- und Zwischenstufe anzusehen ist. Auf dieser Grundlage ist auch die Abgrenzung zu den Forschungs- und Entwicklungskosten zu beurteilen (s. allg. Anm. 464). Die Aufwendungen für Grundlagenforschung sind regelmäßig einer Vorstufe zuzuordnen, in der kein Zusammenhang mit dem konkreten zu fertigenden Produkt besteht, so dass hier das Einbeziehungsverbot des § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB greift (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 53; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 485). Auch bei Neuentwicklungen fehlt der direkte Bezug zur laufenden Produktion als Voraussetzung für die Einbeziehung als Sonderkosten der Fertigung. Hier ist die Regelung des § 255 Abs. 2a HGB zu prüfen, die allerdings wegen des in § 5 Abs. 2 definierten Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle WG des Anlagevermögens stl. nicht anwendbar ist.

Unklar ist die Zugehörigkeit zu den Sondereinzelkosten der Fertigung, wenn es sich um eine Weiterentwicklung derzeitiger Erzeugnisse (zB face-lifting) handelt. Überwiegend wird hier der Charakter der FGK gesehen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in Beck HdR, B 163, Rn. 53; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 285), die nach Umsetzung des BilMoG ebenfalls in die HK einbezogen werden müssen. Auch wenn mit der Weiterentwicklung der Beginn der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses (auch eines Prototypen) verbunden ist, ergibt sich eine Aktivierungspflicht für die unmittelbar mit der Erstellung anfallenden Aufwendungen.

Bei auftrags- und objektbezogenen Sonderkosten (zB Planungs- und Konstruktionskosten) handelt es sich hingegen grds. um einbeziehungspflichtige HK (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 151; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 424–426). Derartige Kosten (Kosten der Auftragsvorbereitung und -abwicklung) sind jedoch nur aktivierbar unter der Voraussetzung, dass ein konkreter Auftrag erteilt wurde (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 214). Kosten der Auftragserlangung gehören idR zu den nicht aktivierbaren Vertriebskosten (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 169; differenzierend ADS VI. § 255 HGB Rn. 213 mwN; s. auch Anm. 464a).

2. Einbeziehungspflicht fertigungsbezogener Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 2 HGB)

a) Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten

463c

Notwendigkeit der Abgrenzung: Die Notwendigkeit zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten hat mit der seit dem BilMoG bestehenden Einbeziehungspflicht für angemessene Teile fertigungsbezogener Gemeinkosten an Bedeutung verloren. Relevant ist die Abgrenzung aber noch im Hinblick auf das Prinzip der Angemessenheit, das dem Wortlaut nach nur für die Gemeinkosten gilt.

Begriff der Gemeinkosten: Bei Gemeinkosten handelt es sich im Rahmen der HK um „Aufwendungen für Güter, Leistungen und Dienste, die nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu dem hergestellten Vermögensgegenstand (bzw. WG; Anm. der Verf.) in Beziehung gebracht werden können“ (IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 15).

Echte und unechte Gemeinkosten: Unter den Begriff der Gemeinkosten fallen uE nur die echten Gemeinkosten, die fix und variabel sein können. Hierzu zählen solche Aufwendungen, die für ein Erzeugnis nicht direkt erfasst werden können, etwa weil sie für mehrere Erzeugnisse gemeinsam anfallen (zB Licht- und Heizkosten in einer Halle, in der mehrere Fertigungsstraßen sind, als variable echte Gemeinkosten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 29; diese Kosten sind uE als Einzelkosten einbeziehungspflichtig; s. ausführl. Anm. 459 „Einzel erfassbare Kosten“ mwN).

Abgrenzung: Für die Behandlung als Einzel- und Gemeinkosten kommt es nicht auf die tatsächliche Kostenrechnung, sondern auf die mögliche Kostenrechnung iS einer Erfassbarkeit von Einzelkosten an (vgl. SELCHERT, DB 1986, 2301; IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 19; zur Diskussion s. KÜTING, BB 1989, 589 f.; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 20–23). Sofern aus Praktikabilitäts- und Wirtschaftlichkeitsgründen tatsächlich keine Einzelerfassung erfolgt, können für die Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten auch Schätzungen in Betracht kommen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 137). Liegt ein eindeutiger und nachweisbarer quantitativer Zusammenhang zwischen dem hergestellten WG und dem durch seine Herstellung entstandenen Werteverzehr vor, steht eine Umrechnung, die sich auf die Ausbringungsmenge, Zeit oder Beschäftigung bezieht, dem unmittelbaren Zusammenhang der Einzelkosten mit dem betreffenden WG nicht entgegen (vgl. IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 14), soweit das Kriterium der „Veranlassung dem Grunde nach“ erfüllt ist (s. Anm. 459).

Stellungnahme: Die Begr. zum BilMoG enthält ein zweites Kriterium zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten. Hiernach liegen Einzelkosten (= unmittelbar zurechenbare Aufwendungen) immer dann vor, wenn sie „in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren“ (BTDrucks. 16/10067, 59-60). In der überwiegenden Mehrzahl der Anwendungsfälle (zB Hilfs- und Betriebsstoffe wie Energie für Maschinen, Öle, Fette, Schrauben) werden die Abgrenzungskriterien „Einzelerfassbarkeit“ und „Variabilität“ zur gleichen Zuordnung führen. Unterschiede ergeben sich jedoch bei den Fertigungslöhnen, die nach hM einzeln erfassbar sind, aber nicht oder nur zum Teil mit der Ausbringungsmenge variieren. Wird das Kriterium der Variabilität als zusätzliches Abgrenzungskriterium herangezogen, sind die beschäftigungsunabhängig anfallenden Bestandteile der Fertigungslöhne den Gemeinkosten zuzuordnen, für die das Kriterium der Angemessenheit gilt.

Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung: Sog. „Leerkosten“, die aufgrund einer Unterbeschäftigung entstehen, dürfen nach hM grds. nicht in die HK einbezogen werden (vgl. VON WYSOCKI, FS Beusch, 1993, 929 [937 f.]; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 180; s. auch FREIDANK, BB 1984, 29 ff.; und Anm. 984). R 6.3. Abs. 6 EStR 2008 konkretisiert hierzu, dass es sich um eine teilweise Stilllegung oder mangelnde Aufträge handeln muss. In der Literatur werden Leerkosten bei „dauerhafter, offenkundiger Unterbeschäftigung“ (ADS VI. § 255 HGB Rn. 162; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 261) bzw. einer Unterschreitung von 70 % der Normalauslastung angenommen

(vgl. KÜTING, BB 1989, 587 [595]; BEISER, DB 2003, 2557; gegen die Anwendung eines pauschalen Prozentsatzes vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 485). Beruhen die Leerkosten hingegen auf branchenüblichen Schwankungen (zB Zuckerfabrik), sind die HK weiterhin auf Basis der tatsächlich angefallenen Gemeinkosten zu ermitteln (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 196; BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468).

Prinzip der Angemessenheit der Gemeinkosten: Nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB sind nur „angemessene Teile“ der Gemeinkosten (Material, Fertigung, Wertverzehr) in die HK einzubeziehen (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176 = FR 1994, 118; STOBBE, FR 1994, 108 f.). Angemessenheit bedeutet, dass nur diejenigen Ist-Gemeinkosten bei den HK zu erfassen sind, die einem bestimmten Produkt nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien zugerechnet werden können und die sich inhaltlich und zeitlich auf seine Herstellung beziehen. Die Zurechnung darf nicht willkürlich sein und muss unter Beachtung des Vorsichtsprinzips erfolgen. Letzteres ist insbes. im Rahmen der Kuppelproduktion, bei kleinen Losgrößen und längeren Rüstzeiten zu prüfen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 157-158). Betriebs- und periodenfremde sowie außergewöhnliche Gemeinkosten dürfen nicht einbezogen werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 158; KÜTING, StuB 2008, 419 [424]; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 196).

Veranlassung durch die Herstellung: Ob Aufwendungen überhaupt als Gemeinkosten in die HK einbezogen werden dürfen, hängt von ihrem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Herstellungsvorgang ab. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB bestimmt, dass der Werteverzehr des Anlagevermögens nur dann einzubeziehen ist, wenn er durch die Fertigung veranlasst ist (vgl. BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; STOBBE, FR 1994, 108 f.). In diesem Fall ist insbes. die Abgrenzung zwischen Herstellung (Fertigung) und Vertrieb von Bedeutung, da Vertriebskosten einem Einbeziehungsverbot unterliegen; zu dieser Abgrenzung s. BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 452 mwN; s. auch Anm. 270.

Zeitraum der Herstellung: Gemeinkosten dürfen nur insoweit in die HK einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dieser Wortlaut ist nach Umsetzung des BilMoG zwar nur noch für den Werteverzehr des Anlagevermögens im Gesetz enthalten, wird aber für die übrigen Gemeinkosten durch das Kriterium der Angemessenheit weiterhin abgedeckt (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 244; s. auch Anm. 266).

b) Materialgemeinkosten

Zu den seit BilMoG einbeziehungsspflichtigen Materialgemeinkosten gehören „die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994 – Tz. 21b). Diese fallen üblicherweise auf den Kostenstellen Material und Rechnungsprüfung, Lagerhaltung, innerbetrieblicher Transport, Materialverwaltung und -bewachung an (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 172; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 235; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR 2008). Bei den Kostenarten handelt es sich meist um Personal- und Raumkosten sowie Abschreibungen und Versicherungen. Sofern einzelerfassbare Kosten vorliegen (zB Transportversicherungen), sind diese als ANK (s. Anm. 292 ff.) der eingekauften Materialien (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) in die Materialeinzel-

463d

kosten einzubeziehen. Aufwendungen für die Kostenstellen Einkauf und Warenannahme werden in Anlehnung an R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR 2008 inwischen überwiegend den Verwaltungsgemeinkosten zugerechnet (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 127; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 262 mwN; aA ADS VI. § 255 HGB Rn. 172), für die ein Einbeziehungswahlrecht besteht.

Die Materialgemeinkosten werden idR durch einen prozentualen (wertmäßigen) Zuschlag auf das Fertigungsmaterial verrechnet, wobei bei nicht unwesentlichen Abweichungen unterschiedliche Zuschläge (Prozentsätze) je Stoffgruppe vorzunehmen sind (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 173). In neueren Kostenrechnungsansätzen (zB Prozesskostenrechnung, s. Anm. 467) wird die Schlüsselung der Materialgemeinkosten verstärkt anhand mengenmäßiger Kostentreiber vorgenommen.

463e c) Fertigungsgemeinkosten

Nach BFH v. 21.1.1971 (IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304) gehört zu den FGK „alles, was dazu verwendet wird, um die Halb- oder Fertigware herzustellen, dh. alles, was hierbei in vollem Umfange in dem Herstellungsprozeß aufgeht“. Hinsichtlich der Abgrenzung der FGK ist festzustellen, dass es sich hierbei um einen Auffangtatbestand handelt; dh. FGK sind alle Aufwendungen, die nicht den Materialeinzel- oder -gemeinkosten, Fertigungseinzelkosten oder Sondereinzelkosten zugerechnet werden und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten zählen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 174). Die Abgrenzung der FGK ist stark von den betrieblichen Gegebenheiten und somit vom jeweiligen Einzelfall abhängig. In R. 6.3 Abs. 2 EStR 2008 und den handelsrechtl. Kommentierungen (vgl. zB ADS VI. § 255 HGB Rn. 175; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 423; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 66) erfolgt die Abgrenzung sowohl über Kostenarten als auch über Kostenstellen. Beispielhaft werden folgende Kostenarten genannt:

- Raumkosten (einschl. Bewachung und Reinigung),
- Sachversicherungen,
- Energiekosten und sonstige Hilfs- und Betriebsstoffe, die nicht schon als unechte Gemeinkosten (= Materialeinzelkosten) erfasst sind,
- Grundsteuer auf Fertigungsanlagen,
- sonstige Aufwendungen (zB Telefon, Reisekosten, Sozialkosten), sofern sie auf den Fertigungsbereich entfallen.

Mögliche Kostenstellen des Fertigungsbereichs sind:

- Arbeitsvorbereitung, Fertigungs- und Qualitätskontrolle,
- Betriebsleitung, Meisterbüro sowie Werkstattverwaltung,
- laufende Wartung, Instandhaltung und Reparaturen der Fertigungsanlagen (zB technische Anlagen, Maschinen, Einrichtungen, Vorrichtungen, Werkzeuge),
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten,
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden,
- Werkzeuglager.

Diejenigen Löhne und Gehälter der im Fertigungsbereich beschäftigten Mitarbeiter, die nicht als Einzelkosten erfasst werden können, sind einschließlich

der gesetzlichen Sozialabgaben und Zulagen ebenfalls den FGK zuzuordnen. Ob diese Einbeziehungspflicht auch für vertraglich fixierte Ergebnisbeteiligungen der Mitarbeiter im Fertigungsbereich gilt, ist umstritten (bejahend: OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 78; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 257–258; ablehnend: ADS VI. § 255 HGB Rn. 177; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Gewinnbeteiligung von Arbeitnehmern“; s. Anm. 463a).

Wird das in der Begr. zum BilMoG definierte Kriterium der Variabilität zur Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten zusätzlich herangezogen, ist ein Großteil der Fertigungslöhne dem „Auffangtatbestand“ der FGK zuzuordnen (s. Anm. 463a und 463c).

d) Abschreibungen – Werteverzehr des Anlagevermögens

463f

Handelsrecht: Seit dem BilMoG unterliegt auch der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, nach § 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB einer Einbeziehungspflicht. Da nur angemessene Teile einbezogen werden dürfen, muss sich der Werteverzehr auf den Zeitraum der Herstellung (s. Anm. 266) beziehen. Aus dem Prinzip der Angemessenheit resultiert auch, dass nur planmäßige Abschreibungen iSd. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB einbezogen werden dürfen. Für außerplanmäßige Abschreibungen, steuerliche Sonderabschreibungen sowie erhöhte Absetzungen besteht hingegen ein Einbeziehungsverbot (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 191; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 245 und 249; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 91; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 40; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 198).

Steuerrecht: Die handelsrechtl. Bewertungsvorschrift gilt als GoB über § 5 Abs. 1 auch für die strl. Gewinnermittlung. Zu beachten ist jedoch, dass von der FinVerw. R 6.3 Abs. 3 EStR 2008 herangezogen wird, die nicht zwingend handelsrechtl. GoB entsprechen.

Absetzung für Abnutzung: Die bei der Bilanzierung des Anlagevermögens stl. angesetzte Absetzung für Abnutzung (AfA) ist gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR 2008 bei der Ermittlung des strechtl. einzubeziehenden Werteverzehrs grds. zu übernehmen. Dies gilt auch, wenn die Bewertung des beweglichen Anlagevermögens mit fallenden (degressiven) Jahresbeträgen auf Grundlage von § 7 Abs. 2 erfolgt. Wahlweise können hier gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 2 EStR 2008 aber auch gleichbleibende (lineare) AfA-Beträge in die HK eingerechnet werden. In diesen Fällen muss der Stpfl. die linearen AfA-Beträge durchgehend in die HK einbeziehen und zwar auch, wenn diese gegen Ende der ND höher sind als die bei der Bewertung des beweglichen Anlagevermögens angesetzten degressiven AfA-Beträge (vgl. R 6.3 Abs. 3 Satz 3 EStR 2008).

Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen dürfen nach dem Wortlaut der R 6.3 Abs. 3 Satz 4 EStR 2008 ebenfalls in die HK einbezogen werden (vgl. KÖHLER, StBp. 2008, 264): „Der Wertverzehr des der Fertigung dienenden AVs ist bei der Berechnung der HK der Erzeugnisse auch dann in Höhe der sich nach den AK oder HK des AVs ergebenden AfA in gleichen Jahresbeträgen zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen und diese nicht in die HK der Erzeugnisse einbezogen hat.“

Stellungnahme: Diese stl. Wahlrechte zur Einbeziehung von degressiven AfA, Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen in die

HK sind nicht mit den handelsrechtl. GoB vereinbar. Derartige Aufwendungen sind nicht durch die Fertigung veranlasst, sie widersprechen dem Angemessenheitsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips (s. Anm. 463c) und sind häufig auch nicht mit dem Stetigkeitsprinzip vereinbar. Folglich sind bei der stl. Gewinnermittlung vergleichbar zum Handelsrecht grds. nur lineare Abschreibungsbeträge in den HK zu berücksichtigen (glA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 198; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 486; KÖHLER, StBp. 2008, 264; offen lassend WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 256 f.).

Teilwertabschreibungen auf das Anlagevermögen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sind hingegen auch gem. R 6.3 Abs. 3 Satz 6 EStR 2008 bei der HK-Ermittlung nicht zu berücksichtigen.

Kalkulatorische Abschreibungen sind nach handelsrechtl. hM grds. zulässig, sofern nicht von höheren Wiederbeschaffungswerten ausgegangen wird (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 93; ADS VI. § 255 HGB Rn. 184; krit. im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Übernahme kalkulatorischer Abschreibungen in die HK: KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 246 ff.). Hinsichtlich der Abschreibungsbasis ist also auch bei der kalkulatorischen Abschreibung das pagatorische Prinzip zu beachten. In Bezug auf die Abschreibungsmethoden ist die Frage zu beantworten, ob und inwiefern die kostenrechnerisch ermittelten Abschreibungen den „wahren Werteverzehr“ des Anlagevermögens und eine möglicherweise damit korrespondierende „wahre Werterhöhung“ der Erzeugnisse besser abbilden können als die bilanziellen Abschreibungen. Auch hier ist krit. zu prüfen, ob aus der Übernahme einer degressiven Abschreibung in die HK Überbewertungen der Vorräte resultieren, die nicht mit dem Vorsichts- und Stetigkeitsprinzip vereinbar sind. Nicht zu beanstanden ist es, wenn bei der kalkulatorischen Abschreibung eine längere ND als die steuerliche (zB bei Gebäuden 50 Jahre anstelle der ND von 33 1/3 Jahren) angesetzt wird.

Veranlassung durch die Herstellung: s. Anm. 463c.

463g e) Steuern

Ertragsteuern: Nach herrschender handelsrechtl. Auffassung gehören die gewinnabhängigen Steuern nicht zu den HK; nach Handelsrecht sind nicht nur die ESt. und KSt., sondern auch die GewSt. (GewErtrSt.) bei den HK nicht einbeziehbar (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 177; KIRSCH in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 130; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 363 ff.; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Steuerlich wird dem Einbeziehungsverbot nur hinsichtlich der ESt. und KSt. gefolgt. Für die GewErtrSt. wird stl. unter Bezugnahme auf BFH v. 5.8.1958 (I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392) ein stl. Wahlrecht angenommen (so auch WEBER-GRELLET, StJb. 1994/95, 122). Aufgrund der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. HK-Definition und wegen der Einf. des § 4 Abs. 5b (GewSt. als nichtabziehbare BA) dürfte dieses stl. Wahlrecht allerdings nicht mehr haltbar sein (so auch die neugefasste R 6.3 Abs. 5 Satz 2 EStR 2008; vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 250; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 171; s. auch KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 366 mit anderer Argumentation; SIEGEL, FS Schneider, 1995, 635 [645]).

Substanzsteuern: Die Gewerbekapital-, Grund- und VSt. sind handelsrechtl., soweit sie auf den Herstellungsbereich entfallen, bei den HK einbeziehbar (vgl.

ADS VI. § 255 HGB Rn. 176; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 361f; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 468 „Steuern“; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 76). Die Substanzsteuern, die auf den Verwaltungs- und Vertriebsbereich entfallen, sind gesondert zu ermitteln (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Substanzsteuern, die auf den Vertriebsbereich entfallen, dürfen folglich nicht aktiviert werden (vgl. Anm. 464a).

Verbrauchssteuern: Die USt. gehört zum Vertriebsbereich und kann daher folglich nicht in die HK einbezogen werden. Nicht abziehbare Vorsteuern rechnen zu den HK (vgl. BFH v. 27.9.1990 – IX B 268/89, BFH/NV 1991, 297, Rn. 7 zu § 9b; vgl. auch GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Steuern“). Verbrauchssteuern (zB Biersteuer, Branntweinsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer) und Zölle könnten aus handelsrechtl. Sicht bei direkter Zuordenbarkeit zum Fertigungsbereich als Einzelkosten den HK zugerechnet werden (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Verbrauchssteuern“; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 27 und 59; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 367 f.; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 58–60). Aufgrund der Spezialregelungen des § 5 Abs. 5 Satz 2 zählen die Verbrauchsteuern zu den Rechnungsabgrenzungsposten. Die früher handelsrechtl. geltenden Aktivierungswahlrechte nach § 250 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 HGB aF sind durch das BilMoG weggefallen. Steuerlich besteht aufgrund der expliziten Vorschrift hingegen ein Aktivierungsgebot (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 27).

Rechtslage bis zum BilMoG: Handelsrechtlich wurde aber auch eine Erfassung bei den HK anstelle eines Ansatzes bei den RAP für zulässig gehalten (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 153; IDW, WP-Handbuch 2006, Bd. I Teil E, Rn. 277). Entsprechendes gilt für die USt. auf erhaltene Anzahlungen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 154).

3. Verwaltungskosten und Aufwendungen für soziale Leistungen (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)

a) Verwaltungskosten

463h

Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB gilt für die Einbeziehung der Verwaltungskosten in die HK ein Wahlrecht. Dieses Wahlrecht ist für das StR auch in R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 definiert. BMF v. 12.3.2010 (BStBl. I 2010, 239 – Tz. 8) sieht eine strechtl. Einbeziehungspflicht für allgemeine Verwaltungskosten (sowie Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung) vor, wobei R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 bis zu einer geänderten (neuen) Richtlinienfassung weiterhin angewandt werden kann (s. dazu und zur Diskussion ausführl. Anm. 461).

Als allgemeine Verwaltungskosten sind gem. R 6.3. Abs. 4 Satz 2 EStR 2008 und hM (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 126-127; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 261 f.) aktivierbar:

- Gehälter und Löhne des Verwaltungsbereichs: Geschäftsleitung, Finanz- und Rechnungswesen, Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Steuer- und Rechtsabteilung, interne Revision, Feuerwehr, Werkschutz, allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse sowie Einkauf und Wareneingang (aA ADS VI. § 255 HGB Rn. 172, die Einkauf und Wareneingang den Materialgemeinkosten zurechnen) sowie andere Stabsabteilungen;

- die entsprechenden Abschreibungen und Mieten sowie
- sonstige in diesem Bereich anfallenden Aufwendungen (zB Reisekosten, Beratungskosten, Kosten des Aufsichtsrats und der Abschlussprüfung, Telefon, Porti, Instandhaltung der Verwaltungsgebäude, Versicherungen, Gebühren und Beiträge, soweit diese nicht anderen Bereichen zuzuordnen sind).

Kosten der Verwaltung dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nur insoweit berücksichtigt werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (s. Anm. 266). Ferner ist der Neufassung des Gesetzeswortlauts (nach BilMoG) nun explizit zu entnehmen, dass nur angemessene Teile der Verwaltungskosten (s. auch Anm. 463c zum Angemessenheitsprinzip) einbezogen werden dürfen. Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung gehören allerdings nicht die technischen Verwaltungskosten (zB Lagerverwaltung, Meister in der Produktion, Lohnbüro der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer), die den Material- oder FGK zuzurechnen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 175 sowie R 6.3 Abs. 2 EStR 2008) und als solche einbeziehungspflichtig sind. Streng zu trennen von den Verwaltungskosten sind die Vertriebskosten (zB Abschreibungen auf Vertriebsanlagen, Mieten, Strom und Heizungskosten für den Versandbereich), für die ein Einbeziehungsverbot gilt (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 193; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 219f).

Zu gewinnabhängigen Aufwendungen wie zB Tantiemen s. Anm. 463a und 463e.

463i **b) Freiwillige soziale Aufwendungen, betriebliche Altersversorgung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs**

§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB enthält ein Einbeziehungswahlrecht für Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung (vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.). Diese Wahlrechte werden auch von der FinVerw. gem. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR 2008 anerkannt, sie sollen jedoch nach Veröffentlichung der nächsten EStR in eine stl. Einbeziehungspflicht umgewandelt werden (zur Diskussion s. Anm. 461).

Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs: Hierunter fallen ua. Aufwendungen für Kantinen (einschließlich Essenszuschüsse), Kindergärten sowie für Freizeitgestaltung der Mitarbeiter (zB Ferienerholungsheime, Betriebsausflüge sowie für Sporteinrichtungen (vgl. R 6.3 Abs. 4 Satz 3 EStR 2008) sowie EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 496).

Freiwillige soziale Leistungen: Hierzu zählen zB Fahrgeld- und Essenszuschüsse, Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsgeld, Heirats-, Geburts-, Wohnungs- und sonstige Beihilfen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 198; R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR 2008). Bei sozialen Aufwendungen für Mitarbeiter des Material- und Fertigungsbereichs, für die nach Gesetz, Tarifvertrag oder Anstellungsvertrag eine Verpflichtung existiert, wird von der hM hingegen eine Einbeziehungspflicht gesehen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 198; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 435; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 132; abl. für die Aufwendungen für den Krankheitsfall nach dem Lohnfortzahlungsgesetz: HAUSER/HAGENAU, DB 1990, 440 ff.; BACHEM, BB 1991, 380 ff.; HARTUNG, BB 1991, 872). Gemäß R 6.3 Abs. 4 Satz 4 EStR 2008 und FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 (6 K 69/05, DStRE 2009, 1290, rkr.) sind freiwillig gezahlte Erfolgsprämien nicht den Verwaltungskosten, sondern den freiwilligen sozialen

Leistungen zuzuordnen, für die ebenfalls ein Einbeziehungswahlrecht besteht (krit. hierzu KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 201; s. Anm. 463a).

Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung: Dazu gehören Aufwendungen für Pensions- oder Unterstützungskassen, Pensionsfonds, für Zuführungen zu Pensionsrückstellungen sowie für Direktversicherungen. Hierfür gilt nach hM unverändert ein Einbeziehungswahlrecht (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 434 mwN sowie R 6.3 Abs. 4 Satz 5 EStR 2008).

4. Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)

a) Forschungs- und Entwicklungskosten

464

Grundlagenforschung: Gemäß § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB ist die Einbeziehung von Forschungskosten in die HK ausgeschlossen, da diese vor dem Beginn des Herstellungszeitraums anfallen. Es fehlt ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der späteren Herstellung der Erzeugnisse (vgl. bereits vor Umsetzung des BilMoG: BFH v. 17.12.1976 – III R 141/74, BStBl. II 1977, 234; BMF v. 26.11.1985, BStBl. I 1985, 683; ADS VI. § 255 HGB Rn. 151 sowie KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 284). Das Einbeziehungsverbot gilt für alle handelsrechtl. VG und über das Maßgeblichkeitsprinzip auch stl. für alle WG.

Entwicklungskosten dürfen stl. aufgrund des Aktivierungsverbots für immaterielle WG nach § 5 Abs. 2 grds. nicht aktiviert werden. Bei einer Aktivierung immaterieller WG des Umlaufvermögens oder als Sondereinzelkosten der Fertigung materieller WG (s. ausführl. Anm. 463b) ist eine Einbeziehbarkeit in die HK von WG geboten. Für die Einbeziehung in die Sondereinzelkosten der Fertigung sollte die Legaldefinition des § 255 Abs. 2a HGB herangezogen werden (vgl. dazu ARBEITSKREIS „IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN“ DER SCHMALLENBACH GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V., DB 2008, 1816 f.; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 488 mwN; s. auch KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 202, der für ein generelles Aktivierungsverbot für Entwicklungskosten plädiert).

Entwicklungskosten für Weiterentwicklungen materieller Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter der laufenden Produktion werden überwiegend den einbeziehungspflichtigen FGK zugeordnet (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 151; OESTREICHER in Beck HdR, B163, Rn. 53; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 285), sofern damit keine „wesentliche Änderung“ der Produktion einhergeht. Auch die Abgrenzung zwischen den Entwicklungskosten für Produkte der derzeitigen Herstellung (= Einbeziehungspflicht) und der zukünftigen Herstellung (je nach Festlegung des Beginns der Herstellung = Einbeziehungspflicht oder -verbot) ist uE insbes. bei neuen Produktvarianten mit erheblichen Ermessensspielräumen verbunden.

Auftrags- oder objektgebundene Entwicklungskosten (insbes. vorgelagerte Kosten für Planung und Konstruktion) sind nach hM den Sondereinzelkosten der Fertigung zuzurechnen, für die eine Einbeziehungspflicht besteht (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 151 sowie Anm. 463b mwN).

b) Vertriebskosten

464a

Auch nach Umsetzung des BilMoG gibt es keine Legaldefinition für den Begriff der Vertriebskosten. Nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB dürfen Vertriebskosten

nicht in HK einbezogen werden. Diese Vorschrift gilt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich.

Siehe auch § 153 Abs. 2 AktG 1965; R 6.3 Abs. 5 Satz 3 EStR 2008; stRspr., zB BFH v. 29.10.1969 – I 93/64, BStBl. II 1970, 178 aE; v. 19.6.1973 – I R 206/71, BStBl. II 1973, 774; v. 3.3.1978 – III R 30/76 und III R 46/76, BStBl. II 1978, 412 und 413; BGH v. 12.7.1981 – II ZR 175/81, DB 1982, 1861 Abschn. 2a.

Vertriebseinzel- und -gemeinkosten: In der Literatur ist unstrittig, dass dieses Einbeziehungsverbot für alle Vertriebseinzel- und -gemeinkosten gilt (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 442 und 449; ADS VI. § 255 HGB Rn. 211 und 216).

Typische nicht einbeziehungsfähige Vertriebseinzelkosten sind Außenverpackungen um das bereits verpackte Produkt (BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 88, 961). Die Abgrenzung zu den aktivierungspflichtigen Materialeinzelkosten wird über das Kriterium der Verkaufsfähigkeit vorgenommen (vgl. BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; v. 12.11.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, 558, Rn. 21).

Zu den nicht aktivierbaren Vertriebsgemeinkosten gehören zB folgende vertriebstypische Kostenarten (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 Rn. 443; ADS VI. § 255 HGB Rn. 216):

- Kosten der Marktforschung, Werbung (Inserate, Funk & Fernsehen, Reklamematerial) und Absatzförderung (Ausstellungen, Messen);
- Provisionszahlungen und zugesagte Festgehälter für Vertreter;
- Verkäuferschulung;
- Reisekosten für Vertriebsmitarbeiter;
- Warenproben und Muster.

Ein Großteil der Kostenarten kann dem Vertriebsbereich nur über die jeweiligen Kostenstellen zugeordnet werden. So sind zB Personalkosten, Abschreibungen, Kommunikationskosten und Energiekosten nicht einbeziehungsfähig, wenn sie auf typischen Vertriebskostenstellen anfallen. Diese sind zB:

- Fertigungsendlager, Vertriebslager, Kommissionierung und Versand der Fertigerzeugnisse;
- Innerbetrieblicher Transport für Fertigerzeugnisse;
- Kundendienst;
- Marketing;
- Verkauf.

Sondereinzelkosten des Vertriebs dürfen bereits seit dem BiRiLiG nicht mehr aktiviert werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 211; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 270; IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 12). Abzugrenzen sind hiervon Kosten, die sowohl bei der Fertigung als auch im Vertrieb anfallen (s. unten Abgrenzungsfragen). Unter dieses Aktivierungsverbot fallen nicht Zölle und Verbrauchsteuern, da hier nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Ziff. 1 stl. eine Aktivierungspflicht besteht (s. § 5 Anm. 1970–1990).

Abgrenzungsfragen: Nicht eindeutig ist, inwieweit Kosten der Auftragselerangung und Auftragsvorbereitung sowie -abwicklung bei auftragsgebundenen Fertigungen in Ausnahmefällen dem Herstellungsbereich zugeordnet werden können (vgl. hierzu GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 456; „nur in sehr eingeschränktem Umfang“ für Kosten der Auftragselerangung nach

ADS VI. § 255 HGB Rn. 213; weitergehend KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 194 f.). Nach BFH v. 13.9.1989 (II R 1/87, BStBl. II 1990, 47) gelten zB Kosten der Auftragsnachmessung als nicht aktivierbare Vertriebskosten. In Fällen, in denen Angebotsunterlagen (etwa Konstruktionszeichnungen, Planungen zur Auftragsabwicklung in der Fertigung, Modelle, uU als Sondereinzelkosten der Fertigung aktivierungspflichtig) nach erfolgten Aufträgen in der Fertigung verwandt werden, ist es uE nicht zu beanstanden, diese – auch im Rahmen des Vertriebs angefallenen – Kosten dem Fertigungsbereich und somit den HK zuzurechnen. Entscheidend für die Aktivierung derartiger Kosten sollte als zusätzliches Kriterium die Werthaltigkeit der zu fertigenden Produkte sein (vgl. OESTREICHER in Beck HdR, B 163, Rn. 227). Sollte eine überwiegende Zuordnung zum Fertigungsbereich oder die Werthaltigkeit nicht gegeben sein, so ist aufgrund der expliziten Regelung in § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB und des im Bilanzrecht verankerten Vorsichtsprinzips das Einbeziehungsverbot verbindlich; dieses Verbot gilt auch für alle Zweifelsfälle (zB gleiche Nutzung im Herstellungs- und Vertriebsbereich bei nicht gewährleister Werthaltigkeit).

5. Zinsen (§ 255 Abs. 3 HGB)

465

Eigenkapitalzinsen sind keine ausgabenwirksamen Aufwendungen und aufgrund des pagatorischen Prinzips nicht aktivierbar (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 200; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 302). Sie stellen daher keine HK dar und gelten folglich nur als kalkulatorische Größe, die im Rahmen der Kostenrechnung (zusätzlich) berücksichtigt werden kann.

Fremdkapitalzinsen gehörten bis zur Verabschiedung des BiRiLiG nach überwiegender stl. Rspr. und nach Ansicht der FinVerw. grds. nicht zu den HK derjenigen WG, deren Herstellung über einen Kredit finanziert worden ist.

BFH v. 15.5.1952 – IV 469/51 U, BStBl. III 1952, 169 drittelzter Abs.; v. 27.8.1953 – IV 324/53, BB 1954, 830; v. 16.9.1958 – I 351/56 U, BStBl. III 1958, 462 Abschn. 2a; v. 24.4.1959 – VI 19/57 U, BStBl. III 1959, 236; v. 24.5.1968 – VI R 6/67 BStBl. II 1968, 574, jedoch nur im Leitsatz; v. 18.3.1970 – I R 105/66, BStBl. II 1970, 529, beiläufig: Die Einrechnung von Fremdkapitalzinsen in die HK werde handelsrechtl. im Allgemeinen nicht für richtig gehalten.

In den 70er Jahren setzte sich jedoch im Handelsrecht und in der FinVerw. die Auffassung durch, dass als Ausnahme vom grundsätzlichen Aktivierungsverbot unter bestimmten Voraussetzungen Fremdkapitalzinsen im Rahmen der HK angesetzt werden durften (vgl. HFA des IDW, WPg. 1974, 324; BMF v. 24.2.1975, BStBl. I 1975, 212 ff.). Aufgrund der 4. EG-Richtlinie wurde im Rahmen des BiRiLiG im HGB ein Unternehmenswahlrecht (s. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 170 ff.) für den Ansatz von Fremdkapitalzinsen in Form einer Bewertungshilfe geschaffen (Begründung RegE BiRiLiG, 88; s. auch GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 502). In § 255 Abs. 3 HGB wird das Wahlrecht wie folgt umschrieben:

„¹Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. ²Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Fall gelten sie als HK des Vermögensgegenstands.“

Nach dieser Regelung wird festgestellt, dass für Fremdkapitalzinsen grds. ein Einbeziehungsverbot gilt, es sei denn, dass der Ausnahmetatbestand in Satz 2 erfüllt ist.

Materielle Maßgeblichkeit: Für den Ausnahmefall gilt handelsrechtl. ein Unternehmenswahlrecht, das aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auch

strechtl. ohne Änderungen gelten müsste (vgl. auch das Einbeziehungswahlrecht in R 6.3. Abs. 4 Satz 1 EStR 2008). Die Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 61) hat inzwischen auch der BFH (v. 19.10.2006 – III R 73/05, BStBl. II 2007, 331) in einer Entsch. zum Investitionszulagenrecht anerkannt, wobei die Frage der Einbeziehungspflicht oder der einheitlichen Handhabung in der Besteuerung und bei der Investitionszulage (sog. formelle Maßgeblichkeit, s. § 5 Anm. 62) vom BFH nicht entschieden wurde (s. BMF v. 8.5.2008, BStBl. I 2008, 590 – Tz. 186). Nach der Stellungnahme HFA 31/2010 des IDW ist die gesetzliche Regelung eng auszulegen (WPg. Supplement 3/2010, Rn. 24).

Kriterien: Für die Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen ist eine objekt- oder auftragsbezogene Finanzierung notwendig. Wenn keine direkte Zurechnung von Krediten aufgrund kreditvertraglicher Vereinbarung (zweckgebundene Verwendung der Mittel) vorgenommen werden kann, so sollten zumindest Indizien für einen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang vorliegen. Derartige Zusammenhänge dürften bei größeren Projekten (zB Flugzeuge, Schiffe, Bauten, Kraftwerke, größere Investitionsvorhaben) herleitbar sein (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 506 f.). Das Wahlrecht gilt nicht nur für WG des Anlagevermögens, sondern auch für WG des Umlaufvermögens (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 172). Insoweit können auch die Hersteller von größeren Objekten (zB Werften, Anlagenbauer) konkret zuordenbare Fremdkapitalzinsen in die HK einbeziehen.

Neben dem sachlichen (auftragsbezogenen) Zusammenhang ist der – zweite eingrenzende – zeitliche Zusammenhang zu beachten. Danach darf nach Feststellung des sachlichen Zusammenhangs einer Finanzierung zu einem konkreten Auftrag oder Objekt der Ansatz von Fremdkapitalzinsen nur insoweit erfolgen, als die Zinsen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Sobald ein WG einen auslieferungs- oder verkaufsfähigen Zustand erreicht hat, ist das Ende des HKZeitraums und somit die zeitliche Grenze für die Aktivierbarkeit von Fremdkapitalzinsen gegeben. Fremdkapitalzinsen, die auf den Vertriebsbereich (zB Zinsen für auf Lager liegende fertiggestellte Produkte) entfallen, dürfen nicht in die HK einbezogen werden.

Anwendung der formellen Maßgeblichkeit: R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 hat die Diskussion um mögliche Unterschiede hinsichtlich der Einbeziehbarkeit von Fremdkapitalzinsen in StBil. und HBil. im Ergebnis entschärft. Nach hM wird die stl. Zulässigkeit der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen befürwortet (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 206; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 510; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 186). Uneinigkeit besteht jedoch im Hinblick auf die gesetzliche Grundlage für die Einbeziehung und Verpflichtung zur gleichartigen Ausübung des Einbeziehungswahlrechts in HBil. und StBil., wie sie von der FinVerw. auch seit der Änderung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG verlangt wird (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 222 – Tz. 6 sowie R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR 2008 vor dem BilMoG; ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, B 163, Rn. 188).

Stellungnahme: Seit dem Wegfall des § 5 Abs. 1 Satz 2 besteht uE keine Rechtsgrundlage mehr für eine formelle Maßgeblichkeit, so dass das Wahlrecht bei der stl. Gewinnermittlung auch unabhängig von der HBil. ausgeübt werden kann (zur Begr. s. § 5 Anm. 62).

Stundung: Eine Berücksichtigung von Zinsen ist auch bei unverzinslicher Stundung von HKBestandteilen (zB AK von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen) erforderlich. Eine unverzinsliche Stundung bewirkt, dass die betroffenen HKBe-

standteile nur mit dem Barwert der entsprechenden Verbindlichkeiten in die HK einbezogen werden dürfen (vgl. BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]).

6. Nachträgliche Herstellungskosten

466

Aufwendungen, die nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung – also dem Ende des HKZeitraums (s. Anm. 266) – anfallen, können uU als nachträgliche HK angesetzt werden. Ein WG ist fertiggestellt, wenn es seine bestimmungsgemäße Nutzung erreicht hat (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 – Rn. 16, sowie Anm. 266 mwN). Nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung können noch anfallende Aufwendungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Herstellungsprozess stehen (vgl. zB BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431 – Rn. 17). „Aufwand, der zu den HK eines Gebäudes gehört, verliert diese Eigenschaft nicht dadurch, dass er erst zu einem Zeitpunkt anfällt, der nach dem Beginn der bestimmungsmäßigen Nutzung liegt, sofern es sich nicht um Erhaltungsaufwand handelt“ (BFH v. 8.3.1984 – IX R 45/80, BStBl. II 1984, 702 – Rn. 21; v. 6.5.2003 – IX R 51/00, BStBl. II 2003, 710, betr. Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen).

Beispiele:

- Nach BFH v. 29.8.1989 (IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430 [432]) sind bei einem Gebäude nach Fertigstellung dann nachträgliche HK gegeben, wenn Bestandteile eingebaut werden, die bisher nicht vorhanden waren (zB Markise).
- Der Einbau einer Alarmanlage in ein fertiggestelltes Haus führt zu nachträglichen HK des Hauses, da die Alarmanlage als unselbständiger Gebäudeteil gilt (vgl. BFH v. 16.2.1993, BStBl. II 1993, 544).

Denkbar sind nachträgliche HK ferner bei nachträglichen Preisänderungen (etwa aufgrund einer Nachkalkulation) von in den Herstellungsprozess einbezogenen Teilen oder Teilleistungen (zur Anschaffung s. Anm. 288 ff.), bei nachträglichen Erschließungskosten oder etwa aufgrund eines Schadenersatzprozesses (s. auch Anm. 297).

Außerdem gibt es bei Erweiterungen, wesentlichen Verbesserungen oder Funktionsänderungen nachträgliche HK (zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. Anm. 470 ff.).

Beispiel: Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes, die nicht bereits als sog. anschaffungsnaher Herstellungsaufwand zu beurteilen sind, führen nur dann zu (nachträglichen) HK infolge einer wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2 HGB), wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über die zeitgemäße substanzerhaltende Bestandteilerneuerung hinaus den Gebrauchswert des Hauses insgesamt deutlich erhöhen (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632).

Bilanzielle Behandlung:

► *Die nachträglichen HK* müssen in dem Jahr, in dem sie angefallen sind, dem Bilanzansatz für das WG – gleichgültig, ob dieser die AK, HK oder den Teilwert darstellt – zugeschlagen (zuaktiviert) werden (vgl. zB RFH v. 23.7.1935, RStBl. 1935, 1198; BFH v. 25.11.1970 – I R 165/67, BStBl. II 1971, 142; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 302). Die Abschreibung der neuen Bemessungsgrundlage ist über die uU neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen (vgl. § 7 Abs. 1; R 7.3 Abs. 5 EStR 2005). Wenn die nachträglichen HK unter Berücksichtigung des Zustands nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten zu einer längeren Nutzung führen können, so ist die Restnutzungsdauer idR zu verlängern und neu zu schätzen (WALDHOFF, in KSM, § 7 Rn. B 245).

► *Ausgeschiedene Teile des Wirtschaftsguts*, bei welchem (aktivierungspflichtiger) Herstellungsaufwand vorgenommen worden ist, sind im Weg der AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 oder der Teilwertabschreibung auszubuchen, soweit ihre AK oder HK noch nicht völlig abgesetzt worden sind (vgl. zB BFH v. 23.6.1961 – VI 161/60 U, BStBl. III 1961, 401, betr. Öfen; zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand s. Anm. 470 ff.).

V. Ermittlung der Herstellungskosten

Schrifttum: FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im Handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; SELCHERT, Probleme der Unter- und Obergrenze von Herstellungskosten, BB 1986, 2298; MOXTER, Aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BB 1988, 937; HORVATH/MAYER, Prozeßkostenrechnung. Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, Controlling 1989, 214; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; SCHNEELOCH, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1989, 285; FISCHER/KLEIN, Einsatz der Prozeßkostenrechnung zur Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten, DB 1995, 485; RITZROW, Bewertung der Fertig- und Teilfertigerzeugnisse in der Steuerbilanz, SteuStud. 1995, 393; KIRSCH, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozeßkostenrechnung, WPg. 1999, 281; WEISSENBERGER/STROMANN, Die Bedeutung von Prozesskosten für die Bewertung der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, DBW 2000, 607; COENENBERG UA., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 7. Aufl., Stuttgart 2009; SCHWEITZER/KÜPPER, Systeme der Kostenrechnung, 10. Aufl., München 2011.

Bedeutung der Betriebsabrechnung: Die Ergebnisse der Betriebsabrechnung dienen in der Praxis idR als Anhaltspunkt für die Ermittlung der HK (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 217). Es ist jedoch zu beachten, dass die Kostenrechnung in der Hauptsache andere Zwecke verfolgt, und hier die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Daten zB für die „Kostenkontrolle, Kostensenkung und Steigerung der Wirtschaftlichkeit und der Produktivität“ (MÖLLERS, WPg. 1956, 223; ebenso VAN DER VELDE, StbJb. 1956/57, 341 und DB 1962, 709) im Mittelpunkt steht. Entscheidend für den Ansatz der HK sind allerdings nicht die tatsächlich vorgenommenen kostenrechnungsmäßigen Zuwendungen oder die angewandten Kostenrechnungsmethoden (vgl. für das Handelsrecht: IDW, RS HFA 31, WPg. Supplement 3/2010, Rn. 19). Die Betriebsabrechnung und die Kostenrechnung können nur dann übernommen werden, wenn die nach § 255 HGB verbindlichen Kriterien eingehalten werden. Die Kostenrechnung sollte dabei insbes. auf die Möglichkeit der Zurechnung, also die Zurechenbarkeit zu einer der in § 255 Abs. 2 HGB angeführten Aufwands-(Kosten-)arten abstellen sowie die Anders- und Zusatzkosten jeweils getrennt ausweisen.

Kostenrechnungsverfahren: Der Gesetzgeber hat in § 255 HGB kein bestimmtes Kostenrechnungsverfahren vorgeschrieben (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 118; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 205). Sofern die Kostenrechnung von den handels- und strechtl. Prinzipien abweicht, ist es ggf. erforderlich, gesonderte Kostenrechnungen für die Bestandsbewertung zu erstellen. Im Rahmen der Bp. kann dies von den Stpfl. insbes. dann verlangt werden, wenn die einzelnen Kostenarten iSd. R 6.3 EStR nicht plausibel aufschlüsselbar sind. Insbesondere ist es erforderlich, die Kosten der Forschung und Entwicklung, des Herstellungsbereichs sowie der Verwaltung und des Vertriebs getrennt zu ermitteln. Ferner sollte darauf geachtet wer-

den, dass bei der Ermittlung der Einzelkosten das Kriterium der „Zurechenbarkeit“ beachtet wird (s. Anm. 459 „Einzel erfassbare Kosten“). Sofern ein gesonderter Ausweis nicht erfolgt, muss im Rahmen der Bp. damit gerechnet werden, dass eine Schätzung vorgenommen wird und dass der Kreis der iSd. R 6.3 EStR einbeziehungspflichtigen Material- und FGK möglichst weit gezogen wird, so dass es zu einer Gewinnerhöhung sowie einer Steuermehrbelastung für den Stpfl. kommen kann.

Die Konzeption des § 255 Abs. 2 HGB und des R 6.3 EStR 2008 gehen von der Anwendung der Zuschlagskalkulation aus (vgl. MOXTER, BB 1988, 940; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 118). Es ist aber durchaus möglich, andere Kostenrechnungsverfahren – wie zB die Divisionskalkulation oder die Prozesskostenrechnung – anzuwenden, wenn dabei die einrechenbaren und -pflichtigen Kostenarten iSd. § 255 HGB und des R 6.3 EStR ermittelbar sind (vgl. MOXTER, BB 1988, 940; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 118; GROTTTEL/PASTOR in Beck-Bil-Komm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Divisionskalkulation“; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 514 f.).

Ist-Kostenrechnung: Die tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Ist-Kosten) bilden unter Beachtung der Einbeziehbarkeit iSd. § 255 HGB die HKObergrenze (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 222). Eine Überschreitung der Ist-Kosten würde zu einem unzulässigen Ausweis unrealisierter Gewinne führen. Jedoch scheint es aus Wirtschaftlichkeitsgründen gerechtfertigt zu sein, wenn man für die tatsächlichen Ist-Verbräuche und Ist-Preise entsprechend den Bewertungsvereinfachungsverfahren eine Durchschnittsbildung zulässt (vgl. WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 82–84). Die normalisierten Durchschnittsverbräuche und -preise dürfen allerdings nicht erheblich von der Ist-Situation abweichen; insoweit dürfen Planungsrechnungen nicht verwandt werden (differenzierend: KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 381, die die Verwendung [korrigierter] Planherstellkosten für bilanzielle Zwecke grds. für möglich halten).

Normalkostenrechnung: Abweichungen von der Ist-Kostenrechnung sind bei unwirtschaftlicher Produktionsweise, Unterbeschäftigung oder bei zu hohen, marktunüblichen Einkaufspreisen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erforderlich. Hier ist iSd. Angemessenheitsprinzips (s. Anm. 463c) zu prüfen, ob und wann ein Übergang auf „normalisierte Größen“ notwendig ist. Zur Ausschaltung von Beschäftigungsgradschwankungen wird für die Verrechnung der Gemeinkosten von einer sog. Normalbeschäftigung ausgegangen, die der praktisch realisierbaren Kapazität entspricht und idR nur als betriebsindividuelle Bandbreite definiert werden kann (WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 96; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 298; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 261 bevorzugt das „System der Sollkosten“). Überwiegend wird eine Pflicht zur Eliminierung der sog. Leerkosten erst gefordert, „wenn die tatsächliche Beschäftigung 70 % der normalerweise erreichbaren Kapazität übersteigt“ (KÜTING, BB 1989, 587 [595]; ebenso KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 299; OESTREICHER in Beck-HdR, B163, Rn. 97); auch WERNDL (in KSM, § 6 Rn. B 261) befürwortet die Eliminierung von Leerkosten erst bei einer „dauerhaften und offensichtlichen Unterauslastung“. Der Wortlaut der R 6.3. Abs. 6 EStR 2008 weist hingegen auf eine engere Bandbreite zur Einbeziehung von Leerkosten in die HK hin: „Wird ein Betrieb infolge teilweiser Stilllegung oder mangelnder Aufträge nicht voll ausgenutzt, sind die dadurch verursachten Kosten bei der Berechnung der HK nicht zu berücksichtigen.“

Andere Verfahren: Von ADS (VI. § 255 HGB Rn. 228–236) werden weitere Verfahren für die Berechnung der HK zugelassen, und zwar:

- Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Unternehmens,
- Kosten auf Basis des kostengünstigsten Betriebs eines Konzerns sowie
- Kosten auf Basis des nach dem jeweiligen Stand der Technik kostengünstigsten Betriebs.

Diese Verfahren betonen uE einen Ideal-Zustand eines Unternehmens und weichen von dem für die HK geltenden pagatorischen Prinzip erheblich ab. Da nicht der tatsächliche Produktionsbetrieb des bilanzierenden Unternehmens, sondern ein anderer (fremder) Betrieb als Basis herangezogen wird, sind diese Verfahren für die HKBewertung abzulehnen (ebenso WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 86–88). Sollten die HK von den Marktpreisen abweichen, so ist ggf. eine Teilwertabschreibung auf die WG erforderlich. Ferner werden von ADS VI. § 255 HGB Rn. 227 noch die „Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung“, dh. eine Bewertung mit demjenigen Beschäftigungsgrad mit den niedrigsten Stückkosten, für zulässig gehalten. Dieser Beschäftigungsgrad ist regelmäßig nicht zu erreichen, so dass eine Bewertung zu den niedrigsten Stückkosten zur Bildung stiller Reserven führt und somit der Einblick in die Ertragslage erheblich beeinträchtigt wird. Daher ist uE auch diese Methode bei der stl. HKBewertung nicht anwendbar (aA KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 294).

Zuschlagskalkulation: Die Zuschlagskalkulation basiert auf der Differenzierung von Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten. Dabei werden die Material-, Fertigungs- und Sondereinzelkosten direkt verrechnet, die Material- und FGK indirekt über Zuschlags- und Verrechnungssätze zugeschlagen (vgl. COENENBERG UA., 7. Aufl. 2009, 130 ff.; SCHWEITZER/KÜPPER, 10. Aufl. 2011, 171 ff.; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 514). Insoweit handelt es sich um eine Addition aller direkt und indirekt verbrauchten Güter (progressive Methode). Diese Methode wird v. Gesetzgeber und von der FinVerw. (R 6.3 EStR 2008) präferiert (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 206), wobei – allerdings mit Mehraufwand aufgrund von Sonderrechnungen – auch andere Kalkulationsverfahren rechtlich zulässig sind (vgl. COENENBERG UA., 7. Aufl. 2009, 130 ff.; SCHWEITZER/KÜPPER, 10. Aufl. 2011, 171 ff.; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 514).

Divisionskalkulation: Bei dem Verfahren der Divisionskalkulation sind zB die Vorräte (unfertige und fertige Erzeugnisse) „mit den durchschnittlichen Kosten je Einheit“ (ADS VI. § 255 HGB Rn. 238) anzusetzen. Die seit dem BilMoG bestehende Einbeziehungspflicht für produktionsabhängige Einzel- und Gemeinkosten hat die Anwendung der Divisionskalkulation erleichtert, da die Sonderrechnungen zur Trennung von EK und GK an Bedeutung verloren haben. Weiterhin ist aber darauf zu achten, dass die Verwaltungs- und Vertriebskosten getrennt von dem Herstellungsbereich ausgewiesen werden (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Divisionskalkulation“). Wenn am Bilanzstichtag unfertige Erzeugnisse in unterschiedlichen Fertigungsstufen vorliegen, ist eine Stufendivisionskalkulation erforderlich, bei der eine Kostenstellenbildung entsprechend den einzelnen Produktionsstufen erfolgt (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 239; WOHLGEMUTH, HdJ I/10, Rn. 122). Nach ADS wird für die Zurechnung der allgemeinen Verwaltungskosten und der sozialen Aufwendungen eine Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der Kostensummen der einzelnen Produktionsstufen (ohne Materialkosten) idR für zulässig gehalten (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 239).

Äquivalenzziffernrechnung: Hierbei handelt es sich um ein spezielles Verfahren der Divisionskalkulation für ähnliche Produkte (insbes. Sortenproduktion).

Durch die Verwendung von Gewichtungs- und Wertigkeitsziffern (Äquivalenzziffern) wird die Kostenverursachung oder -einwirkung der Herstellung der Produkte und somit deren Kostenintensität berücksichtigt und gleichwertig gemacht, damit die Divisionskalkulation durchgeführt werden kann (vgl. KNOP/KÜTING in KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 376; COENENBERG UA., 7. Aufl. 2009, 135 f.; SCHWEITZER/KÜPPER, 10. Aufl. 2011, 169 f. mit Beispielen).

Prozess(orientierte) Kostenrechnung: Die Prozesskostenrechnung stellt eine Weiterentwicklung der fertigungsorientierten Verfahren der traditionellen Vollkostenrechnung dar, die aufgrund des permanenten Anstiegs der Kosten in den „indirekten“ Leistungsbereichen (zB Beschaffung, Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung, Auftragsabwicklung) entwickelt wurde (vgl. hierzu ausführl. HORVARH/MAYER, Controlling, 1989, 214f.). Im Gegensatz zur klassischen Zuschlagskalkulation werden Gemeinkosten nicht mehr auf Grundlage wertmäßiger Bezugsgrößen (Material- und Fertigungseinzelkosten) verrechnet, sondern eine Schlüsselung anhand mengenmäßiger Kosteneinflussgrößen (zB Anzahl der Bestellungen, Anzahl der betreuten Lieferanten) vorgenommen, wobei die Zuordnung des Kostenvolumens zu den Prozessen wegen des hohen Anteils an Personalkosten idR über die Arbeitszeit erfolgt. Zur Ermittlung der HK werden die (prozessorientierten) Gemeinkosten (zB Prozesskosten für eine Bestellung) den jeweiligen Kostenträgern in Abhängigkeit von den hierfür benötigten Prozessmengen zugeschlüsselt. Tendenziell ist damit eine Verringerung der HK für Standardprodukte und eine Erhöhung der HK für komplexe Produkte und Spezialanfertigungen verbunden (vgl. hierzu KIRSCH, WPg. 1999, 281 f.; WEISSENBERGER/STROMANN, DBW 2000, 607 f.). Die grundsätzliche Zulässigkeit der Prozesskostenrechnung zur Ermittlung der HK ist weitgehend anerkannt (KNOP/KÜTING in KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 205 und 385; WEISSENBERGER/STROMANN, DBW 2000, 619; FISCHER/KLEIN, ZfB 1995, 1276; KIRSCH, WPg. 1999, 281 [286]), die Einstufung als ein der Zuschlagskalkulation überlegenes Bewertungsinstrument ist jedoch umstritten (abl. KNOP/KÜTING in KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 385 mwN).

Kuppelproduktion: Da bei der Kuppelproduktion idR eine Einzelbewertung nicht möglich ist, sind für die Ermittlung der HK vereinfachende Verfahren erforderlich. Dabei wird die Anwendung der Marktwertmethode und der Restwert- oder Subtraktionsmethode diskutiert (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 218 f.; COENENBERG UA., 7. Aufl. 2009, 143 f.; SCHWEITZER/KÜPPER, 10. Aufl. 2011, 179 f.). Die Restwert- oder Subtraktionsmethode ist idR anzuwenden, wenn man die Kuppelprodukte (zB bei chemischen Produktionsprozessen, Raffinerien oder beim Abbau von Bodenschätzen) in ein Hauptprodukt und mehrere Nebenprodukte unterteilen kann; bei diesem Verfahren werden zur Ermittlung der HK des Hauptprodukts von den HK des gesamten Kuppelprozesses die Verkaufserlöse der Nebenprodukte (ohne anteilige Weiterverarbeitungs- und Vertriebskosten) abgesetzt (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“).

Leitsätze für die Preisermittlung (LSP): Die LSP wurden durch eine VO des Bundesministers für Wirtschaft festgeschrieben (VO PR 30/53 v. 21.11.1953 mit Anlage, BANz. Nr. 244 v. 18.12.1953 mit zahlreichen Änderungen; vgl. hierzu MICHAELIS/RHÖSA, Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Loseblattsamm-

lung; COENENBERG UA., 7. Aufl. 2009, 144). Sie dienen der Preisermittlung bei öffentlichen Aufträgen. Die Preisermittlung erfolgt dabei auf Grundlage einer detailliert festgelegten Selbstkostenkalkulation, die allerdings nicht für die handels- oder steuerrechtl. HKDefinition verbindlich sein kann, da nach den LSP auch kalkulatorische Kosten wie zB kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen und Wagniskosten in die Selbstkosten für die öffentlichen Aufträge einbezogen werden dürfen.

VI. Besondere Arten von Herstellungskosten

468 1. Teilerstellungskosten

Ist die Herstellung am Bilanzstichtag noch nicht beendet, so sind die TeilHK zu aktivieren. „Als TeilHK wird die Summe dieser Aufwendungen bezeichnet, die bis zum Ende eines Wj., das vor der Fertigstellung liegt, bereits entstanden sind“ (BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426/427; v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367 [368]; die Fertigstellung kann sich auch über mehrere Jahre erstrecken; zur Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung s. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 457–464; § 5 Anm. 258–261b). Die Aktivierung richtet sich danach, ob die angefallenen Kosten nach den GoB und entsprechend der HKDefinition (§ 255 HGB) in die HK einbeziehbar sind (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 457 ff.; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 7a Rn. 4). Voraussetzung für die Aktivierung von TeilHK ist, dass bei der Herstellung eines noch nicht fertiggestellten WG Aufwendungen durch den Verbrauch von Gütern und durch die (tatsächliche) Inanspruchnahme von Leistungen bzw. des Personals (Lohn) entstanden und diese nach § 255 HGB einbeziehbar sind (vgl. BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1968, 367 [368]). Dazu zählen nach Auffassung der FinVerw. bei der Herstellung eines Gebäudes „auch die Aufwendungen für das bis zum Ende des Wj. auf der Baustelle angelieferte, aber noch nicht verbaute Baumaterial“ (R 7a Abs. 6 Satz 1 EStR 2008). Anzahlungen, denen kein Güterverbrauch oder keine Leistungen gegenüberstehen, sind nicht als HK (zB als Vorräte oder Anlagen in Bau) aktivierbar (R 7a Abs. 6 Satz 1 EStR 2008; jedoch ist eine Aktivierung als Anzahlungen geboten). Keine Voraussetzung für die Aktivierung von TeilHK ist, dass schon entsprechende Zahlungen im Wj. geleistet worden sind (vgl. R 7a Abs. 6 Satz 2 EStR 2008).

Es ist nicht erforderlich, dass bis zum Bilanzstichtag durch die Aufwendungen bereits ein (greifbares) WG entstanden ist; ausreichend ist die Veranlassung der Aufwendungen durch die Herstellung eines WG, insbes. ihre Zweckbestimmung (glA R 6.3 Abs. 7 EStR 2008; die Rspr. des BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809, betr. Redaktionskosten – krit. hierzu BORDEWIN, BB 1975, 1472 f. – ist überholt, weil für den Ansatz von TeilHK bereits entstehende Gegenstände ausreichen; s. auch BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620). Daher gehören zu den HK auch fertigungsbezogene Vorbereitungskosten, zB Planungskosten (s. Anm. 647 ff.); es genügt, dass die Aufwendungen in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines WG anfallen (BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143 [145] betr. Aufwendungen für Abraumvorrat als HK des abzubauenen Bodenschatzes; BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441 [444]). BFH v. 12.6.1978 (GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620) rechnet zu den HK auch die Aufwendungen für die Anschaffung eines Gebäudes in Abbruchs- und Neubauabsicht.

Wenn zum Bilanzstichtag endgültig feststeht, dass das WG nicht fertiggestellt wird, sind die bis zum Bilanzstichtag entstandenen HK eines abnutzbaren WG in vollem Umfang als BA oder WK abzuziehen, sofern die Kosten nicht in die HK eines anderen WG einzubeziehen sind (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 438 mwN); bei nicht abnutzbaren WG scheidet hingegen die Berücksichtigung als sofortige WK aus (vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

Aktivierung von Teilerstellungskosten: s. auch § 5 Anm. 965, 971 f.; § 7a Anm. 44; zu den TeilHK und Anzahlungen nach dem FördG s. STUHRMANN, DStR 1993, 123.

2. Fiktive Herstellungskosten

Fiktive HK sind Beträge, die als HK gelten, ohne dass der Stpfl. sie tatsächlich in dieser Höhe aufgewendet hat (s. auch Anm. 303 über fiktive AK).

DM-Bilanzgesetz 1990 (DMBilG): Für das Beitrittsgebiet ergeben sich fiktive HK. § 5 DMBilG bestimmt, dass die allgemeinen handelsrechtl. Bewertungsvorschriften – hier § 255 Abs. 2 HGB – unter Beachtung der speziellen Regelungen (hier § 7 Abs. 1 und 3 DMBilG) anzuwenden sind (s. auch Anm. 64 f.). Nach § 7 Abs. 1 Satz 5 DMBilG gelten die „in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte ... für die Folgezeit als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit Berichtigungen nach § 36 nicht vorzunehmen sind“. Im Rahmen der DM-Eröffnungsbilanz ist der Begriff der Wiederherstellungskosten für die Neubewertung der WG eingeführt worden (vgl. hierzu FORSTER/GELHAUSEN/WAGNER in BUDDE/FORSTER, DMBilG, Kommentar, § 7 Rn. 68 ff.; vgl. auch § 12 DMBilG zur Bewertung der Vorräte). Nach § 7 Abs. 1 DMBilG dürfen die WG in der DM-Eröffnungsbilanz mit ihrem Neuwert, höchstens aber mit ihrem Zeitwert angesetzt werden.

VII. Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

Schrifttum: SUDHOFF, Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Stuw 1960 Sp. 243; GAIL, Erhaltungsaufwand bei wirtschaftlicher Abnutzung, BB 1970, 1343; OSWALD, Erhaltungsmaßnahmen im Zusammentreffen mit Herstellungsmaßnahmen, DStR 1974, 599; SCHINDELE, Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, Heidelberg, 4. Aufl. 1974; STRIPF, Abgrenzungsmerkmale für Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Betriebsgebäuden, DB 1974, 12; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden, DStZ 1977, 363; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Maschinen und Betriebsvorrichtungen, Inf. 1978, 389; GAIL, Funktionsänderung als Kriterium für die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand, StbJb. 1982/83, 298; BOHN, Die Behandlung von Modernisierungskosten in der Handelsbilanz, WPg. 1983, 137; RÖSSLER, Erhaltungsaufwand während der Herstellungsphase eines Gebäudes, DStR 1983, 731; POUGIN, Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1983, 241; FEUERSÄNGER/TISMER, Zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, DB 1984, 2015 (für Heranziehung der Rspr. zu § 13 Nr. 4 der VOB); IdW, Stellungnahme WFA 2/1983 „Zur Aktivierung von Modernisierungskosten bei Wohngebäuden“, WPg. 1984, 81; STREIM, Rückstellungen für Großreparaturen, BB 1985, 1575; BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf 1986; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, Diss., Göttingen 1986; STAHL, Erhaltungsaufwand, KÖSDI 1986, 6446; GLANEGGER, Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden, DB 1987,

2115 und 2173; DEUTSCHE BAUREVISION (Hrsg.), Die Aufhebung der Steuerbefreiungen von Unternehmen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Düsseldorf 1989; OBERMEIER, Thesen zum anschaffungsnahen Aufwand, DStR 1990, 409; HORLEMANN, Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Gebäuden, DSz 1991, 133; HEUERMANN, Anschaffungsnaher Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH, DB 1992, 600; HEUERMANN, Die Abziehbarkeit von Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel, DStR 1993, 1318; GAIL, Herstellung- und Erhaltungsaufwand bei Sanierungsmaßnahmen, in HERZIG (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 87; KRAMER, Vom Verhältnis von Absetzungen für Abnutzung und Reparaturaufwendungen, FR 1994, 485; PEZZER, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; SPINDLER, Zur Abgrenzung von Herstellung- und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996, 765; SPINDLER, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, BB 2002, 2041; WOLFF-DIEPENBROCK, Anschaffungsnaher Aufwendungen, DB 2002, 1286; PANNEN, Bestandaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; VOGELGESANG, Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahen Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, 65; NEUFANG, Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden – Ein Vergleich der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung, BB 2004, 78; G. SÖFFING, Der anschaffungsnaher Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946.

Siehe auch vor Anm. 454, vor Anm. 730 (anschaffungsnaher Aufwendungen) und vor Anm. 654 (Gebäude).

Verwaltungsanweisungen: R 157 EStR aF = R 21.1 EStR; BMF v. 28.2.1978, BStBl. I 1978, 136; OFD Nürnberg v. 2.11.1989, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 344 (betr. schadstoffreduzierende Maßnahmen beim Pkw.); BMF v. 10.10.1991, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 70 (betr. Behandlungsplatz bei einem Zahnarzt, Amalgamabschneider); Erläss Sächs. FinMin. v. 8.10.1991, FR 1992, 57 = StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71 (betr. Rohrleitungen); BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386; OFD München v. 11.6.2004 – S 2211 - 45 St 41, DStR 2004, 1338.

1. Allgemeines zur Unterscheidung zwischen Herstellung- und Erhaltungsaufwand

470 a) Überblick und Geltungsbereich

Herstellungsaufwand ist bei abnutzbaren Anlagegütern zu aktivieren und auf die ND verteilt „abzuschreiben“ (s. Anm. 544). Bei nichtabnutzbaren WG erfolgt die Aktivierung ohne die Möglichkeit planmäßiger Abschreibung; zulässig sind nur Teilwertabschreibungen (über HK beim Grund und Boden s. Anm. 782, beim Umlaufvermögen s. Anm. 975–1000).

Erhaltungsaufwand ist dagegen im Zeitpunkt der Entstehung und bei Überschussrechnung bei Abfluss (§ 11 Abs. 2) in voller Höhe abziehbar (s. Anm. 477).

Bedeutung, Geltungsbereich: Aus der unterschiedlichen Behandlung (s.o.) gewinnt die Unterscheidung, die im Laufe der Rechtsentwicklung nicht immer einheitlich gesehen wurde (s. Anm. 472), ihre Bedeutung (s. Anm. 471). Da der HK-Begriff nicht nur für die Gewinn-, sondern auch für die Überschusseinkunftsarten gilt (zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 29/97, BStBl. II 2003, 569; v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922; s. Anm. 261), ist die Unterscheidung zwischen Herstellung- und Erhaltungsaufwand sowohl für die Gewinneinkünfte als auch für die Überschusseinkünfte anzuwenden (s. Anm. 457).

Die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands (s. allg. Anm. 481) erfolgt dementsprechend negativ (s. Anm. 476) ausgehend vom Begriff der HK (so auch SPINDLER, DStR 1996, 766; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 375 und 390; s. dazu Anm. 267, 460); dadurch lassen sich Merkmale gewinnen, die für die Abgrenzung maßgebend sind (s. Anm. 265, 455 und 482).

b) Bedeutung der Unterscheidung

471

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 dürfen HK bei WG, deren Verwendung oder Nutzung sich durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, nicht im Wj. der Aufwendung voll abgesetzt werden. Insofern wirken Herstellungsaufwendungen zunächst erfolgsneutral (s. Anm. 454). Sie müssen vielmehr bei abnutzbaren WG auf die ND als Aufwand verteilt werden (zur Verteilung von nachträglichen HK, zB durch wesentliche Verbesserung, s. § 7 Anm. 152 und § 7a Anm. 26). Erhaltungsaufwendungen sind jedoch grds. als BA oder WK sofort abziehbar, es sei denn, dass sie – fakultativ – nach § 82b EStDV über fünf Jahre verteilt werden (s. dazu Anh. zu § 11 Anm. 17).

2. Rechtsentwicklung zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

a) Überblick

472

Früher waren die Grundsätze zum Herstellungsaufwand weder im HGB noch im EStG kodifiziert. Regelungen zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand waren früher in R 157 EStR (entspricht jetzt vergleichbar mit Modifikationen R 21.1 EStR) zu finden. Ergänzende Regelungen zur Behandlung von Erhaltungsaufwendungen gibt es in § 82b EStDV sowie in §§ 11a und 11b.

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (s. Anm. 50 und 454) erlangt jedoch seit dem BiRiLiG die handelsrechtl. HK-Definition auch Bedeutung für die HK nach § 6 und somit für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand (zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569 mwN; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 255). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind bei einer „Erweiterung“ oder bei einer „wesentliche(n) Verbesserung“ eines WG HK anzunehmen (s. VODRAZKA in HuRB, 447; PEZZER, DB 1996, 849; SPINDLER, DStR 1996, 766 und BB 2002, 2041 [2042]; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 239 ff.; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 375). Nach BIENER/BERNEKE (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 113 f.) soll Herstellungsaufwand nach Handelsrecht nur vorliegen, „wenn ein vorhandener Vermögensgegenstand neu geschaffen oder erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert worden ist. Neu geschaffen idS ist ein Vermögensgegenstand auch dann, wenn er eine erhebliche Wesensveränderung iS der Rspr. des BFH erfährt“ (BIENER/BERNEKE, Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1986, 114, unter Bezugnahme auf BFH v. 3.12.1958 – I 173/58 U, BStBl. III 1959, 95; zur sog. ergänzenden Schaffung und Umschaffung s. auch Anm. 276). Die gesetzliche Definition der HK bzgl. der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand wird von der FinVerw. in BMF v. 18.7.2003 (BStBl. I 2003, 386) ausgelegt. Damit wurde die frühere Auslegung und Abgrenzung aus R 157 EStR ergänzend und umfassender geregelt. Ferner wurde der sog. anschaffungsnahe Aufwand, der von der Rspr. (zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 29/97, BStBl. II 2003, 569; v. 12.9.2001 – IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; s. dazu SPINDLER, BB 2002, 2041; sowie WOLFF-DIEPENBROCK, DB 2002, 1286) einschränkend beurteilt

wurde, in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a im StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BStBl. I 2003, 710; s. Anm. 2) gesetzlich kodifiziert (zur gesetzlichen Einf. s. VOGELGESANG, DB 2003, 65, sowie zu dessen Kritik G. SÖFFING, DB 2004, 946).

473 b) Ältere Rechtsprechung

Die Rspr. des RFH und zunächst auch der BFH nahm an, dass Aufwendungen für die Instandhaltung eines WG unter den Begriff der HK fielen; sie gestattete aber ihren sofortigen Abzug bei alljährlich regelmäßiger Wiederkehr in bestimmter Höhe, weil Aktivierung nebst AfA ungefähr zum gleichen Ergebnis führten wie der sofortige Abzug und dieser daher der Vereinfachung diene.

ZB RFH v. 24.6.1926, RStBl. 1927, 96 = StuW Nr. 499; v. 7.7.1926, RFHE Bd. 19, 201; v. 28.5.1927, RFHE Bd. 21, 201; v. 12.3.1930, RStBl. 1930, 309; v. 4.3.1931, RStBl. 1931, 460; v. 6.5.1931, RStBl. 1931, 809; v. 7.3.1934, RStBl. 1934, 662; v. 19.4.1944, RStBl. 1944, 626; BFH v. 9.7.1953 – IV 8/53 U, BStBl. III 1953, 245; HOFFMANN, FR 1960, 522; zur Rspr. s. KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 58 f., 81 f., 87 f., 99 f. und 103 ff.

Die Rspr. von 1966 bis 1985, die sich auf BFH v. 22.8.1966 (GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672) beruft und die bis Mitte der achtziger Jahre vom BFH vertreten wurde, stützt die Unterscheidung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auf folgende Erwägungen. Die Aktivierung jedes auf ein WG gemachten Aufwands würde dazu führen, dass bei Erneuerung eines Teils eines WG dieser Teil (zB das Dach eines Gebäudes) sowohl mit dem im Buchwert des WG enthaltenen Teil der ursprünglichen AK oder HK als auch mit dem Aufwand für die Erneuerung, also zweimal aktiviert wäre (Doppelaktivierung; krit. zu diesem Argument: KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 15 ff.); das Vermögen des Stpfl. würde also zu hoch ausgewiesen, was handelsrechtl. und damit stl. bei Kaufleuten, stl. aber auch bei sonstigen Stpfl. unzulässig wäre. Danach müssten diejenigen Aufwendungen, durch die das WG nur in seinem Zustand erhalten werde, als sofort abziehbare BA oder WK behandelt werden (BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672; v. 14.12.1962 – VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89; v. 6.6.1974 – IV R 170/72, BStBl. II 1974, 710; v. 9.11.1976 – VIII R 27/75, BStBl. II 1977, 306 [308]).

474 c) Neuere Rechtsprechung seit 1985

Herstellungskosten wegen wesentlicher Verbesserung: Aufgrund verschiedener Urteile des IX. Senats des BFH (BFH v. 12.2.1985 – IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690; v. 11.8.1989 – IX R 44/86, BStBl. II 1990, 53; v. 13.3.1990 – IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569) ist eine Tendenz zur Erweiterung des aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwands im Zusammenhang mit dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung, insbes. Erhöhung des Gebrauchswerts oder des Nutzungspotentials, erkennbar (s. auch GROTTTEL/Pastor in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 386).

► *Kriterien für wesentliche Verbesserung:* Die Erhöhung des Gebrauchswerts wird bei Gebäuden insbes. an der Standarderhöhung bei Sanitär-, Elektro- oder Heizungsinstallationen oder der Fenster und des Daches konkretisiert, wobei mehrere Kriterien – idR mindestens drei – beim Standard erheblich erhöht sein müssen (vgl. zB BFH v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604; v. 20.8.2002 – IX R 61/99, BFH/NV 2003, 148; v. 20.8.2002 – IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33; v. 20.8.2002 – IX R 95/00, BFH/NV 2003, 301; v. 18.8.2010 – X R 30/07,

BFH/NV 2011, 215 – Rn. 46; v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rn. 30; s. auch R 21.1 Abs. 1 EStR sowie BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386; s. dazu PANNEN, DB 2003, 2729).

► *Erwerbszeitpunkt als Vergleichsmaßstab*: Als Maßstab für die wesentliche Verbesserung gilt nicht die ursprüngliche Herstellung des WG, sondern der Erwerbszeitpunkt des WG; dh., wenn ein Jugendstilgebäude 1910 gebaut, aber im Jahr 2005 käuflich erworben wurde, kommt es auf den Zustand im Erwerbszeitpunkt – also hier im Jahr 2005 – an (BFH v. 9.5.1995 – IX 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.2.c).

► *Zeitliche Nähe zur Anschaffung*: Die zeitliche Nähe zur Anschaffung und eine damit verbundene Höhe der Aufwendungen (bzw. Prozentsatz in Bezug auf die AK) reichen der Rspr. allerdings als maßgebliche Kriterien – entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. zum sog. anschaffungsnahen Aufwand – nicht mehr aus; daher wurde für die sog. anschaffungsnahen Aufwendungen die gesetzliche Neuregelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a vorgenommen.

► *Keine zeitliche Begrenzung nach Anschaffungen*: Auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) können aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem Wesen oder in seinem Nutzungswert oder in seiner bisherigen ND über seinen ursprünglichen Zustand erheblich verbessert wird (BFH v. 21.6.1990 – IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154).

Konkretisierung des Gebrauchswerts: Nach BFH v. 12.2.1985 (IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690 [692]) ist „Herstellungsaufwand ... regelmäßig anzunehmen, wenn der Stpfl. ein Gebäude, das im Zeitpunkt des Erwerbs stark heruntergewirtschaftet ist und für das er einen entsprechend niedrigen Kaufpreis gezahlt hat, durch hohe Aufwendungen wieder vollkommen instand setzt“. Der IX. Senat des BFH v. 13.3.1990 (IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778) führt als Kriterium für Herstellungsaufwand eine wesentliche Modernisierung und damit zusammenhängende Mietsteigerungen an; nach dem Ur. v. 9.5.1995 (IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632) ist ein deutlich gesteigerter Gebrauchswert (vgl. zur neuen Rspr. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; BFH v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 121) entscheidend, für den die deutliche Mietsteigerung lediglich als „Hinweiszeichen“ gilt (vgl. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 69/92, DStR, 1668 [1669]; s. dazu PEZZER, DB 1996, 849, unter IV.3.b)cc); s. auch Nds. FG v. 12.4.2007 – 10 K 415/00, EFG 2007, 1756, rkr., Rn. 46: höheres Nutzungspotential betr. nachträgliche HK des Grund und Boden bei kontaminierten Grundstücken). Nach BFH v. 9.5.1995 (IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.4.b und I.3.b) ist allerdings nicht die (ungewöhnliche oder zusammengeballte) Höhe der Aufwendungen das maßgebliche Kriterium, sondern die Erhöhung des Gebrauchswerts (in Form eines höheren „Nutzungspotential[s]“ (im Ergebnis ebenso: BFH v. 22.9.2009 – IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846; s. auch Anm. 482).

Erweiterung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten (Herstellungsaufwand): Der IX. Senat hat in der grundlegenden Entsch. v. 12.2.1985 (IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690 [692]) die Frage offengelassen, ob bei einer Aktivierungspflicht sog. anschaffungsnaher Aufwendungen AK oder HK vorliegen (s. ergänzend BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41); zur Abgrenzung s. auch Anm. 267. Erhaltungsaufwand ist danach bei einem bloßen Ersatz einer alten (technisch oder wirtschaftlich verbrauchten) Leitung durch eine neuwertige Leitung gegeben, wenn der Ersatz lediglich dazu dient, die Nutzungs-

fähigkeit in bisherigem Umfang zu erhalten (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [43]). „Aufwendungen, durch die ein bereits hergestelltes Wirtschaftsgut zwar verändert, aber weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird, sind keine Herstellungskosten, sondern sofort abzuziehender Erhaltungsaufwand“ (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 42).

Herstellungsaufwand ist bei Erfüllung mindestens eines der folgenden Kriterien gegeben:

- Kapazitätserweiterung,
- Erhöhung der Versorgungssicherheit,
- höhere Leistungsfähigkeit (BFH v. 22.1.2003 – X 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f)dd) betr. Elektroinstallation) oder
- Erweiterung, wobei in diesem Zusammenhang auch der Ersatz von technisch oder wirtschaftlich verbrauchten Teilen aufgrund der Gesamtmaßnahme als Herstellungsaufwand zu sehen ist (BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 42).

d) Stellungnahme zur neueren Rechtsprechung

475 **Herstellungsaufwand:** Die Rechtsprechungsentwicklung, die auf dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung und der damit entstandenen Wertsteigerung, Mieterhöhungsmöglichkeit, höherer Leistungsfähigkeit oder Kapazitätserweiterung (Nutzungswertsteigerung) aufbaut und somit zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führt, ist unter ökonomischen Gesichtspunkten vertretbar (vgl. BOHN, WPg 1983, 137 [insbes. 145 ff.]; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 53–79; zur Diskussion unter dem Gesichtspunkt der Nutzungspotentiale s. STREIM, BB 1985, 1575 [1577 ff.]; zur internationalen Rechnungslegung s. IAS 16.7 und OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 270 ff.), da ein Kaufmann idR nicht größere Erhaltungsinvestitionen in Form von Großreparaturen tätigen wird, wenn er sich keine längere Nutzungsmöglichkeit oder eine Wertsteigerung verspricht. Insbesondere bei abgeschriebenen WG ist es nicht einsehbar, diese als Erhaltungsaufwand zu behandeln, da hier keine Restwerte mehr vorliegen (nach STREIM, BB 1985, 1575 [1579], sind Reparaturen, die nach einer Vollabschreibung vorgenommen werden, immer aktivierungspflichtig). Daher ist bei abgeschriebenen WG von einer Nutzungsdauerverlängerung auszugehen. Dies gilt nicht nur für Gebäude, sondern auch für Industrieanlagen oder für Rohreinrichtungen (zB Pipelines, Wasserversorgungsrohre), die sukzessive – zB etwa über vier Jahre zu jeweils 25 % – erneuert werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 125: zB „wesentliche Erhöhung der Produktionskapazität“ sowie „andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit“); s. hierzu Sächs. FinMin. v. 8.10.1991, FR 1992, 57 = StEK § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71, wonach „Aufwendungen für Erneuerungen von bereits in den HK der Versorgungsanlage enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen ... nur dann Herstellungsaufwand [sind], wenn die einzelne Versorgungsanlage wesentlich in ihrer Substanzmehrung vermehrt und in ihrem Wesen erheblich verändert oder über den bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird“; Verstärkungen des Leitungsnetzes gelten hingegen stets als Herstellungsaufwand. Bei noch nicht abgeschriebenen WG ist zu überlegen, ob man entweder eine AfaA der vorhandenen erneuerten Teile des WG bei vollständiger Hinzuaktivierung (s. § 7 Anm. 212–215) oder aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen eine anteilige Hinzuaktivierung unter Berücksichti-

gung der bisher vorgenommenen Abschreibungen und der ND vornehmen sollte (vgl. KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 41–52). Dabei wäre ebenfalls zu prüfen, ob etwa wesentliche Verbesserungen vorliegen, die zu einer Nutzungsverlängerung führen.

Erhaltungsaufwand ist bei regelmäßig wiederkehrenden Reparaturaufwendungen anzunehmen, also wenn ein WG im ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird, wozu zB Ersatz vorzeitig erneuerungsbedürftiger Verschleißteile durch gleichartige Teile sowie notwendige Pflege- und Wartungsarbeiten (einschl. Schönheitsreparaturen) gehören (so auch KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 66 ff., 78 f.). Dies gilt insbes. für Teile, die in kürzeren Abständen (zB bei einem Gebäude etwa alle fünf bis zehn Jahre) ersetzt werden (vgl. auch KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 69 ff., der für die Anerkennung als Voraussetzung zusätzlich das Kriterium der Erhaltungsbefähigung fordert). Hier ist die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu den historischen AK und zum Buchwert zu sehen. Wenn etwa Instandhaltungsaufwendungen unter 5 % der historischen AK (bzw. bei niedrigeren Buchwerten unter 10 %) in einem Jahr betragen, so sollten derartige Aufwendungen grds. aus Vereinfachungsgründen und unter dem Aspekt der Wesentlichkeit (§ 255 Abs. 2 HGB stellt auf die wesentliche Verbesserung ab) dem Erhaltungsaufwand zugeordnet werden.

Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten: Sofern Verbesserungen und/oder Erweiterungen im Zusammenhang mit einer Anschaffung durch den Erwerber erfolgen, ist seit dem StÄndG 2003 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ergänzend zu prüfen (sog. anschaffungsnaher Aufwand; s. auch Anm. 267).

3. Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands

a) Begriff des Erhaltungsaufwands

476

Rechtsprechung: Erhaltungsaufwand liegt nach der Rspr. bei einem bebauten Grundstück dann vor, wenn die Aufwendungen die Wesensart des Grundstücks nicht verändern oder die Substanz nicht vermehren (s. Anm. 265), das Grundstück im ordnungsmäßigen Zustand erhalten sollen und keine erhebliche Steigerung des Gebrauchswerts oder Nutzungspotentials durch die erhebliche Erhöhung des Standards erfolgt (sog. wesentliche Verbesserung; s. die Nachweise in Anm. 474; vgl. auch OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 256–257).

Methode der Begriffsbestimmung: Eine positive Bestimmung des Begriffs des Erhaltungsaufwands neben der gleichfalls positiven Bestimmung des Begriffs des Herstellungsaufwands erscheint methodologisch bedenklich, denn es könnte dann Aufwendungen geben, die bei zu enger Fassung beider Definitionen unter keine von ihnen, bei zu weiter Fassung unter beide passen. Die Rspr. beschr. sich daher im einzelnen Fall mit Recht oft darauf, nur den Begriff des Herstellungsaufwands zu umschreiben und die Unterordnung der zu beurteilenden Aufwendungen unter diesen Begriff zu prüfen. Auch § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 kennt nur den Begriff der Herstellungskosten. Aufwendungen, die weder AK noch HK sind, bilden (sofern nicht Lebenshaltungskosten) sofort abzichbare BA oder WK; ihre Bezeichnung als Erhaltungsaufwand besagt rechtlich nur negativ, dass sie nicht zu den HK gehören, und charakterisiert sie wirtschaftlich im Unterschied von anderen BA und WK als solche Aufwendungen, die im Hin-

blick auf die Erhaltung des Zustands eines WG vorgenommen werden. Eine positive Definition des Erhaltungsaufwands erscheint daher entbehrlich.

Zu Einzelfragen s. Anm. 494–502, 646, 1500.

477 b) Steuerliche Behandlung des Erhaltungsaufwands

Zeitpunkt des Abzugs: Erhaltungsaufwand ist grds. im Jahr des Abflusses als BA oder WK abziehbar. Zur Verteilung nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre s. Anh. zu § 11 Anm. 17 sowie Kommentierungen zu §§ 11a und 11b.

Aktivierungen von Reparaturmaterial: Materialien für Erhaltungsaufwand, den der Stpfl. erst in einem späteren Wj. durchführt, muss er am Bilanzstichtag aktivieren (BFH v. 16.5.1973 – I R 186/71, BStBl. II 1974, 25).

478–480 Einstweilen frei.

4. Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

481 a) Allgemeines zur Abgrenzung

Da eine begriffliche Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand im EStG fehlt (abgesehen von der Verweisung auf die handelsrechtl. GoB in § 5) und die Abgrenzung sich aus den Bedürfnissen der Praxis und der Berücksichtigung des Zwecks des § 7 entwickelt hat, ist die Grenze zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand notwendigerweise fließend (KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 133, lehnt die fließende Grenze ab und fordert eine einheitliche Definition); dh., es ist trotz der in Rspr. und Schrifttum erfolgten Formulierung allgemeiner Abgrenzungsmerkmale (s. Anm. 454 mwN) unvermeidlich, dass in einzelnen Fällen Zweifel auftreten. Skeptisch zB BFH v. 23.6.1961 – VI 179/60 S (BStBl. III 1961, 403); v. 23.1.1964 – IV 428/60 S (BStBl. III 1964, 187): „Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Grenzen zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand fließend, so daß vom Einzelfall losgelöste, allgemein gültige Unterscheidungsmerkmale kaum aufgestellt werden können“; ebenso BFH v. 14.10.1960 – VI 100/59 U, BStBl. III 1960, 493; v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672 (674).

Anpassung an laufende (technische) Fortentwicklung, mit der Teile des WG ersetzt werden, führt idR zu Erhaltungsaufwand. Die Rspr. neigte teilweise dazu, den Begriff des Erhaltungsaufwands weit zu fassen (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 293 mit mwN), sofern nicht gleichzeitig eine erhebliche Standarderhöhung mehrerer Kriterien erfolgt (s. Anm. 474).

Ob mit der Rspr. des IX. Senats aufgrund des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung ab bestimmten Größenordnungen im Zweifel eher Herstellungsaufwand anzunehmen ist, ist noch nicht abschließend geklärt (s. Anm. 474 f.).

Diese Behandlung der Abgrenzung geschieht wohl weniger in Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele – was dem BFH nicht obläge – oder zur Vereinfachung als vielmehr deshalb, weil infolge der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung manchen Maßnahmen, die früher als Substanzmehrung oder wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsart eines WG angesehen wurden, inzwischen nicht mehr so weitreichende Wirkungen beigemessen werden, namentlich im Fall einer Modernisierung. Wenn zB ein erneuerter Gebäudeteil zwar nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudeteil, nicht technisch in der gleichen Weise wirkt, sondern dem technischen Fortschritt entsprechend modernisiert worden ist, aber die gleiche Funktion für

das einheitliche Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllt, liegt idR Erhaltungsaufwand vor.

So zB BFH v. 13.3.1979 (VIII R 83/77, BStBl. II 1979, 435) betr. Verstärkung von Schall- und Wärmeschutz; BFH v. 24.7.1979 (VIII R 162/78, BStBl. II 1980, 7) betr. Heizungsumstellung; BFH v. 24.2.1981 (VIII R 122/79, BStBl. II 1981, 468) betr. Laubengänge an Wohnungen; BFH v. 13.12.1984 (VIII R 273/81, BStBl. II 1985, 394) betr. Vergrößerung des Rauminhalts einer Halle durch Erneuerung des Daches ohne Änderung der Funktion der Halle; FG Münster v. 27.1.1987 (VI 5081/84 E, EFG 1987, 343, rkr.) betr. Anschluss eines bisher mit Wasser versorgten Grundstücks an die gemeindliche Wasserversorgung; BFH v. 2.5.1990 (VIII R 198/85, BFH/NV 1991, 29) betr. Beitrag zur Verbesserung einer bereits vorhandenen Straße; BFH v. 19.6.1991 (IX R 195/87, BFH/NV 1991, 812) betr. Außenfassade; Ersatz eines schadhaften Flachdachs durch ein Satteldach ist hingegen Herstellungsaufwand (vgl. BFH v. 19.6.91 – IX R 1/87; BStBl. II 1992, 73; s. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 398c).

Prüfungspflicht des Finanzamts: Nach R 21 Abs. 2 Satz 2 EStR ist bei Gebäuden die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nur bei einer verhältnismäßig großen Aufwendungen zu prüfen; bei Beträgen von bis zu 4000 € je Baumaßnahme und je Gebäude können die Aufwendungen, auf Antrag ohne Prüfung als Erhaltungsaufwand behandelt werden; früher galt nach R 157 Abs. 4 EStR 1978 ff. eine Nichbeanstandungsgrenze von 4000 DM.

b) Abgrenzungsmerkmale

482

Herstellungsaufwand (HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2) sind alle Aufwendungen, die durch die Herstellung eines WG oder des Teils eines WG veranlasst sind, dh. durch

- Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden WG,
- ergänzende Schaffung (Zuschaffung), dh. die wesentliche Vermehrung der Substanz eines bereits bestehenden WG („Erweiterung“, § 255 Abs. 2 HGB) oder
- Umschaffung eines bereits bestehenden WG, indem es in seinem sachlichen Zustand so wesentlich geändert wird, dass dadurch seine Wesensart, dh. seine bisherige Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit, wesentlich geändert wird (s. dazu unten „Änderung der Wesensart“; § 255 Abs. 2 HGB lässt „eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ des Gegenstands genügen (vgl. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; s. auch ADS VI. § 255 HGB Rn. 124).

Vermehrung der Substanz ist materielle Mehrung und daher als Herstellungsaufwand zu behandeln (zB Anbau eines Balkons, vgl. zB BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069 – Rn. 29; ebenso für geringfügige neue Gebäudeteile wie zB Markise BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430; und Alarmanlagen BFH v. 16.2.1993 – IX R 85/88, BStBl. II 1993, 545; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 161); aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand liegt auch bei nur geringfügigen Erweiterungen (zB im Verhältnis zur Gesamtwohnfläche) vor (vgl. BFH v. 19.6.1991 – IX R 1/87, BStBl. II 1992, 73; v. 9.5.1995 – IX R 88/90, BStBl. II 1996, 628; v. 9.5.1995 – IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; v. 3.12.2002 – IX R 64/99, BStBl. II 2003, 590, unter II.4).

► *Trennwände:* Das Einsetzen und Entfernen von zusätzlichen Trenn- bzw. Zwischenwänden ist umstritten. Während der X. Senat (BFH v. 22.1.2003 – X R 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f)bb); v. 22.1.2003 – X R 20/01, BFH/NV 2003, 763, unter II.3) Herstellungsaufwand annimmt, hat der IX. Senat (BFH v. 17.6.1997 – IX R 30/95, BStBl. II 1997, 802, unter 3.c; v. 3.12.2002 – IX R

64/99, BStBl. II 2003, 590, unter II.1.b; v. 16.1.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, 922, betr. Umbau von Großraumbüros und Einzelbüro unter II.1.a)aa) idR Erhaltungsaufwand angenommen, wenn keine (geringfügige) Erweiterung festzustellen war (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 171; zur früheren Rechtslage s. BMF v. 15.1.1976, BStBl. I 1976, 66, wonach die Schaffung eines Großraumbüros durch Entfernen von Zwischenwänden seitens eines Mieters Herstellungsaufwand bildete).

Stellungnahme: Beim Einbau von Trennwänden ist uE idR nicht auf die Erweiterung, sondern auf die Umschaffung (s.o.) oder die Änderung der Wesensart und die damit verbunden Erhöhung des Nutzungspotentials (Gebrauchswert, s.u.) abzustellen.

Änderung der Wesensart erfordert nicht, dass das ganze WG eine andere Funktion erhält; es genügt, dass Teile des WG in einer nicht ganz unwesentlichen Art anders genutzt werden können (Beispiel: Versetzen von Trennwänden, um Räume anders nutzen zu können, ohne dass zusätzliche Wände geschaffen werden, falls dadurch die Funktion des Gebäudes wesentlich geändert wird; anders noch zB im Fall FG Hamb. v. 8.11.1984 – II 48/82, EFG 1985, 333, rkr.). Es muss eine Änderung der Wesensart hinzukommen, die eine andere Verwendungsmöglichkeit zulässt (vgl. auch BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c). Die Frage, ob eine wesentliche Vermehrung der Substanz oder eine wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit erfolgt ist, tritt besonders häufig bei Heizungsanlagen auf; bei Ersatz einer Kohle-Zentralheizung durch eine zentrale Elektro-Block-Speicherung wurde vom IX. Senat Herstellungsaufwand angenommen (BFH v. 11.8.1989 – IX R 157/87, BFH/NV 1990, 494); s. Anm. 660 f.

Kapazitätserweiterung: Eine Erweiterung bzw. Vergrößerung der Kapazitäten und der Nutzungspotenziale führt zu einer wesentlichen Verbesserung eines WG; daher sind die in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen – soweit nicht unwesentlich – dem Herstellungsaufwand zuzuordnen (vgl. BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [42]; STREIM, BB 1985, 1575 [1578 f.]; ADS VI. § 255 HGB Rn. 125).

Leistungsfähigkeit: Eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit führt idR zu Herstellungsaufwand (vgl. BFH v. 22.1.2003 – X 9/99, BStBl. II 2003, 596, unter II.2.f)dd) betr. Elektroinstallation); s. „Kapazitätserweiterung“.

Nutzungswerterhöhung, Gebrauchswerterhöhung, Mietsteigerungsmöglichkeit als wesentliche Verbesserung: Diese Kriterien werden vom BFH für die Annahme von Herstellungsaufwand genannt (vgl. BFH v. 13.3.1990 – IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; v. 30.7.1991 – IX R 59/90, BFH/NV 1992, 32; v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; v. 23.9.1992 – X 10/92, BStBl. II 1993, 338 [339]; v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; zur neueren Rspr. s. BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707, unter II.2.c; v. 25.9.2007 – IX R 28/07, BStBl. II 2008, 218; v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069 – Rn. 30; Nds. FG v. 12.4.2007 – 10 K 415/00, EFG 2007, 1756, rkr., Rn. 46; FG Münster v. 14.12.2011 – 10 K 1471/09 K, G, EFG 2012, 944, nrkr., Az. BFH I R 8/12); aus dem Schrifttum s. BOHN, WPg. 1983, 141 ff.; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 79 (Wertsteigerung); HEUERMAN, DB 1992, 600 (602); aA IDW, WPg. 1984, 81.

Die alleinige Verkehrswerterhöhung – also ohne Erhöhung des Nutzungswerts – soll hingegen nach der Rspr. des IX. Senats als Kriterium für die Annahme

von Herstellungsaufwand nicht maßgebend sein (vgl. BFH v. 12.6.1990 – IX B 293/89, BFH/NV 1991, 87 (88); v. 30.7.1991 – IX R 59/89, BStBl. II 1992, 940; anders offenbar BFH v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632). Der IX. Senat des BFH (v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632) stellt auf die deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ab, wofür die Mietsteigerung lediglich als „Hinweiszeichen“ dienen soll. Bei einer nicht erheblichen Wertsteigerung, die über den Ausgleich der durch Abnutzung eingetretenen Wertminderung hinausgeht, kann uU Erhaltungsaufwand gegeben sein (zB wenn schadhafte Treppen und Decken aus Holz durch solche aus Beton ersetzt werden; anders, wenn dadurch die Tragfähigkeit zur Aufstellung schwerer Maschinen und zur Beförderung schwerer Lasten erhöht wird; dann kann bei erheblicher Änderung der Nutzungsweise Herstellungsaufwand vorliegen).

Verminderung der Substanz, die im Übrigen aber nicht zu einer Änderung der Nutzungsmöglichkeiten führt, bewirkt uE regelmäßig keinen Herstellungsaufwand (zB Abbruch des obersten Stockwerks und Erneuerung des Dachs auf dem restlichen Gebäude; teilweise Entfernung einer Gleisanlage, einer Lichtleitung, Beseitigung eines Bodenbelags und Freilegung des Betonbodens); eine Ausnahme soll wohl gelten, wenn der verbliebene Teil des WG gerade infolge der Verminderung eine wesentlich andere Funktion erfüllt (s. dazu „Änderung der Wesensart“ und „Zweckänderung“; zu Trennwänden s. „Vermehrung der Substanz“).

Versorgungssicherheit: Eine Erhöhung der Versorgungssicherheit führt zu Herstellungsaufwand (vgl. BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41 [42]); s. auch „Kapazitätserweiterung“.

Zweckänderung verursacht Herstellungsaufwand dann, wenn eine Umschaffung im eingangs beschriebenen Sinn erfolgt, dh., maßgebend ist, ob die Veränderung des sachlichen Zustands zu einer Änderung der Wesensart des WG geführt hat.

- Herstellungsaufwand bei funktionaler Umgestaltung eines Gebäudes (vgl. BFH v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069 – Rn. 21 betr. Umbau einer Mühle in ein Wohnhaus)
- Erhaltungsaufwand bei zweckändernden Maßnahmen ohne wesentliche Umgestaltung, vgl. FG Hamb. v. 8.11.1984 (II 48/82, EFG 1985, 333, rkr.) betr. Änderung der Raumaufteilung wegen geänderter Bedürfnisse des Betriebs; RFH v. 14.6.1928 (RStBl. 1928, 307) betr. bauliche Änderungen, um besser vermieten zu können, zB Schaffung einer Tür zwischen zwei Wohnungen auf Wunsch der betr. Mieter.

Zur Abgrenzung im Einzelnen s. auch Anm. 654 ff. („Anlagen in Gebäuden“), 646 („Kanalisation“); 715 und 1500.

Einstweilen frei.

483–493

5. Wichtige Abgrenzungsfälle

a) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschriebene Wirtschaftsgüter

494

Aufwand kann nur nach seiner Natur (objektiv) Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand sein; die zufällig richtige oder falsche Schätzung der ND beeinflusst nicht das Wesen des Aufwands. Ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt, hängt nach der Rspr. nicht davon ab, ob das betr. WG in der StBil. noch einen bestimmten Buchwert besitzt. Maßgebend sind vielmehr auch

bei voll abgeschriebenen WG die in Anm. 482 wiedergegebenen grundsätzlichen Abgrenzungsmerkmale. Die Verlängerung der ND machte nach der früheren Rspr. auch bei voll abgeschriebenen WG Erhaltungsaufwand nicht zu Herstellungsaufwand.

BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520, betr. den Einbau eines gebrauchten Motors (Austauschmotors) in ein abgeschriebenes Motorfahrzeug. Die gleiche rechtliche Beurteilung gilt aber auch bei Einbau eines fabrikneuen Motors nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND (FinVerw., Erl. v. 10.1.1975, StEK BerlinFG Nr. 82 und InvZulG Nr. 38; DB 1975, 128; BB 1975, 76).

Nach der neueren Rspr. ist aber die Einschränkung zu machen, dass die ganze oder fast ganze Abschreibung eines WG Anlass zu einer sorgfältigen Prüfung gibt, ob eine Erhöhung des Nutzungspotenzials oder des Gebrauchswerts (s. Anm. 482) vorliegt. Eine wesentliche Erhöhung des Gebrauchswerts wird nach neuerer Rspr. häufig mit einer Verlängerung der ND verknüpft sein (vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 [636] unter I.3.b)dd).

Nach BFH v. 28.9.1990 (III R 77/89, BStBl. II 1991, 361) ist bei ganz oder fast ganz abgeschriebenen WG ferner zu beachten, ob bei nachträglichen Herstellungsarbeiten ein neues WG entsteht. Nach BFH v. 28.9.1990 (III R 77/89, BStBl. II 1991, 361) ist von der Herstellung eines neuen WG auszugehen, „wenn eine bereits vorhandene bewegliche Sache unter Verwendung anderer, neu angeschaffter beweglicher Sachen so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, dass die neuen Teile der Gesamtsache das Gepräge geben und die Altteile bedeutungs- und wertmäßig untergeordnet erscheinen“ (BStBl. II 1991, 361 [363], im Leitsatz wird ein neues WG angenommen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwandten gebraucht WG 10 % des Teilwerts des hergestellten WG nicht übersteigt).

Stellungnahme: Der Rspr., die auf BFH v. 30.5.1974 (IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520) aufbaut, ist aus ökonomischen Gesichtspunkten nicht zu folgen, da mit erheblichen Erneuerungs- oder Reparaturmaßnahmen idR Nutzungspotenziale (Verlängerung der Soll-Nutzungsdauer; vgl. STREIM, BB 1985, 1575 [1578]; nach ADS VI. § 255 HGB Rn. 125, führt eine erhebliche Verlängerung der ND zu einer wesentlichen Verbesserung und somit zu Herstellungsaufwand) geschaffen werden, die nicht in einer Periode verbraucht sind. Eine Berücksichtigung von künftigen Nutzungspotenzialen entspricht auch den Grundgedanken der Rechnungslegung nach IFRS (so OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 270). Ein Kaufmann wird idR größere Erhaltungsinvestitionen, (Groß-)Reparaturen oder Investitionen aufgrund von Umweltschutzauflagen nur dann durchführen, wenn er sich eine längere Nutzungsmöglichkeit der WG oder eine Wertsteigerung verspricht (sofern durch Umweltschutzauflagen eine Stilllegung droht, wird durch die Investitionen zur Erfüllung der Auflagen eine Verlängerung der ND erreicht). Daher sollte uE bei vollständig oder fast ganz abgeschriebenen WG – unter der Voraussetzung der weiteren Nutzungsmöglichkeit – generell eine Aktivierung verlangt werden (ebenso STREIM, BB 1985, 1575 [1579]). Das Argument einer unzulässigen Doppelaktivierung (vgl. BFH v. 22.6.1966 – GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672 [674]) versagt bei vollständig abgeschriebenen WG; bei weiterer Nutzungsmöglichkeit widerspricht das Vorsichtsprinzip einer Aktivierung derartiger Instandsetzungs- oder Verbesserungsmaßnahmen nicht. Daher sollte bei abgeschriebenen WG eine Aktivierung von größeren Reparaturen uÄ erfolgen, sofern eine Nutzung von mehreren Jahren (Grenze zB aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten: zwei Jahre) noch erwartet wird. In diesem Fall ist dann von einer Nutzungsdauerverlängerung auszugehen. Dies gilt nicht nur für Gebäude,

sondern auch für Industrieanlagen, Rohreinrichtungen (s. ausf. Anm. 471), für Bewässerungssysteme etc. Sofern WG noch nicht vollständig beschrieben sind – also noch Restwerte existieren –, sollte analog vorgegangen werden, wobei das Argument des Verbots der Doppelaktivierung zu beachten ist. Dieses kann berücksichtigt werden, indem man entweder eine AfaA auf den Restwert der Teile des WG, die erneuert werden, bei vollständiger Hinzuaktivierung der neuen Teile oder eine teilweise Hinzuaktivierung unter Berücksichtigung der bisher vorgenommenen Abschreibungen vornimmt (vgl. KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Steuerbilanz, 1986, 41–52; zur internationalen Sichtweise s. IAS 16.7 und 16.14, dazu OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 276; s. auch Anm. 471).

Einstweilen frei.

495

b) Generalüberholung

496

Generalüberholung ist die Vornahme von Aufwendungen auf ein WG, die einzeln – für sich betrachtet – Erhaltungsaufwand bilden würden, zusammen aber eine Herstellung bewirken, dh. die Substanz des WG vermehren oder durch Erneuerung der Substanz oder wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsart ein anderes WG entstehen lassen (glA FG Hamb. v. 10.12.1981 – VI 190/78, EFG 1982, 340, rkr.; s. Anm. 482). Neuwertig braucht das WG nicht zu werden.

Nach BFH v. 29.10.1991 (IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285) können erhebliche Instandsetzungs- und Modernisierungskosten, die den Charakter einer Generalüberholung haben, zu einer wesentlichen Verbesserung führen und somit aufgrund von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen (s. auch BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 28). In diesem Zusammenhang misst der IX. Senat dem Kriterium der Nutzungswerterhöhung entscheidende Bedeutung zu (BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285 [286]; v. 12.1.1995 – IV R 3/93, BStBl. II 1995, 632; v. 19.12.1995 – IX R 88/93, BFH/NV 1996, 537; FG Bremen v. 22.7.1993 – 1 89 011 K 3, EFG 1994, 619, rkr.; FG München v. 26.10.1993 – 16 K 1836/91, EFG 1994, 746, rkr.; s. auch Anm. 482). Nicht ausreichend für die Annahme einer aktivierungspflichtigen Generalüberholung ist die Tatsache, dass in einer Periode Aufwendungen in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt getätigt werden und hoch sind (BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; v. 22.9.2009 – IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846 – Rn. 11; entscheidend sind auch in derartigen Fällen die dargelegten maßgebenden Kriterien, s. Anm. 482; vgl. BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 = FR 1996, 741, mit Anm. DRENECK, der der Auffassung ist, dass der Begriff der Generalüberholung für die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand nicht mehr tauglich ist).

Steuerrechtliche Behandlung einer Generalüberholung: Für die Aufwendungen einer Generalüberholung gelten die allgemeinen Grundsätze für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand (s. Anm. 482); bei Gebäuden sind dies also insbes. die erhebliche Erhöhung von drei sog. Standard-Merkmalen (s. Anm. 474).

Einstweilen frei.

497–498

499 c) **Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten Wirtschaftsguts – Vollverschleiß**

Untergegangenes Wirtschaftsgut: Die Wiederherstellung bewirkt die Entstehung eines neuen WG und verursacht Herstellungsaufwand. Das Gleiche gilt, wenn das WG nur noch als Schrott oder Ruine vorhanden war (BFH v. 12.2.1960 – VI 201/59, DB 1960, 803).

Vollverschleiß, teilzerstörtes Wirtschaftsgut: Ob seine Wiederherstellung Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand verursacht, richtet sich nach den allgemeinen für die Abgrenzung zwischen beiden Aufwandsarten geltenden Grundsätzen; s. Anm. 482, auch Anm. 496. Wenn ein Gebäude aufgrund schwerer Substanzschäden – etwa wegen (Teil-)Zerstörung oder Verfall – nicht mehr nutzbar ist, liegt ein Vollverschleiß vor, so dass bei der Instandsetzung idR ein neues WG entsteht (vgl. BFH v. 13.10.1998 – IX R 61/95, BStBl. II 1999, 282 [283], unter 1.a.; s. SPINDLER, BB 2002, 2041 [2042] mwN). War das WG zwar beschädigt, aber noch nahezu voll verwendbar, so bildet die Schadensbeseitigung Erhaltungsaufwand (FG Düss./Köln v. 19.4.1961, EFG 1961, 534, rkr., betr. Dachstuhl), sofern keine Nutzungswerterhöhung (s. Anm. 482) eintritt.

500–501 Einstweilen frei.

502 d) **Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand**

Gesamtmaßnahme: Nach BFH v. 30.7.1991 (IX R 67/90, BStBl. II 1992, 28 [29]) „sind Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Herstellungs-, teils Erhaltungsaufwand darstellen, insgesamt als HK zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Generalüberholung und Modernisierung des Hauses im ganzen und von Grund auf der Fall ist“. Wenn beispielsweise bei einem Anbau oder Ausbau eines Hauses Eingriffe in die Bausubstanz (zB Durchbrüche, Vergrößerung von Fenstern, Einbau neuer Fenster und Türen, auch bei schon bestehenden Räumen) erforderlich werden, so handelt es sich um eine einheitliche Baumaßnahme mit der Folge, dass auch Modernisierungsaufwendungen, die separat betrachtet lediglich Ersatzcharakter hätten und daher eigentlich als Erhaltungsaufwand gelten würden, aufgrund der Gesamtmaßnahme als Herstellungsaufwand zu qualifizieren sind (s. BFH v. 19.8.1986 – IX R 80/82, BFH/NV 1987, 147; v. 16.9.1986 – IX R 126/84, BFH/NV 1987, 149 mwN; BFH v. 29.10.1991 – IX R 117/90, BStBl. II 1992, 285; v. 31.8.1994 – IX B 44/94, BFH/NV 1995, 293; v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 = FR 1995, 741 [744]; v. 10.5.1995 – IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639; v. 19.12.1995 – IX R 88/93, BFH/NV 1996, 537; FG Bremen v. 11.6.1991 – II 162/89 K, EFG 1992, 180, rkr.; FG Saarl. v. 14.7.1992 – 1 K 226/91, EFG 1992, 726, rkr.).

„Sind Ausbesserungsarbeiten an den Fundamenten eines Betriebsgebäudes Vorbedingung für einen anschließend erstellten Erweiterungsbau, so handelt es sich um eine einheitliche Baumaßnahme mit der Folge, daß nicht nur die (weitaus überwiegenden) Kosten für den Erweiterungsbau, sondern auch die Kosten für die Fundamentierung zu aktivieren sind“ (BFH v. 9.3.1962 – I 192/61 U, BStBl. III 1962, 195, betr. Überbauung einer Durchfahrt zwischen Sudhaus und Kellereigebäude).

Aufwendungen mehrerer Steuerpflichtiger sind uE für jeden einzelnen Stpfl. gesondert zu beurteilen (Beispiel: Der Mieter ist zur Unterhaltung verpflichtet

und bezahlt anlässlich des vom Vermieter durchgeführten Umbaus einer Etage die Reparatur von Anstrich, Tapeten und Bodenbelag). Man wird bei jedem Stpfl. fragen müssen, als was gerade sein Aufwand sich für ihn darstellt, weil die Besteuerungsmerkmale für jeden Stpfl. getrennt zu beurteilen sind; trotz einer technisch einheitlichen Maßnahme liegen wirtschaftlich und damit stl. zwei getrennte Maßnahmen von zwei verschiedenen Stpfl. vor. Dann kann (wie im Beispiel) bei einem Stpfl. Herstellungsaufwand, beim anderen Erhaltungsaufwand gegeben sein (glA o.V., DB 1961, 486; immerhin zweifelhaft; aA DStPr. EStG § 9 Nr. 14).

Nur zeitlicher Zusammenhang zwischen verschiedenen Aufwendungen: Aufwendungen, die für sich allein beurteilt Erhaltungsaufwand bilden, bleiben Erhaltungsaufwendungen, auch wenn sie in zeitlichem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand, sachlich aber getrennt von ihm durchgeführt werden. Dies setzt aber voraus, dass es sich jeweils um eine Einzelmaßnahme handelt und dass ein Zusammenhang mit einer grundlegenden Modernisierung nicht vorliegt (zB Malerarbeiten im Obergeschoß/grundlegende Modernisierung im Erdgeschoß bei jeweils getrennter bzw. einzeln zuordenbarer Rechnungslegung); s. auch BFH v. 11.8.1989 – IX R 87/86, BStBl. II 1990, 130; nach BFH v. 9.5.1995 (IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632 = FR 1996, 741 [744]) sind Erhaltungsaufwendungen abziehbar, wenn sie vom Herstellungsaufwand abgrenzbar sind; dies gilt aber nicht für Maßnahmen, die bautechnisch ineinandergreifen (BFH v. 9.5.1995 – IX R 2/94, BStBl. II 1996, 637; v. 10.5.1995 – IX R 62/94, BStBl. II 1996, 639).

Aufteilung und Schätzung: Werden bei Instandsetzungsmaßnahmen, die zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts führen, gleichzeitig Schönheitsreparaturen durchgeführt oder andere Teile zeitgemäß ersetzt, so dass hier isoliert Erhaltungsaufwendungen vorliegen würden, so ist eine Aufteilung der Aufwendungen geboten. Bei Vermengung der Aufwendungen (Zusammenfassung in einer Rechnung) müssen sie aufgeteilt werden, ggf. unter Einholung von Auskünften derer, die die Arbeiten ausgeführt haben. Eine Schätzung dürfte auch in derartigen Fällen noch zulässig sein (vgl. SPINDLER, BB 2002, 2041 [2043], unter 2.b mit Hinweis auf BFH v. 14.10.1960 – VI 100/59, BStBl. III 1960, 493; v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.3.b)cc).

Erhaltungsaufwand während Herstellung: Solange die Herstellung eines WG läuft, werden die Aufwendungen auf dieses WG regelmäßig insgesamt zu den HK gehören. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos. Zieht sich nämlich die Herstellung über längere Zeit hin, so kann bereits Aufwand zur Erhaltung der fertiggestellten Teile entstehen, zB wenn Teile eines Baus vor der Fertigstellung schadhaft werden und ausgebessert werden müssen (FG Bremen v. 20.2.1980 – I 30/78, EFG 1980, 222, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 17.10.1983 – 5 K 1/83, EFG 1984, 273; aufgeh. durch BFH v. 24.3.1987 – IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694; RÖSSLER, DStR 1983, 731). Der IX. Senat des BFH v. 24.3.1987 (IX R 17/84, BStBl. II 1987, 694) ist dieser Auffassung nicht gefolgt und hat auch Aufwendungen für den Ersatz einer schadhafte Drainage vor dem Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes – also für die Beseitigung von Baumängeln – als aktivierungspflichtige HK behandelt. Es handelt sich uE hierbei um den Ersatz vergeblicher HK mit der Folge, dass die Aufwendungen für die schadhafte Drainage nicht aktivierungsfähig wären (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836], betr. vergebliche Vorauszahlungen; aA BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 806).

Einstweilen frei.

503–543

544 G. Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge

Bewertungsregel, die als Ausgangsbasis für weitergehende Bewertungsregelungen dient (zB Teilwertabschreibungen von diesem Wert, s. Anm. 558; Zuschreibungen bis zu diesem Wert, s. Anm. 625). Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verlangt Kürzung der AHK, die bei der Bewertung abnutzbarer Anlagegüter anzusetzen sind, um die „Absetzung für Abnutzung nach § 7“ (Bewertung mit dem sog. Absetzungs- oder Abnutzungswert bzw. fortgeführten AHK).

Geänderte Bewertungsobergrenze nach dem StEntG 1999/2000/2002: Von dem Ausgangswert der AHK abzgl. der AfA sind seit dem VZ 1999 nun auch ausdrücl. erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge abzuziehen (BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187; allerdings ist seit der Neufassung des § 5 Abs. 1 durch das BilMoG – s. dazu § 5 Anm. 63 – eine einheitliche Ausübung in HBil. und StBil. nicht mehr notwendig). Die Berücksichtigung dieser Abzüge bei den sog. fortgeführten AHK hat insbes. Bedeutung als neue Bewertungsobergrenze für Zuschreibungen (s. Anm. 625).

Absetzungen für Abnutzung sind zwingend, s. auch § 7 Abs. 1 Satz 1. Der Absetzungswert muss auch dann angesetzt werden, wenn er unter dem Teilwert liegt (s. auch § 7 Anm. 6). Zur Frage der Geltung des § 7 bei WG mit einer ND von nicht mehr als einem Jahr s. § 7 Anm. 125.

► *Teilwertabschreibung* schließt uE für das betreffende Jahr die Vornahme der AfA nicht aus. Vor der Durchführung der Teilwertabschreibung ist zunächst zwingend die (ggf. zeitanteilige) AfA vorzunehmen (s. Anm. 556; vgl. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 222). Der sich dann ergebende Absetzungswert (unter Einbeziehung der anderen Abzüge, s.o.) ist dann mit dem niedrigeren Teilwert zu vergleichen, der dann an die Stelle der sog. fortgeführten AHK tritt.

► *AfA für teilweise privat genutzte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens* sind entsprechend dem privaten Nutzungsanteil als Entnahmen zu behandeln.

► *AfA nach Teilwertabschreibung:* Auch wenn im Vorjahr der unter dem Absetzungswert liegende Teilwert angesetzt worden war, muss der Stpfl. den neuen Buchwert in den folgenden Jahren auf die Restnutzungsdauer verteilt absetzen (s. § 7 Anm. 25; glA KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 7 Rn. 83). Der Absetzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn das WG zu einem höheren Betrag verkauft, aber erst im folgenden Wj. übereignet worden ist (glA MITTELBACH, DStZ 1966, 268).

Beispiel: Anschaffung einer Maschine Januar 2010 für 1000 €. AfA linear 10 %. Wj. = Kj. Buchwert am 31.12.2013 mithin $1000 \cdot 0,4 = 600$ €, am 31.12.2014 500 €. Teilwert infolge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung am 31.12.2013 420 €. Nach Teilwertabschreibung auf 420 € beträgt die AfA ab 2013 70 €. Sollte der Teilwert zum 31.12.2014 auf 500 € steigen (oder die ursprüngliche Teilwertabschreibung nur noch vorübergehenden Charakter haben; s. Anm. 562), so ist zum 31.12.2014 auf 500 € wieder zuzuschreiben (Wertaufholungspflicht; s. Anm. 625). Im letzteren Fall würde die AfA ab 2015 wieder 100 € betragen.

► *Nachholung unterlassener AfA* s. § 7 Anm. 95–97.

Absetzungen für Substanzverringerung: Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ordnet „Absetzungen für Abnutzung“, aber „nach § 7“ an. Gemäß § 7 Abs. 6 tritt bei Betrieben, die „einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen“ (wie zB Bergbauunternehmen, Steinbrüche, Kiesgruben) an die Stelle der AfA des § 7 Abs. 1 die Absetzung für Substanzverringerung. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 besagt dementspre-

chend in diesen Fällen, dass WG des AV, die dem Substanzverbrauch unterliegen, mit den AHK abzgl. der AfS anzusetzen sind.

Andere Abzüge und Bewertungsfreiheiten: Statt der oder neben den normalen Absetzungen gem. § 7 können – nach dem StEntlG 1999/2000/2002 ausdrückl. – auch höhere Absetzungen (erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen) vorgenommen werden; eine dieser den § 7 ergänzenden Sonderregelungen ist ferner die Bewertungsfreiheit für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2, die daher rechtssystematisch zu § 7 gehört; die Verweisung auf § 7 in § 6 Abs. 1 Nr. 1 ist gedanklich um eine Verweisung auf solche Regelungen zu ergänzen.

Einstweilen frei.

545–553

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4:
Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens
mit dem Teilwert**

**A. Teilwertabschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter
des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)**

Schrifttum zum Teilwert (Tw.) bis 1979: BECKER, *StuW* 1938 Sp. 377; MEILICKE, Zwei Teilwertbegriffe?, *StuW* 1941 Sp. 481; BÜHLER, Soll der „Teilwert“ verschwinden? *BB* 1948, 285; BÜHLER, Der Streit um den Teilwert, *StBj.* 1951, 42–44; WALL, Der Tw., seine Problematik u. s. Ersetzung durch den gem. Wert, *WPg.* 1957, 545; MITTELBACH, Teilwertabschr. u. Absetzung für außergewöhnl. Abnutzung, *Stbg.* 1959, 152; SAAGE, Das Wesen des Teilwertes, *BFuP* 1959, 570; KOCH, Zur Problematik des Teilwerts, *ZfBf* 1960, 319; STUMPE, Rendite u. Tw. eines Wirtschaftsguts, *FR* 1960, 398; ALBACH, Zur Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem Tw., *WPg.* 1963, 624; KREMER, Der vermögensst. Tw., *DB* 1963, 1653; LENZEN, Zur Ersetzung des Teilwertbegriffs, *WPg.* 1964, 346; JÄHNKE, Teilwertbewertung u. Niederwertprinzip, *StBp.* 1965, 57; REUTER, Zur Zulässigkeit der Teilwertabschr., *StuW* 1966 Sp. 285; MAASSEN, Der Tw. im StRecht, Köln 1968; VODRAZKA, Wertuntergrenzen für das bilanzielle Vermögen im Aktien- u. ErtragStRecht, in FS Peter Scherpf, Berlin 1968, 139; HEIGL, Brauchen wir den Tw. noch?, *StuW* 1969, Sp. 461; D. SCHNEIDER, Die Problematik betriebsw. Teilwertlehren, *WPg.* 1969, 305, 1970, 68; JACOB, Teilwertabschr. oder Verlustausgleich?, *WPg.* 1970, 61; HÖFFKEN, Gedanken des BFH zur Teilwertermittlung im Lichte der Entscheidungstheorie, *ZfBf* 1970, 609; BISE, Bewertung in der Vermögensaufstellung, Besonderheiten bei Unternehmen mit schlechter Ertragslage sowie bei schwebenden Geschäften, *StBj.* 1973/74, 379; BREITWIESER, Der Tw. bei der ertragst. Bewertung des bewegl. Anlagevermögens u. der Beteiligungen, *StBp.* 1973, 248; SCHINDLE, Der Tw. bei der ertragst. Bewertung des bewegl. Anlagevermögens u. der Beteiligungen, *StBp.* 1974, 79; SELCHERT, Bindung der StBil. an Tw.- u. Sonderabschreibungen in der HBil. gem. § 154 Abs. 2 Satz 1 Ziff. 2 AktG?, *DB* 1974, 2313; ERHARD, Teilwertermittlung bei unfertigen u. fertigen Erzeugnissen, *StBp.* 1975, 28; GROH, Künftige Verluste in der Handels- u. StBil., zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, *StuW* 1976, 32; MÖSBAUER, Zur Bewertung des BV nach dem EStG 1975, *BB* 1976, 1281 (1284); CH. REICHEL, Bewertung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens bei gesunkenen Wiederbeschaffungspreisen, *DB* 1979, 1901; K. VOGEL, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, *DStZ* 1979, 28.

1980–1989: MÜLLER, Der Einheitswert des BV schlecht rentierender Betriebe, *DB* 1980, 897; DORALT, Der Tw. als Anwendungsfall des Going-Concern-Prinzips, *DStJG* 7 (1984), 141; W. EULER, Gemeiner Wert u. Tw., *DStJG* 7 (1984), 155; JAEGER, Der Tw., rechtswiss. Diss. Bochum 1984; KRAUSE, Die geltende Auslegung des stl. Teilwertbegriffs – die Tabuisierung einer Legaldefinition, *Inf.* 1984, 293; H. MERKERT, Zum Einfluß staatlicher Beihil-

[Anschluss S. E 263]

fen auf die Teilwertfindung, DB 1984, 1595; ANDERS, Teilwertabschreibung auf Kreditforderungen, DStR 1985, 243; LUHMER, Zur Logik des Tw., ZfBf 1985, 1051; BORDEWIN, Steuervergünstigungen, Zuschreibungen und Teilwertabschreibungen im Handels- und Steuerrecht, FR 1986, 281; GÜMBEL, Der Tw.: Legaldefinition und Zurechnungsalgorithmus, ZfBf 1987, 131; WILHELM, Jochen: Der Tw. und seine Ermittlung auf der Grundlage des Gumbel-Algorithmus – Eine arbitrage-theoretische Analyse, ZfBf 1988, 360; SCHMIDT, Betriebswirtschaftslehre, Tw. und Realität, BB 1989, 1596.

Seit 1990: EBLING, Der Teilwert von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Anlagevermögen, DStR 1990, 327; LEHMANN, Das Tw.-Konzept und das Bilanzieren von Änderungen zwischen Entscheidungszeitpunkt und Bilanzstichtag, DB 1990, 2481; MAYER-WEGELIN, Der Tw. von unverzinslichen Arbeitnehmer-Darlehen, BB 1990, 23; WOHLGEMUTH, Niedrigere Wertansätze in der HBil., HdJ I/11 (Köln 1990); SCHILDBACH, Niedriger Zeitwert versus Tw. und das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, StJb. 1990/91, 31; JONAS, Tw. beim Sachanlagevermögen, StJb. 1991/92, 113; DÖTSCH, Teilwertabschreibung auf Organbeteiligungen, DB 1991, 10; BRENNER, Teilwertabschreibungen auf Finanzanlagen, StJb. 1991/92, 99; PILTZ, Tw. bei Unrentabilität des Unternehmens, StJb. 1991/92, 147; HOFFMANN, Tw. einer Beteiligung, BB 1991, 515; SCHULT/ RICHTER, Wider den Tw. – eine Schimäre des Steuerrechts, DStR 1991, 1261 (sowie Erwiderung auf die Replik von SEGEL, DStR 1991, 1477 in DStR 1992, 208); SIEGL, Stille Reserven beim Unternehmens- oder Anteilsverkauf, Geschäftswert und Teilwert, DStR 1991, 1477; OESTERLE, Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der Rechtsprechung des BFH, WPg. 1991, 317; GROH, Unterverzinsliche Darlehn in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1991, 297; MOXTER, Funktionales Teilwertverständnis, FS Loitsberger, Wien 1991, 473; R. EULER, Zur Verlustantizipation mittels des niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwertes, ZfBf 1991, 191; BRENNER, Teilwertabschreibung auf Finanzanlagen, StJb. 1991/92, 99; CHRISTIANSEN, Probleme der Teilwertermittlung bei Vorratsvermögen, StJb. 1991/92, 125; ANDERS, Zum Tw. einer im Umlauf ausgewiesenen Beteiligung, Inf. 1992, 55; SIEPE, Darf ein ertragsteuerlicher Wertansatz den handelsrechtlich gebotenen Wertansatz überschreiten?, FS Forster, Düsseldorf 1992, 607; HÖNLE, Systemwidrigkeit beim mitgekauften Gewinn und der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung, BB 1993, 252; MELWIG, Für ein bilanzzweckadäquates Teilwertverständnis, FS Moxter, Düsseldorf 1994, 1069; MOXTER, Zur Klärung der Teilwertkonzeption, FS Klein, Köln 1994, 827; JONAS, Die Bilanzierung verlustbringender Organbeteiligungen, DB 1994, 1529; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip, DStR 1994, 1289; NIEHUES, Verlustfreie Bewertung der Vorräte – Quo vadis?, DStR 1995, 168; BÄCKER, Negativer Tw. wegen eines Wertverlusts durch Umweltschäden, BB 1995, 715; KLEINBACH, Teilwertabschreibung wegen langer Lebensdauer verneint – Ein BFH-Fehlurteil?, DB 1995, 601; KÜTING/KESSLER, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, GmbHR 1995, 345; MUJKANOVIC, Teilwertermittlung – ein betriebswirtschaftlich lösbares Problem, DB 1995, 837; DÖRNER, Teilwertabschreibungen auf GmbH-Anteile, Inf. 1995, 225; MÖLLER, Ist ein negativer Teilwert bilanzierbar?, BB 1996, 2291; MÜLLER-DOTT, Der steuerliche Tw., FS Ritter, Köln 1997, 215; HOFFMANN/RÜSCH, Schwerpunkte EntwStEntG 1999/2000/2002 aus der Sicht der Beratungspraxis, GmbHR 1998, 1197; JAKOBS/LORBACHER, Verbot von Teilwert-AfA und Gebot zur Wertaufholung. Eine Verfassungsrechtliche Existenzberechnung vieler Unternehmen durch das StEntG 1999/2000/2002, GmbHR 1998, 1204; MOXTER, Künftige Verluste in HB und StB, DStR 1998, 509; CATTELANS, StEntG 1999/2000/2002: Teilwert-AfA und Wertaufholung, DB 1999, 1185; FELD, Auswirkungen des neuen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die HB, WPg 1999, 861; GROH, StEntG 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum StEntG: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; HERZIG/RIECK, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im StEntG, WPg. 1999, 305; KESSLER, Teilwert-AfA und Wertaufholung in der Kreditwirtschaft nach dem StEntG 1999/2000/2002, DB 1999, 2577; MOXTER, BilRspr., 5. Aufl., Tübingen 1999, 247–296; STOBBE/LOOSE, StEntG 1999/2000/2002. Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; DIETRICH, Teilwert-AfA, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25. 2. 2000, DStR 2000, 1629; GROTHERR, Einfluß des StEntG 1999/2000/2002 auf die handelsrechtliche Rechnungslegung, in „Investororientierte Unternehmenspublizität“,

§ 6 Anm. 554–556 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4: Abnutzbare Anlagegüter

Wiesbaden 2000, 255; HOFFMANN, Bilanzierung und Bewertung der „Halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden“ bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, DStR 2000, 1338; HOMMEL/BERNDT, Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei der Teilwert-AfA und Abschlussstichtagsprinzip, FR 2000, 1206; LOITZ/WINNAKER, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; STRAHL, Teilwert-AfA und Wertaufholung, KÖSDI 2000, 12371; FISCHER/WENZEL, Wertaufholung nach handels-, steuerrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften, WPg. 2001, 597; KIRSCH, Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten nach IAS 36 und nach § 6 Abs. 1 EStG, DStR 2002, 645.

Schriftum zur Bedeutung der *Rentabilität* des Betriebs oder des WG für den Tw. s. vor Anm. 607; weiteres Schriftum s. jeweils vor der Behandlung der einzelnen WG; vgl. auch die Komm. zum BewG zu dem mit dem estl. Teilwertbegriff übereinstimmenden Teilwertbegriff iSd. § 10 BewG.

554

I. Der Begriff der „Teilwertabschreibung“

Der Begriff „Teilwertabschreibung“ wird in Rspr. und Schrifttum für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gem. Abs. 1 u. 2 verwendet. Teilwert ist nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 „der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt“ (s. dazu Anm. 581). Auch Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 u. Nr. 2 Satz 2 sprechen davon, daß der Teilwert „angesetzt“ werden kann. Zudem gilt der Teilwertbegriff nicht nur für Aktivposten, sondern auch für Passivposten (Abs. 1 Nr. 3, s. Anm. 1138–1140; zu Abs. 1 Nr. 3 a s. Anm. 1163). Der Teilwertbegriff ist rechtssystematisch als Bewertungsmaßstab, nicht aber als Abschreibungsart konzipiert. Auch handelsrechtlich differenziert § 253 HGB lediglich zwischen planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung. Die Bezeichnung *Teilwertabschreibung* ist insofern unsystematisch, sie wird hier aber verwendet, da sie stl. gebräuchlich und verständlich ist.

555 Einstweilen frei.

II. Die Teilwertabschreibung nach Nr. 1 Satz 2

556 1. Abgrenzung der Teilwertabschreibung von den Absetzungen nach § 7

Teilwertabschreibung: Zum Begriff s. Anm. 554.

Absetzung für Abnutzung (AfA) ist nicht Bewertung, sondern zeitliche Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) auf die Gesamtdauer der Verwendung des WG; zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer s. § 7 Anm. 170–197; zur Leistungs-AfA s. § 7 Anm. 232–236. Der Teilwert der WG bleibt bei der AfA gem. § 7 unberücksichtigt, da planmäßige Abschreibungen nur den Zweck verfolgen, für eine vernünftige Verteilung des Wertverzehrs eines WG über seine Nutzungsdauer zu sorgen (JONAS, StbJb. 1991/92, 113). Selbst wenn die Nutzungsdauer eines WG überschätzt wird, ist bei der Abschreibung nach § 7 lediglich die Verteilung des Restbuchwerts auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer vorzunehmen (s. § 7 Anm. 187). Bei einer Teilwertabschreibung soll dagegen versucht werden, den Wertansatz dem jeweiligen tatsächlichen (Verkehrs-)Wert anzupassen.

Die Teilwertabschreibung ist nur in Höhe der Differenz zwischen Buchwert nach Vornahme der Jahres-AfA und dem niedrigeren Teilwert vorzunehmen

(vgl. BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 222, aA hier bis Lfg. 192; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 7 Rn. 12). Der Vorrang planmäßiger Abschreibungen beruht auf der zwingenden Verteilung des Wertverzehr eines WG über seine Nutzungsdauer, die handelsrechtlich auch im Anlagengitter erscheinen muß (s. auch Anm. 544).

Bedeutung hat der Vorrang planmäßiger Abschreibungen für die Bemessung der Abschreibungen und Zuschreibungen in den Folgejahren (s. hierzu Anm. 625 und § 7 Anm. 387) sowie für die Bemessung der HK, da hier planmäßige Abschreibungen, nicht aber Teilwertabschreibungen zu berücksichtigen sind (s. Anm. 463 f.).

Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung ist nicht vorzunehmen bei gewöhnlichen, mit den Afa bereits berücksichtigten Wertminderungen. Vielmehr sind außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen bereits bestehender WG bei einer unmittelbaren körperlichen Einwirkung eines von außen kommenden Ereignisses erforderlich (BFH v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306). Die Afa bedingt eine Nutzungsbeeinträchtigung des WG. Kann sowohl Afa als auch eine Teilwertabschreibung in Anspruch genommen werden, tritt uE die Afa nach § 7 – und somit auch die Afa – an die Stelle der Teilwertabschreibung (aA hier bis Lfg. 192; nicht eindeutig nach § 7 Anm. 243). Entspricht der Wert nach Afa dem Teilwert, kann nur eine Afa vorgenommen werden, da die Voraussetzungen der Teilwertabschreibung nicht vorliegen; s. auch Anm. 558.

Liegt eine Wertminderung vor, ohne daß zugleich die betriebsgewöhnliche Nutzung des WG beeinträchtigt ist, kommt eine Afa nicht in Betracht; gleichwohl kann eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sein.

Einstweilen frei.

557

2. Voraussetzungen für die Teilwertabschreibung nach Nr. 1 Satz 2

558

Teilwert niedriger als der Absetzungswert nach Satz 1: Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist, daß der Teilwert eines WG am Bilanzstichtag unter dem Wert liegt, der sich für ihn bei Bewertung gem. Satz 1 ergeben würde, dh. die AHK abzüglich der gem. § 7 vorzunehmenden Afa oder Afa müssen den Teilwert übersteigen. Mit dem Absetzungswert ist uE der Restbuchwert des Vorjahrs nach Vornahme der Abschreibungen für das laufende Jahr gemeint.

Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen: Nimmt der Stpfl. Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Anspruch, so kann der Teilwert nur angesetzt werden, wenn dieser unter demjenigen Betrag liegt, der sich zu dem betreffenden Bilanzstichtag nach Inanspruchnahme der Sonderabschreibung oder erhöhten Absetzung ergibt.

Bei Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung oder nach § 6b gilt Entsprechendes: Eine Teilwertabschreibung auf das ErsatzWG kann nur dann vorgenommen werden, wenn der Teilwert nach der Übertragung der stillen Reserven am Bilanzstichtag unter dem verbleibenden Buchwert liegt (BFH v. 5. 2. 1981 IV R 87/77, BStBl. II, 432; H 35 Abs. 3 EStH). Eine Teilwertabschreibung ist dagegen zulässig, wenn diese vor Übertragung der Rücklage vorgenommen wird (zust. MATHIAK, StuW 1982, 81 für den Fall eines ErsatzWG, welches sich noch in der Herstellung befindet).

Dauernde Wertminderung: Mit der Neufassung des Abs. 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 ist die Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung für Wj., die nach dem 31. 12. 1998 enden, nur noch dann gestattet, wenn

die Wertminderung des WG voraussichtlich von Dauer sein wird. Das handelsrechtliche Abwertungswahlrecht (§§ 253 Abs. 2 Satz 3, 279 Abs. 1 Satz 2 HGB), das eine Abwertung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei lediglich vorübergehender Wertminderung gestattet, ist strechtlich unbeachtlich. Eine Teilwertabschreibung von Anlagegütern aufgrund einer vorübergehenden Wertminderung ist unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens für nach dem 31. 12. 1998 endende Wj. auf keinen Fall mehr möglich (s. auch Anm. 562).

Jährlicher Nachweis: Dem Stpfl. obliegt sowohl die Nachweispflicht für den niedrigeren Teilwert als auch für die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung. Darüber hinaus ist der Stpfl. auch dafür beweispfl., daß und in welchem Umfang der Teilwert weiterhin unter der Bewertungsobergrenze des WG (den um die planmäßigen Abschreibungen verminderten AHK) liegt. Der Stpfl. muß nicht nur das Entstehen, sondern auch das Fortbestehen der Wertminderung jedes Jahr nachweisen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4).

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz: s. Anm. 562.

559 3. Konkurrenz von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung

Bedeutung: Sowohl Teilwertabschreibung als auch Rückstellungsbildung sind Instrumente einer vorsichtigen Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und dienen der Ermittlung eines ausschüttungs- bzw. besteuertungsfähigen Gewinns. Die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung können gemeinsam mit den Voraussetzungen der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und für Rückstellungen aufgrund ungewisser Verbindlichkeiten vorliegen. Teilweise wird in der Literatur die Auffassung vertreten, daß eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen diesen beiden Methoden der Verlustberücksichtigung bestehe (vgl. HOFFMANN, DStR 2000, 1338), wobei zwischen der Minderung künftiger Nutzenpotentiale des Aktivums und einer selbständig bewertbaren Verpflichtung zu trennen sei (vgl. dazu FÖRSCHLE/SCHEFFELS, DB 1993, 1197 [1200]; WESNER in FS Moxter, 1994, 433 [439]). Nach der Auffassung des FG-Rhld.-Pf. (v. 18. 11. 2002, EFG 2003, 289, nrkr., Az beim BFH VIII R 1/03) führt das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a nicht grds. zu einem Verbot der Teilwertabschreibung; danach stehen Teilwertabschreibung und Drohverlustrückstellung „... nicht in einem wie auch immer gearteten Subordinations- bzw. Vorrangigkeitsverhältnis zueinander, sondern sie ergänzen sich auch in zeitlicher Hinsicht in der Weise, daß Verluste, die aus einem schwebenden Rechtsgeschäft erst nach dem Bilanzstichtag drohen, allein Gegenstand einer handelsbilanziellen Drohverlustrückstellung sein können“ (ebenda unter III. 3.), die stl. nicht zulässig ist (ähnlich zur Nichtberücksichtigung künftiger Verluste als Teilwertabschreibung: OFD Kiel v. 30. 3. 2000, FR 2000, 738; BMF v. 23. 10. 2000, BStBl. I, 1514).

Doppelberücksichtigung von Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung scheidet aus, da die Verlustantizipation auf der Aktiv- und auf der Passivseite dem Bilanzzweck einer periodengerechten Gewinnermittlung nicht gerecht wird (BARTELS, BB 1992, 1311; BORDEWIN, BB 1992, 1097; HERZIG in FS Moxter, 1994, 227; IdW, WPg. 1992, 326; KUPSCH, BB 1992, 2320, SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 250 „Umweltschutz“; aA CREZELIUS, DB 1992, 1353).

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: In der StBil. dürfen Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a für Wj., die nach dem 1. 1. 1997 enden, nicht mehr gebildet werden (Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 1997 [BGBl. I, 2584; BStBl. I, 928]). Han-

delsbilanziell kommt auch nach diesem Zeitpunkt bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften neben einer Teilwertabschreibung die Bildung einer Drohverlustrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in Betracht (vgl. BFH v. 21. 10. 1981 I R 170/78, BStBl. II 1982, 121). UE geht die Verlustantizipation durch die Bewertung des Erzeugnisses zum niedrigeren Teilwert der Rückstellungsbildung bei vollem Ausweis der AHK vor (so auch CHRISTIANSEN, Steuerliche Rückstellungsbildung, 1993, 95), soweit sie sich auf Verluste beziehen, die bis zum Bilanzstichtag zu antizipieren waren (zB bei unfertigen Erzeugnissen nach dem Fertigstellungsgrad: anteiliger zu erwartender Veräußerungserlös abzügl. angefallene HK = anteilige Unterdeckung bei negativem Betrag, die als Teilwertabschreibung zu berücksichtigen wäre; grds. Einzelbetrachtung je WG); künftige Verluste können aufgrund des auch für das Teilwertverständnis gültigen Stichtagsprinzips – iVm. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und ergänzend mit § 5 Abs. 4a – nicht als Teilwertabschreibung auf Aktiva erfaßt werden (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 18. 11. 2002 aaO; BMF v. 23. 11. 2000, BStBl. I, 1514).

► *Zur Berücksichtigung des durchschnittlichen Unternehmensgewinns* s. BFH v. 19. 7. 1983 VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56; v. 10. 7. 2002 I R 79/01, BStBl. II, 784; R 36 Abs. 2 Satz 3 EStR.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten: Konkurrenzen bestehen insbes. im Bereich der bilanziellen Berücksichtigung von Umweltschutzmaßnahmen. Dem gesunkenen Teilwert des mit Schadstoffen belasteten WG steht ggf. eine öffentlich-rechtliche oder auch eine privatrechtliche Verpflichtung zur Schadensbeseitigung gegenüber.

Zu den Voraussetzungen der Rückstellungsbildung bei Altlastenfällen s. § 5 Anm. 735; BFH v. 19. 10. 1993 VIII R 14/92, BStBl. II, 891; FG Münster v. 21. 10. 1994, EFG 1995, 197, rkr.; FG Saarland v. 7. 8. 1996, EFG 1997, 150, rkr.; krit. zB HERZIG/KÖSTER, WiB 1995, 361; LOOSE, FR 1995, 393; STUHR/BOCK, DStR 1995, 1134; FRENZ, DStZ 1997, 37.

Die Auflösung der Bilanzierungskonkurrenz ist im einzelnen str. Aufgrund des Gebots der Einzelbewertung des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB ist uE die aktivische Berücksichtigung vorzuziehen (SIEGEL, BB 1993, 326; im Ergebnis übereinstimmend BUDDE in FS Forster, 1992, 101, 120; BALLWIESER, Die Berücksichtigung von Umweltlasten und Umweltrisiken im Rechnungswesen, Unternehmensführung und externe Rahmenbedingungen, Schmalenbach Gesellschaft (Hrsg.), 1994, 143 [148]; SCHNEIDER, DB 1995, 1421; GROH, StbJb. 1994/95, 23 [33]), wenn die Altlastenverpflichtung direkt einem WG zugeordnet werden kann und den Unternehmer selbst keine direkte Sanierungsverpflichtung – also zB nach einer etwaigen Veräußerung des betroffenen WG (zB schadstoffbelastetes Grundstück) – unabhängig von dem WG trifft.

Ein Vorrang der Rückstellungsbildung ist nach aA aus dem Verhältnis von Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip abzuleiten. Weil die Rückstellungsbildung auf dem grundlegenden Realisationsprinzip beruht, tritt die aufgrund des (nur) ergänzenden Imparitätsprinzips zu erfassende Teilwertabschreibung zurück (HERZIG in FS Moxter, 1994, 227 [244]; RÜRUP in FS Forster, 1992, 519). Alternativ wird der Rückstellungsbildung auch aus Vereinfachungsgründen der Vorzug gegeben (BARTELS, WPg. 1992, 74). Auch kann auf die Absichten abgestellt werden, die der Unternehmer mit dem betroffenen WG verfolgt (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 250 „Umweltschutz“). Beabsichtigt der Bilanzierende das WG vor einer Sanierung zu veräußern und hat er selbst keine Sanierungsverpflichtung zu erfüllen, so ist die Wertminderung über eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen (so auch IdW, WPg. 1992, 326). Ist dagegen von einer Beseitigungsverpflichtung auszugehen und kann auch ein möglicher Betriebserwerber das WG nicht ohne weiteres gegen ein ErsatzWG austauschen, geht

§ 6 Anm. 559–562 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4: Abnutzbare Anlagegüter

nach dieser Auffassung die Rückstellungsbildung der Teilwertabschreibung vor (RAUTENBERG, WPg. 1993, 265; KLEIN/WIENANDS, FR 1995, 641).

► *Fehlende Nutzungsbeeinträchtigung bei vermuteter Schadstoffbelastung:* Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig, wenn die Nutzung eines betroffenen WG (zB Tankstellengrundstück), bei dem eine Schadstoffbelastung vermutet wird, aber der zuständigen Umweltbehörde nicht bekannt ist (= keine Rückstellung), uneingeschränkt zulässig ist und eine Nutzungsbeeinträchtigung auch nicht zu erwarten ist (vgl. FG Ba.-Württ. v. 13. 12. 2000 2 K 351/99, SIS 031674).

560 Einstweilen frei.

4. Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung

561 a) Überblick

Das Recht oder die Pflicht zur Teilwertabschreibung gilt grds. nur für den Bereich der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 (vgl. BFH v. 12. 6. 1978 GrS 1/77 BStBl. II, 620; v. 31. 1. 1992 IV R 57/88, BStBl. II, 401; GRUBE, DSz 1989, 495). Die Einnahmen-Überschußrechnung des § 4 Abs. 3 kennt dagegen keine Teilwertabschreibung (aA FG Köln v. 17. 5. 1994, EFG 1994, 1083, rkr.; s. auch § 4 Anm. 536). Auch bei den Überschußeinkunftsarten spielen bloße Wertveränderungen des der Einkunftserzielung dienenden WG keine Rolle, so daß eine Teilwertabschreibung hier nicht in Frage kommt (BFH v. 30. 8. 1994 IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 hängt die Zulässigkeit oder Notwendigkeit der Teilwertabschreibung davon ab, daß es sich um eine voraussichtlich dauerhafte und nicht um eine lediglich vorübergehende Wertminderung handelt. Neben der Dauerhaftigkeit ist auch die Eigenart der WG von Relevanz.

562 b) Gewinnermittlung nach § 5

Stpfl., die ihren Gewinn nach § 5 ermitteln, haben für den Schluß des Wj. das BV anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist. Für sie gilt der allg. Grundsatz der Maßgeblichkeit (vgl. BFH v. 21. 10. 1993 IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Als GoB gilt das „Niederstwertprinzip“, das konkrete Ausprägungen im „gemilderten Niederstwertprinzip“ für das Anlagevermögen und im „strengen Niederstwertprinzip“ für das Umlaufvermögen erfährt.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

► *Voraussichtlich vorübergehende Wertminderung:* Für WG des Anlagevermögens besteht bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung nach § 253 Abs. 2 HGB ein Abschreibungswahlrecht. Dieses Wahlrecht ist für KapGes. auf den Bereich der Finanzanlagen beschränkt (§ 279 Abs. 1 Satz 2 HGB). Das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 läßt das stl. Recht zur Teilwertabschreibung unberührt (BFH v. 19. 5. 1987 VIII R 327/83, BStBl. II, 848). Nach der formellen Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 Satz 2 war bis 1998 das Wahlrecht in HBil. und StBil. einheitlich auszuüben, wenn der Teilwert dem beizulegenden Wert entspricht (s. Anm. 619–621). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 ist seit 1999 im Fall einer lediglich voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung eine Teilwertabschreibung nicht mehr gestattet. Wird in der HBil. das Abschreibungswahlrecht in Anspruch genommen, so kann dies in der StBil. nicht in gleicher Weise erfolgen. Das handelsrechtliche Abwertungswahlrecht wird zu einem stl. Abwertungsverbot. Insoweit kommt es bei der Ausübung des Abschreibungswahlrechts zu Abweichungen zwischen der HBil. und

der StBil. Der handelsrechtliche Gewinn ist im Wj. der Ausübung der Abwertung niedriger als der stbilanzielle Gewinn. Diese Gewinndifferenz gleicht sich über unterschiedliche Abschreibungen oder spätestens bei der Veräußerung bzw. bei dem Abgang des WG wieder aus. Es handelt sich um eine zeitliche Differenz zwischen handelsbilanziellem und stbilanziellem Gewinn, für die KapGes. auf der Aktivseite der HBil. einen Abgrenzungsposten für latente Steuern als Bilanzierungshilfe bilden dürfen (§ 274 Abs. 2 HGB).

► *Voraussichtlich dauernde Wertminderung:* Handelsrechtlich muß eine „außerplanmäßige Abschreibung oder Wertberichtigung“ auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen werden (§ 252 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 HGB). Bei der Beurteilung, ob es sich bei der Wertminderung am Bilanzstichtag um eine voraussichtlich dauernde handelt, ist die Eigenart des betreffenden WG zu berücksichtigen (so auch ausdrücklich BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 5). „Maßgebend ist die Vorausschbarkeit einer dauernden Entwertung nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, wie sie sich dem Stpfl. bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung darstellen“ (BFH v. 27. 11. 1974 I R 123/73, BStBl. II 1975, 294). Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung ist gegeben, wenn der beizulegende Wert des WG zum Abschlußstichtag nachhaltig unter den Buchwert gesunken ist. Hiervon ist beim Anlagevermögen auszugehen, wenn der Zeitwert des WG während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unter der Wertobergrenze liegen wird (vgl. BERGER/M. RING Beck-BilKomm. V. § 253 HGB Rn. 295; GROH, DB 1999, 982; RICHTER in HdJ Abt. II/1 Rn. 259; SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 218; aA HOMMEL/BERNDT, DSrR 2000, 1751, nach denen eine dauerhafte Wertminderung dann vorliegt, wenn der Buchwert des WG durch die durch ihn erzielbaren Umsatzerlöse nicht mehr amortisiert werden kann). Die Wertobergrenze bestimmt sich nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1. Beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen sind folglich die AHK oder der an ihre Stelle tretende Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge zugrunde zu legen, während beim abnutzbaren Anlagevermögen zusätzlich noch AfA, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen sind; s. Anm. 544.

Bei WG des *abnutzbaren Anlagevermögens* ist die Nachhaltigkeit der Wertminderung dann anzunehmen, wenn deren Teilwert für mindestens die Hälfte der Restnutzungsdauer unter dem Wert liegt, der sich bei planmäßiger Abschreibung ergibt (ADS VI. § 253 HGB Rn. 477; BERGER/M. RING Beck-BilKomm. V. § 253 HGB Rn. 295; KROPPF, AktG 1965, 245; BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 6). Dies setzt voraus, daß geprüft wird, nach welchem Zeitraum die Fortführung der planmäßigen AfA zu einem Wertansatz führt, der dem beizulegenden Wert des zum Anlagevermögen gehörenden WG zum Abschlußstichtag entspricht. Die zugrunde zu legende Restnutzungsdauer soll nach der Auffassung der FinVerw. für Gebäude nach § 7 Abs. 4 und 5 und für andere WG grds. nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen sein (BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 6). UE ist bei WG, deren Nutzungsdauer von den amtlichen AfA-Tabellen abweicht, zur Bestimmung der Restnutzungsdauer von der zugrunde gelegten Nutzungsdauer auszugehen.

Bei WG des *nichtabnutzbaren Anlagevermögens* wird von einer dauernden Wertminderung auszugehen sein, wenn sich für einen überschaubaren Zeitraum eine Werterholung nicht abzeichnet. Als überschaubarer Zeitraum dürfte ein Zeitraum von 3–5 Jahren, wie er etwa der operativen Unternehmensplanung zugrunde liegt, in Betracht kommen. Aus Gründen der Vorsicht ist im Zweifel von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen, sofern nicht konkret Anhalts-

punkte für eine Werterholung sprechen (BFH v. 9. 9. 1986 VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; MELLWIG Beck-HdR, B 164 Rn. 28). Nach der Auffassung der FinVerw. stellen Kursschwankungen börsennotierter WG des Anlagevermögens nur eine vorübergehende Wertminderung dar, die nicht zu einer Teilwertabschreibung berechtigt (BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 11, 18–20; vgl. auch SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 231). Die FinVerw. will in derartigen Fällen die Höhe der Teilwertabschreibung auch von der Kursentwicklung bis zum Bilanzstellungszeitpunkt abhängig machen (BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 18–22).

Stellungnahme: UE ist zur Beurteilung, ob der niedrigere Börsenkurs (zum Verhältnis der Begriffe „Börsenwert“ und Teilwert s. Anm. 578) am Bilanzstichtag eine nur vorübergehende oder eine dauerhafte Wertminderung darstellt, der weitere Kursverlauf bis zum Bilanzstellungszeitpunkt zu betrachten. Kommt es in diesem Zeitraum nicht zu einer Werterholung oder setzt sich der Kursverfall fort und existiert auch keine Aussicht auf einen steigenden Ertragswert (als Hilfsgröße), ist eine Teilwertabschreibung vom Grunde her zu bejahen. Für die Bestimmung der Höhe der Teilwertabschreibung sind hingegen allein die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend (Stichtagsprinzip; s. dazu Anm. 81 f.). Wenn die Kursentwicklung bis zum Zeitpunkt der Bilanzstellung stark durch wertbeeinflussende Tatsachen geprägt ist, dürfen derartige Wertänderungen keine Auswirkungen auf den Bilanzansatz der Höhe nach haben (s. Anm. 82; glA STRAHL, KÖSDI 2000, 12375; s. auch FG Köln v. 26. 6. 2002 13 K 6968/99, SIS 031022, rkr.).

▷ *Erhebliche Wertminderungen aus besonderem Anlaß*, wie zB Katastrophen und technischer Fortschritt, sind sowohl handelsrechtlich als auch strechtlich stets durch Abwertungen auf den beizulegenden Wert (Teilwert) zu berücksichtigen (vgl. ADS VI. § 253 HGB Rn. 477; BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 4). Eine Prüfung der Dauerhaftigkeit ist in diesen Fällen nicht erforderlich.

▷ *Maßgeblichkeit:* Entspricht bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der niedrigere beizulegende Wert nach § 253 Abs. 2 HGB dem Teilwert (zum Verhältnis der Begriffe „beizulegender Wert“ und Teilwert s. Anm. 577), ist nach der Rspr. wegen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Bewertung (s. § 5 Anm. 123; str.) eine Teilwertabschreibung *geboten*.

Nach BFH v. 31. 1. 1991 IV R 31/90 (BStBl. II, 627) resultiert dieses Gebot aufgrund des handelsrechtlichen (betr. UmlVerm.: strengen; betr. AnlVerm.: gemilderten) Niederstwertprinzips (ebenso im Ergebnis: Vorlagebeschluß des BFH v. 29. 4. 1999 IV R 40/97, BStBl. II, 828; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 563; KIRCHHOF/FISCHER III. § 6 Rn. 107), also aus der materiellen Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1; uE fraglich und nicht eindeutig, da uU – zumindest seit 1990 – die formelle Maßgeblichkeit anwendbar wäre (so offenbar auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXII. § 5 Rn. 42 [2]); zur Kritik s. § 5 Anm. 110 u. 123.

Liegt der beizulegende Wert über dem Teilwert, besteht für den Stpfl. nur in Höhe der Differenz zwischen beiden Werten ein Abwertungswahlrecht (CHRISTIANSEN, StJb 1991/92, 128). Liegt der Teilwert über dem beizulegenden Wert, ist der Teilwert anzusetzen. Der Differenzbetrag bleibt unberücksichtigt (BFH v. 17. 8. 1967 IV R 73/63, BStBl. II 1968, 79; v. 31. 1. 1991 IV R 31/90, BStBl. II, 627).

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens: Nach § 253 Abs. 3 HGB besteht für WG des Umlaufvermögens bereits bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung ein Abschreibungszwang auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. den beizulegenden Wert. Das Handelsrecht unterscheidet folglich nicht zwischen vorübergehend und dauerhaft. Diese Unterscheidung macht beim Umlaufvermögen auch keinen Sinn, denn die WG des Umlaufvermögens sind regelmäßig zur baldigen innerbetrieblichen Verwendung oder zur (sofortigen) Veräußerung bestimmt. Strechtlich ist nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 hingegen

auch beim Umlaufvermögen eine Teilwertabschreibung nur aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig. Eine Wertminderung, die auch noch zum Zeitpunkt des Verbrauchs oder der Veräußerung fortbesteht, ist endgültig und rechtfertigt damit eine Teilwertabschreibung. Für die Frage der Dauerhaftigkeit ist folglich auf die noch verbleibende Verweildauer der WG des Umlaufvermögens im Betriebsvermögen des Stpfl. abzustellen. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung ist daher anzunehmen, wenn bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung oder zu dem vorangegangenen Verbrauchs- oder Veräußerungszeitpunkt eine Werterholung bei dem WG nicht eingetreten ist (so auch BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 23). Hinsichtlich der Bestimmung der Höhe der Teilwertabschreibung gilt das zum Anlagevermögen Ausgeführte entsprechend (aA BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 26–31).

Steuerfreie Übergangsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3: s. Anm. 627.

c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1

563

Nach § 141 Abs. 1 Satz 2 AO gelten die §§ 243–256 HGB auch für gewerbliche Unternehmer sowie für Land- und Forstwirte, die nach § 141 Abs. 1 Satz 1 oder § 140 AO buchführungspflichtig sind, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. § 141 AO bezieht sich nach hL nur auf formelle Buchführungspflichten, nicht aber auf die materielle Maßgeblichkeit der HBil. (TRZASKALIK in HHSp, AO § 141 Rn. 2; TIPKE/KRUSE, AO § 141 Tz. 10–18). Für Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln, gilt das Maßgeblichkeitsprinzip iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 somit nicht, da § 6 hier ein konkretes Wahlrecht vorsieht, für das uE nicht die materielle Maßgeblichkeit, sondern allenfalls die formelle Maßgeblichkeit anwendbar wäre. Die formelle Maßgeblichkeit kann aber bei § 4 Abs. 1 wegen fehlender HBil. nicht einschlägig sein. Entsprechend führt § 141 Abs. 1 Satz 2 AO nicht dazu, daß Teilwertabschreibungen zwingend vorgenommen werden müssen (vgl. OFD Münster v. 17. 1. 1991, FR 1991, 183; R 36 Abs. 1 Satz 5 EStR; aA SCHMIDT/GLANEGGER XVIII. u. XXII. § 6 Rn. 217; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 576); s. auch vor §§ 4–7 Anm. 24.

Einstweilen frei.

564

5. Gegenstand der Teilwertabschreibung

565

Grundsatz der Einzelbewertung: Die Bewertungsregeln des § 6 sind nach dem Grundsatz der Einzelbewertung auf *einzelne WG* anzuwenden (s. Anm. 89). Das gilt auch dann, wenn mehrere WG so miteinander verbunden sind, daß sie nur gemeinsam veräußert werden können; s. Anm. 635, 780 über Boden und Gebäude. Ausgeschlossen ist ebenfalls eine Teilwertabschreibung eines ganzen Unternehmens (RFH v. 25. 10. 1933, RStBl. 1934, 410; BFH v. 16. 12. 1998 II R 53/95, BStBl. II 1999, 160 [Ausnahme uU bei am Bilanzstichtag vorliegendem Stillelegungs- oder Liquidationsbeschluß]; PILTZ, Stb]b. 1991/92, 147; KOTTKE, BB 1996, 1265). Zur Teilwertabschreibung auf einen aktivierten Geschäftswert s. Anm. 726. Zu Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung s. u.

► *Kompensationsbereich wertbildender Faktoren:* Aufgrund des Teilwertbegriffs (s. Anm. 572) sind bei der Bewertung der einzelnen WG alle wertbildenden Faktoren zu berücksichtigen, die den Teilwert mindern oder erhöhen. Der Teilwertgedanke erfordert insbes., daß sich nicht bilanzierungsfähige wirtschaftliche Vorteile und Verpflichtungen, die in unmittelbarer Verbindung mit dem zu bewertenden WG stehen, gegenseitig ausgleichen. Es ist generell unzulässig, einzelne Faktoren, positiver wie negativer Art, unberücksichtigt zu lassen.

BFH v. 26. 8. 1958 I 80/57 U, BStBl. III, 420; v. 19. 11. 1953 IV 142/53 U, BStBl. III 1954, 16; v. 15. 5. 1963 I 69/62 U, BStBl. III, 503 Nr. 2 aE; v. 30. 11. 1988 I R 114/84; BStBl. II 1990, 117; v. 24. 1. 1990 I R 145/86, BStBl. II, 639.

Bspw. ist bei der Ermittlung des Teilwerts von Forderungen ein bestehender Versicherungsschutz zur Absicherung evtl. bestehender Ausfallrisiken gegenzurechnen (CHRISTIANSEN, DStZ 1995, 385). Der Kompensationsbereich der Teilwertermittlung ist analog zur Passivierung von Verlustrückstellungen abzugrenzen, bei denen sich nach BFH v. 23. 6. 1997 GrS 2/93 (BStBl. II, 735) alle wechselseitigen Leistungen, zu denen sich die Vertragspartner verpflichten, gegenseitig ausgleichen. Für den im Beschluß zu entscheidenden Fall wurde festgelegt, daß der wirtschaftliche Vorteil, der sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von Praxisräumen an einen Arzt ergibt, zum Kompensationsbereich der Vor- und Nachteile aus einem Mietverhältnis gehört.

Im Ergebnis erfolgt eine weite Abgrenzung des Kompensationsbereichs der Teilwertfindung im Rahmen des Grundsatzes der Einzelbewertung. Gegenstand der Bewertung bleibt das einzelne WG, wobei alle wertbeeinflussenden betrieblichen Zusammenhänge zu berücksichtigen sind.

► *Stille Reserven* werden insoweit mit der Teilwertabschreibung saldiert, als bei dem zu bewertenden Vermögensgegenstand ein Verlust nicht droht, solange der Netto-Einzelveräußerungspreis nicht unter den Buchwert sinkt. Ließe man nicht zu, daß die unrealisierten Gewinne als sog. zweckgebundene Verlustvorsorge gegengerechnet werden, so würde eine Teilwertabschreibung für entgehende zukünftige Gewinne zugelassen.

Beispiel: Ein Grundstück hat einen Buchwert von 600 000 € und einen Teilwert von 1 100 000 €. Es werden Altlasten festgestellt, die zu Sanierungsaufwendungen von 500 000 € führen würden. Damit sinkt der Teilwert des Grundstücks auf 600 000 €. Dies entspricht dem Buchwert und führt daher nicht zu einer Teilwertabschreibung; vgl. SCHNEIDER, DB 1995, 1421.

Die Tatsache, daß der Teilwert einiger WG über ihrem Buchwert liegt, steht der Teilwertabschreibung bei gleichartigen anderen WG nicht entgegen (so auch FinMin. NRW v. 18. 3. 1977, DB 1977, 981 zur Einheitsbewertung).

Ausnahmen:

► *Gruppenbewertung beim Umlaufvermögen:* Zur Erleichterung der Inventur und der Bewertung können gem. § 240 Abs. 4 und § 256 Satz 2 HGB gleichartige WG des Umlaufvermögens zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnitt angesetzt werden (s. Anm. 115–142). Soweit eine Gruppenbewertung zulässig ist, kann auch eine Teilwertminderung der einzelnen als Gruppe bewerteten WG in einem Gesamtbetrag ausgedrückt werden (BFH v. 28. 9. 1962 III 372/59 U, BStBl. III, 510). Entsprechendes gilt bei Verwendung eines Verbrauchsfolgeverfahrens (SCHNEIDER, DB 1995, 1421). Eine Sammelabschreibung auf verschiedenartige WG ist dagegen unzulässig (RFH v. 7. 11. 1933, RStBl., 1322, wo eine Sammelabschreibung auf wesensverschiedene Gruppen von Anlagegütern für unzulässig erklärt wird; BFH v. 28. 9. 1962 III 372/59 U, BStBl. III, 510 betr. Warenbestand).

► *Pauschalwertberichtigung:* Pauschale Teilwertabschläge auf WG des Umlaufvermögens sind nicht zulässig, selbst dann nicht, wenn angegebene allg. Gründe eine Wertminderung nicht ausgeschlossen sein lassen (FG Saarl. v. 14. 12. 1989, EFG 1990, 346, rkr., betr. pauschale Teilwertabschläge auf ein Ersatzteillager; ebenso BFH v. 16. 1. 2. 1998 II R 53/98, BStBl. II 1999, 160 betr. pauschalen Abschlag auf das Betriebsvermögen). Über Pauschalwertberichtigung auf Forderungen s. Anm. 931 f.

► *Bildung von Bewertungseinheiten*: Bewertungseinheiten von positiven und negativen WG sind als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung insbes. dort zu bilden, wo sich Forderungen und Verbindlichkeiten eines Unternehmens mit (annähernd) identischen ausländischen Werteinheiten gegenüberstehen (vgl. hierzu Anm. 90). Eine Teilwertabschreibung auf die Fremdwährungsforderung ist bei einer Absicherung des Währungsrisikos durch ein zuordenbares Devisentermingeschäft nicht zulässig (vgl. BFH v. 24. 1. 1990 I R 157/85 u. I R 145/86, BStBl. II, 639 [642]; FG Schl.-Holst. v. 15. 3. 2000 I 714/91, SIS 029603, rkr.).

6. Zeitpunkt der Teilwertabschreibung

a) Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bilanzstichtags

566

Eine Teilwertabschreibung kann nur zum Bilanzstichtag und nach den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag, nicht auf einen beliebigen Tag zwischen zwei Bilanzstichtagen erfolgen (BFH v. 9. 9. 1986 VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; v. 5. 2. 1981 IV R 87/77, BStBl. II, 432; MATHIAK, StW 1982, 81), da Handelsrecht und StR die Bildung von Wertansätzen nur anlässlich der Bilanzierung vorschreiben und zulassen. Demzufolge ist darauf abzustellen, ob am Bilanzstichtag Umstände vorgelegen haben, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigen (BFH v. 19. 11. 1953 IV 142/53, BStBl. III 1954, 16; v. 14. 7. 1966 IV 389/62, BStBl. III, 641; v. 7. 11. 1990 I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 550). Zulässig ist eine Teilwertabschreibung dann, wenn anhand der Umstände eine voraussichtlich dauernde Wertminderung angenommen werden kann (zur Dauerhaftigkeit s. Anm. 562). Sind den Teilwert mindernde Umstände zwar gegeben, aber nicht nachhaltig, ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig. Eine Teilwertabschreibung ist auch dann nicht gerechtfertigt, wenn zwar vor und nach dem Bilanzstichtag den Teilwert mindernde Umstände vorliegen, nicht jedoch am Bilanzstichtag. Der frühestmögliche Zeitpunkt für eine Teilwertabschreibung ist der auf den Zugang des WG folgende Bilanzstichtag. Nicht zulässig ist die Abschreibung schon auf den Zeitpunkt der Fertigstellung/Anschaffung (BFH v. 9. 9. 1986 VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442). Zur Teilwertabschreibung erst nach Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung oder einer Rücklage nach § 6 b s. Anm. 558.

b) Zulässige Teilwertabschreibung

567

Ist eine Teilwertabschreibung zulässig, aber nicht notwendig (zur ausschließlichen Zulässigkeit der Teilwertabschreibung s. Anm. 563), so hat der Stpfl. ein Wahlrecht, zu welchem Bilanzstichtag nach dem Sinken des Teilwerts er eine Abschreibung vornimmt.

Verschiebt der Stpfl. die Teilwertabschreibung auf einen späteren Bilanzstichtag, ist Voraussetzung für die dann vorzunehmende Teilwertabschreibung, daß zwischenzeitliche Wertsteigerungen nicht eingetreten sind bzw. den (fortgeführten) Buchwert nicht erreicht haben. Wertsteigerungen schließen eine Nachholung der ursprünglich gerechtfertigten Teilwertabschreibung insoweit aus (BFH v. 5. 2. 1981 IV R 87/77, BStBl. II, 432).

Aufgrund der Neufassung des § 6 Abs. 1 durch das StEntlG 1999/2000/2002 steht dieses Wahlrecht nur noch den Stpfl. zur Verfügung, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln; s. Anm. 563.

568 **c) Notwendige Teilwertabschreibung**

Besteht eine Pflicht zur Teilwertabschreibung, so muß sie zu dem auf die Wertminderung folgenden Bilanzstichtag erfolgen. Unterbleibt sie, so liegt eine Pflicht zur Teilwertabschreibung an den folgenden Bilanzstichtagen solange vor, wie die Teilwertminderung fortbesteht.

Versehentlich unterlassene Teilwertabschreibung (zB infolge falscher Beurteilung des Sachverhalts): Erkennt der Stpfl. den fehlerhaften Ansatz vor Einreichen der Bilanz, ist er ohne Einschränkung nach § 150 Abs. 2 und 4 AO iVm. § 60 EStDV zur Berichtigung verpflichtet. Das FA muß bei Aufdeckung des Fehlers die Bilanzen auf die Bilanzstichtage nach der Wertminderung berichtigen.

Absichtlich (zwecks steuerlichen Vorteils) unterlassene Teilwertabschreibung: Der Stpfl. darf eine bewußt unterlassene Teilwertabschreibung zur Verschaffung späterer stl. Vorteile an folgenden Bewertungsstichtagen nicht nachholen (BFH v. 16. 1. 1951 I 57/50, StuW Nr. 38; v. 20. 8. 1964 IV 83/64 U, BStBl. III 1965, 110; v. 24. 3. 1970 I R 102/68, BStBl. II, 516; v. 28. 10. 1976 IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73 [76]; OFFERHAUS, StBp. 1970, 197).

569 **d) Nachholung**

Nachholung einer zulässigen oder notwendigen Teilwertabschreibung ist uE nur insoweit zulässig, als sie nach den Verhältnissen an demjenigen Bilanzstichtag, zu dem die Abschreibung nunmehr vorgenommen wird, noch gerechtfertigt ist, dh. ein zwischenzeitlicher Wiederanstieg des Teilwerts schließt insoweit eine Nachholung der ursprünglich gerechtfertigten Teilwertabschreibung aus (glA BFH v. 13. 9. 1973 IV R 5/70, BStBl. II, 846; v. 5. 2. 1981 IV R 87/77, BStBl. II, 432; FG München v. 11. 2. 1971, EFG 1971, 328, rkr., betr. unrichtige Versagung einer Teilwertabschreibung in einer bestandskräftigen Veranlagung; MATHIAK, StuW 1982, 81).

570 **e) Rechtsbehelfsverfahren**

Im Rechtsbehelfsverfahren ist eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen, wenn sie bis zur Beschlußfassung über das FG-Urt. vorgenommen wird; bei Vornahme zwischen Beschlußfassung und Bekanntgabe des Urt. nebst Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung kann das Gericht die Wiedereröffnung beschließen (§ 93 Abs. 3 FGO; vgl. BFH v. 16. 10. 1970 VI B 24/70, BStBl. II 1971, 25; v. 29. 11. 1973 IV R 221/69, BStBl. II 1974, 115; v. 26. 2. 1975 II R 120/73, BStBl. II, 489; TIPKE/KRUSE, FGO § 93 Tz. 3). Eine erst im Revisionsverfahren vorgenommene Teilwertabschreibung kann nur dann von den Vorbehörden berücksichtigt werden, wenn die Sache zurückverwiesen wird (BFH v. 2. 3. 1954 I 133/53 S, BStBl. III, 129; v. 9. 8. 1989 IV R 110/87 BStBl. II 1990, 195). Ist eine Teilwertabschreibung zulässig, nicht aber notwendig, und bildet ihre Vornahme eine Bilanzänderung, so kann diese ohne Zustimmung des FA in Anspruch genommen werden, wenn die Vornahme in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht (§ 4 Abs. 2 Satz 2; BMF v. 18. 5. 2000, BStBl. I, 587). Den zeitlichen Zusammenhang sieht die FinVerw. gewahrt, wenn der Änderungsantrag im Laufe des außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens (sofern im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung) bzw. bis um Ablauf der Einspruchsfrist (sofern nicht im Zusammenhang mit einer Bi-

lanzberichtigung) gestellt wird (BMF v. 23. 3. 2001, BStBl. I, 244). Allg. zur Bilanzänderung und -berichtigung s. § 4 Anm. 398 und 461.

7. Durchführung der Teilwertabschreibung

571

Ansatz des Teilwerts: Die Teilwertabschreibung ist aktivisch vorzunehmen – sog. direkte Methode. Die Bildung eines passivischen Wertberichtigungspostens unter Beibehaltung des Buchwerts des WG – sog. indirekte Methode – ist (seit dem BiRiLiG) für Einzelabschlüsse von Wj., die nach dem 31. 12. 1986 beginnen, nicht mehr vorgesehen. Die Teilwertabschreibung braucht in der Bilanz nicht als solche gekennzeichnet zu werden.

Ansatz eines Zwischenwerts: Zwischenwert ist ein Wert, der zwischen dem Absetzungswert (AHK./ AfA) und dem Teilwert liegt. Eine Bewertung mit einem Zwischenwert ist zulässig, wenn der Stpfl. zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur berechtigt, nicht aber verpflichtet ist (RFH v. 11. 1. 1933, RStBl., 372; v. 28. 1. 1937, StuW Nr. 142; v. 30. 3. 1938, RStBl., 629).

Zur Zulässigkeit, nicht aber Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung s. Anm. 563.

B. Der Teilwertbegriff (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)

I. Allgemeines

1. Rechtsentwicklung

572

Entstehung des Teilwertbegriffs: Der Wert eines WG kann unterschiedlich sein, je nachdem, ob man auf den Einzelveräußerungspreis oder auf die Bedeutung des WG für den Betrieb, zu dem es gehört, unter der Annahme seiner Fortführung (going concern) abstellt. Nur eine Bewertung im letzteren Sinn ist geeignet, eine zweckgerechte Aussage über den Unternehmensgewinn zu ermöglichen (vgl. FUSTING, Die preußischen direkten Steuern, I/1, 603, 607). Der Fortführungsgedanke hat auch in § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB seinen Niederschlag gefunden.

Hierzu auch schon Reichsoberhandelsgericht v. 3. 12. 1873 (Slg. Bd. 12, 19) und die Rspr. zum preuß. EStG (zB OVGSt. 6, 40; 8, 86 f.; 9, 97 f.; 14, 233; 15, 270). Entsprechende Regelungen enthielten dann § 139 Abs. 1 RAO 1919 und (für nicht zum Verkauf bestimmte Gegenstände) § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 (ebenso § 31 Abs. 2 RBewG 1925, §§ 14, 50 Abs. 3 RBewG 1931).

Für den Wert, den ein WG gerade im Hinblick darauf besitzt, daß es Teil eines Betriebs ist, wurde der Begriff „Teilwert“ geprägt (MIRRE, Gemeiner Wert und Ertragswert, Zeitschr. des Dt. Notarvereins 1913, 155, Zeitschr. f. Zollwesen u. Reichssteuern 1915, 129 u. 1917, 180, 205, DStZ 1927 Sp. 292, 1928 Sp. 113, 118).

In der Rspr. zum § 19 EStG 1925 wurde vom RFH schon frühzeitig festgestellt, daß der Teilwert den Wert repräsentiert, der sich für das WG als Teil der wirtschaftlichen Einheit „Betrieb“ ergibt, wenn der Betrieb nicht liquidiert – also fortführungsfähig – ist.

ZB RFH v. 14. 12. 1926, RFHE 20, 87; v. 14. 12. 1927, RFHE 22, 309; v. 14. 12. 1927, StuW 1928 Nr. 78, v. 14. 3. 1928, RStBl., 182; v. 9. 5. 1928, RFHE 23, 244; v. 10. 10. 1928, StuW 1929 Nr. 70; v. 11. 1. 1929, RStBl., 221; v. 18. 12. 1929, 20. 3. 1930 u. 28. 2. 1930, RStBl. 1930, 90, 348, 360 u. 436; v. 7. 2. 1934, RStBl., 571.

Diese Rspr. wurde durch die Teilwertdefinition des § 6 Nr. 1 Satz 3 EStG 1934 legalisiert (RStBl. I 1934, 1005; zur Gesetzesbegründung: RStBl. I 1935, 38; entsprechend § 12 RBewG 1934).

Anwendung des Teilwertbegriffs: Die Anwendung des Teilwertbegriffs, wenn man den Teilwert eines WG als Teil des Unternehmenspreises versteht, erwies sich jedoch von Beginn an als schwierig. RFH v. 10. 10. 1928 (StuW 1929 Nr. 70) bezeichnete als Teilwert den „Preis, den ein Käufer des ganzen Betriebs für den betreffenden Gegenstand bewilligen würde“. Seither oblag es der Rspr., die abstrakte gesetzliche Konzeption der Ermittlung des zuzurechnenden Betrags im Rahmen des Gesamtkaufpreises zu konkretisieren (BFH v. 4. 12. 1956 I 99/56 U, BStBl. III 1957, 16; s. ausführlich Anm. 579 ff.). Die aufgrund der gesetzlichen Teilwertdefinition naheliegende Forderung nach einer Verteilung des gedachten Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Vermögensgegenstände ließ sich nicht befriedigend durchführen. Vielmehr entwickelte die Rspr. im Interesse der Praktikabilität des Teilwertbegriffs (widerlegbare) Teilwertvermutungen und Teilwertgrenzen (s. Anm. 587–600, 614–616).

In den über 60 Jahren seiner gesetzlichen Festlegung blieb der Teilwertbegriff umstritten. Eine Änderung der gesetzlichen Teilwertdefinition ist jedoch bis heute nicht erfolgt. Im Jahre 1971 gelangte die Große StRefKomm. zu dem Ergebnis, daß die Teilwertdefinition trotz bestehender Schwächen nicht durch einen besseren Wertmaßstab ersetzt werden kann. Die Kommission trug damals unter Verweis auf die über 30jährige Rspr. vor, im Interesse der Rechtssicherheit und der Wahrung der Kontinuität die bisherige Teilwertdefinition beizubehalten (EULER, DStJ 7 [1984], 155).

Funktionale Auslegung: Aufgrund des Einflusses der GoB auf die strechtliche Bilanzierung wird in neuerer Zeit im Fachschrifttum eine verstärkte funktionale Auslegung des Teilwertbegriffs gefordert (EULER, ZfbF 1991, 191; MOXTER in FS Loitsberger, 1991, 473; MELWIG in FS Moxter, 1994, 1069; MOXTER, BilRspr., 5. Aufl. 1999, 253; ablehnend MÜLLER-DOTT in FS Ritter, 1997, 215). Die bilanzzweckorientierte Auslegung des Teilwertbegriffs fordert einen Rückgriff auf handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze. Dies führt zu einer verstärkten Annäherung an den handelsrechtlichen Wertmaßstab des beizulegenden Werts (s. hierzu Anm. 577 und 618).

573 2. Bedeutung des Teilwertbegriffs

Materiell-rechtlich besteht die Bedeutung des Teilwertbegriffs darin, daß der Mehrwert erfaßt werden soll, den ein WG gerade wegen seiner Zugehörigkeit zu einem bestimmten BV im Unterschied zum gemeinen Wert besitzt (vgl. BFH v. 30. 1. 1980 I R 89/79, BStBl. II, 327; s. auch Anm. 572). Zu diesem Zweck unterstellt Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 seinem Wortlaut nach eine Veräußerung des Betriebs und seine Fortführung durch den Erwerber sowie die Zurechnung von Kaufpreisteilen zu den einzelnen WG durch den Erwerber „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“ (s. Anm. 580–582). Die Bewertung mit dem Teilwert dient zum einen dazu, den Stpfl. nicht aufgrund zu hoher Wertansätze, die ggf. aus den fortgeführten AHK resultieren, zu hoch zu belasten. Zum anderen aber soll die Bildung ungerechtfertigter stiller Reserven verhindert werden (so auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 546).

Verfahrensrechtlich bildet der Teilwertbegriff in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 u. 2 einen ergänzenden, korrigierenden Wertmaßstab neben den vorrangig geltenden Bewertungsmaßstäben der AHK (BFH v. 7. 11. 1990 I R 116/86,

BStBl. II 1991, 342; v. 16. 7. 1968 GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108, 111; s. auch Anm. 574). Er ist nicht von den fortgeführten AHK losgelöst zu betrachten, sondern stellt vielmehr einen Korrekturwert zu diesen dar. Infolgedessen beseitigt die Bewertung mit dem Teilwert nicht die Pflicht, zunächst die AHK zu ermitteln. Zum Bilanzstichtag ist jedoch ein Vergleich zwischen dem Buchwert (den fortgeführten AHK) und dem Teilwert erforderlich.

Den alleinigen Wertmaßstab bildet der Teilwert in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 u. Nr. 6, eine Höchstgrenze stellt er in den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2, Nr. 7 und des § 55 Abs. 5 dar; zur Berücksichtigung der Teilwerte bei Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für mehrere WG s. Anm. 307–311; bei Teilung eines WG s. Anm. 106.

3. Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben

a) Teilwertbegriff iSd. Bewertungsgesetzes

574

Der Begriff des Teilwerts iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ist (abgesehen von der unterschiedlichen Fassung „Betrieb“/„Unternehmen“) nicht nur dem Wortlaut, sondern auch der Auslegung nach der gleiche wie derjenige iSd. § 10 BewG (vgl. FG Hamb. v. 27. 8. 1996 II 24/95, KFR F 9 § 109 BewG 1/97, 83; RFH v. 4. 6. 1940, RStBl., 1067 Abschn. 2; GÜRSCHING/STENGER, BewG/VStG, § 10 Rn. 3 BewG; RÖSSLER/TROLL/LANGNER, BewG/VStG, § 109 BewG Rn. 4; MAASSEN, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968, 6 u. 11; EBLING, DStR 1981, 342). Die zu § 10 BewG (§ 12 BewG 1934) ergangene Rspr. kann daher zu § 6 herangezogen werden (glA BFH v. 19. 11. 1963 I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; FG Köln v. 5. 7. 1995, EFG 1995, 1046, aufgehoben durch BFH v. 16. 12. 1998 II R 53/95, BStBl. II 1999, 160).

Abgrenzung: Der Teilwertbegriff ist im Bewertungsrecht nur von subsidiärer Bedeutung. Waren bis zum 31. 12. 1992 WG gem. § 10 BewG (iVm. § 109 Abs. 1, § 96 BewG) „in der Regel“ mit dem Teilwert zu bewerten, so ist dies durch Art. 13 StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) in nicht unerheblichem Umfang geändert worden, indem der Teilwert nur noch anzusetzen ist, „soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“. Da § 109 BewG statt des Teilwertansatzes nun für die Bewertung der WG bei Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, den Ansatz des Steuerbilanzwerts fordert, ist im Bewertungsrecht der Teilwert nur in Ausnahmefällen heranzuziehen. Vgl. hierzu insbes. GÜRSCHING/STENGER, § 10 BewG Rn. 1–10; RÖSSLER/TROLL, § 10 BewG Rn. 1,2.

b) Gemeiner Wert

575

Der Begriff des gemeinen Werts wird im EStG nur ausnahmsweise verwendet (§ 16 Abs. 3 Satz 4 Halbs. 2 und Satz 7). Zur Begriffsbestimmung s. § 9 Abs. 2 BewG:

„Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“

Begrifflich ist der gemeine Wert ein anderer als der Teilwert und für dessen Höhe nicht maßgebend (BFH v. 24. 11. 1955 IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; v. 19. 6. 1956 I 207/53 U, BStBl. III, 224; v. 10. 12. 1964 IV 328/61, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 136 betr. Grundstück; über Beteiligungen s. Anm. 803).

Abgrenzung: Auch praktisch stimmt der gemeine Wert in den überwiegenden Fällen nicht mit dem Teilwert überein. Dies liegt darin begründet, daß der Teilwert eines WG aus Sicht des Erwerbers eines ganzen Betriebs zu ermitteln ist, während der gemeine Wert auf die isolierte Betrachtung der Veräußerung eines einzelnen WG abstellt (Verkehrswert). Im gemeinen Wert ist deshalb nicht der sog. Mehrwert erfaßt, der sich für das einzelne WG dadurch ergibt, daß es zur Vermögensmasse eines Betriebs gehört. Der Teilwert deckt sich daher nur dann mit dem gemeinen Wert, wenn der Einzelveräußerungspreis abzgl. USt. als Teilwert anzusetzen ist (vgl. BFH v. 26. 11. 1987 IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490; s. Anm. 616). In den anderen Fällen weicht der Teilwert vom gemeinen Wert bei Anlagegütern meist nach oben ab, zB aufgrund von Erwerbsnebenkosten.

576 c) Einheitswert

Begriff: Der Begriff des Einheitswerts wird gesetzlich nicht definiert. Im Wortsinne bedeutet er einen einheitlichen Wert als Besteuerungsgrundlage für mehrere Steuern (s. RÖSSLER/TROLL, BewG, § 19 Rn. 2). Durch das JStG 1997 wird er nur noch für die in § 19 Abs. 1 BewG genannten wirtschaftlichen Einheiten des inländischen Grundbesitzes ermittelt. Die festgestellten Einheitswerte des Grundbesitzes gelten für die Grundsteuer und die GewSt.

Abgrenzung: Der Einheitswert von Grundstücken deckt sich idR nicht mit dem Teilwert des EStG und ist für die Teilwertermittlung nicht maßgebend.

577 d) Beizulegender Wert

Begriff: Der in § 253 Abs. 2 und 3 HGB genannte niedrigere beizulegende Wert hat im Gegensatz zum Teilwert keine Legaldefinition erfahren. Seine Auslegung hat gestützt auf die Zwecke der HBil. zu erfolgen, die durch die GoB konkretisiert werden. Das System der GoB dient der Ermittlung eines objektivierten, verlustantizipierenden Umsatzgewinns (MOXTER, StuW 1983, 307). Unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips sind Vermögensgegenstände so zu bewerten, daß sie in künftigen Perioden von Verlusten freigehalten werden (BERGER/M. RING, Beck-BilKomm. V. § 253 Rn. 287). Der Objektivierung der Verlustantizipation dient das Einzelbewertungsprinzip, nach dem nur Aufwandsüberschüsse vorwegzunehmen sind, die den Vermögensgegenständen konkretisiert zurechenbar sind. Das Fortführungsprinzip präzisiert schließlich, daß nur die bei Unternehmensfortführung zu erwartenden Aufwandsüberschüsse zu antizipieren sind (vgl. EULER, ZfbF 1991, 192–193). Für Vermögensgegenstände bedeutet die zweckgerechte Auslegung des Begriffsinhalts des beizulegenden Werts, daß eine Bewertung höchstens mit den zurechenbaren, erwarteten Nettoerträgen erfolgen kann. Übersteigt der Buchwert die künftigen Nettoerträge, so drohen Aufwandsüberschüsse, die durch eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu antizipieren sind. Das Zurechnungsproblem sowie die Unsicherheit der Zukunft bedingen die Schätzung der Zukunftserträge und -aufwendungen. Die Konkretisierung der Schätzung – und damit die Festlegung des beizulegenden Werts – hängt ab von der Art des zu bewertenden Vermögensgegenstands bzw. von der Funktion, die diesem innerhalb der Gesamtunternehmung zukommt. Zu den Konkretisierungen der Schätzungen s. die Gegenüberstellung mit den Teilwertvermutungen in Anm. 618.

Abgrenzung: Die GoB haben durch das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 auch für die StBil. Bedeutung. Bei der Ermittlung des vollen, ausschüttbaren Gewinns der StBil. (SCHILDBACH, BFuP 1987, 14; SIEGEL, BFuP 1987, 315) sind un-

ter Beachtung des Bewertungsvorbehalts des § 5 Abs. 6 zukünftig drohende Aufwandsüberschüsse entsprechend dem Imparitätsprinzip zu antizipieren. Für die Teilwertbestimmung sind darüber hinaus jedoch die besonderen Begriffsmerkmale des Teilwerts zu berücksichtigen, die in Satz 3 genannt sind. Bedeutung für die wortlautorientierte Auslegung hat insbes. die Formel „im Rahmen des Gesamtaufpreises“. Der Teilwert wird bei wortlautorientierter Auslegung als isolierter, am betriebsindividuellen Marktwert orientierter Kaufpreis interpretiert, den ein Unternehmenserwerber für das zu bewertende WG zahlen würde (BFH v. 30. 11. 1988 II R 237/83, BStBl. II 1989, 183). Diese effektivvermögensabhängige Teilwertinterpretation stellt auf die geplante Nutzung des Gegenstands innerhalb des Gesamtunternehmens ab. Unterschiede zum aufwandsüberschußfreien, beizulegenden Wert können dann entstehen, wenn unternehmenswertabhängige Faktoren in die Teilwertfindung einbezogen werden, die bei der Ermittlung des beizulegenden Werts unbeachtet bleiben (s. Anm. 586 ff. sowie die Gegenüberstellung in Anm. 618).

e) Börsenwert

578

Begriff: Der Börsenwert wird in § 11 Abs. 1 BewG als Bewertungsmaßstab für Wertpapiere und Anteile genannt. Er ermittelt sich für zum amtlichen Handel zugelassene Wertpapiere aus dem niedrigsten am Stichtag für sie notierten Kurs. Der Börsenwert ist damit ein realer Marktpreis, der aufgrund subjektiver Erwartungen unter Berücksichtigung von Marktchancen und Marktrisiken entsteht.

Abgrenzung: Demgegenüber stellt der Teilwert einen fiktiven und vorsichtig geschätzten objektiven Wertmaßstab dar (zur Bedeutung des Vorsichtsprinzips BFH v. 6. 11. 1985 II R 220/82, BStBl. II 1986, 281; FG Hamb. v. 5. 3. 1991, EFG 1992, 18, rkr.). Er beruht auf der allg. Auffassung, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag zum Ausdruck kommt (BFH v. 31. 1. 1991 IV R 31/90, BStBl. II, 627; s. Anm. 580). Jegliche Wertbemessung orientiert sich nicht an konkreten, sondern an typischen Marktsituationen. Weiterhin kann der reale Aktionär nicht mit dem fiktiven Erwerber des Gesamtbetriebs gleichgesetzt werden. Während Aktionäre idR alle zukünftigen Erträge in ihre Bewertung einbeziehen, wird ein fiktiver Erwerber nicht die erwarteten künftigen Erträge vergüten, die mit der Geschäftsübernahme durch ihn verbunden sind. Schließlich sind auch die Informationen bzw. die Sachkenntnis, die der Wertfindung zugrundeliegen, bei Aktionär und fiktivem Käufer unterschiedlich. Im Ergebnis wird es aus den genannten Gründen zu Abweichungen zwischen Teilwert und Börsenwert kommen. Während der Teilwert nach einem objektivierten Verfahren unter Berücksichtigung einer vorsichtigen „Selbsteinschätzung“ zu ermitteln ist, entspricht der Börsenwert einem realen Marktwert, der auf situativen bzw. nicht unternehmensbezogenen Faktoren beruht.

II. Die Tatbestandsmerkmale der Teilwertdefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

1. Vorbemerkung

579

Inhalt der Teilwertdefinition: Die Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 verlangt ihrem Wortlaut nach die Annahme

– einer Veräußerung des ganzen Betriebs (s. Anm. 580),

- seiner Fortführung durch den „fiktiven“ Erwerber (s. Anm. 581),
- einer Bewertung im Rahmen des Gesamtkaufpreises (Anm. 582).

Wesen der Teilwertdefinition: Die Teilwertdefinition trifft Annahmen, die weniger als Fiktion zu betrachten sind, sondern vielmehr der wirklichkeitsbezogenen Bewertung dienen. Sie werden solange getroffen, wie nicht tatsächlich betriebswirtschaftlich sinnvolle oder rechtlich zulässige Gegebenheiten diesen Annahmen entgegenstehen (vgl. MESSMER, StbJb. 1977/78, 65 ff., [80–81]; DORALT, DStJG 7 [1984], 141, 144: Fiktion wäre im Gegenteil die Annahme der Liquidation statt der Fortführung des Unternehmens; HOFFMANN in L/B/P, § 6 Rn. 410; so auch § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Die Annahme eines hypothetischen, tatsächlich nicht eintretenden Sachverhalts dient dem Ziel der Objektivierung der Wertermittlung (vgl. BFH v. 6. 12. 1995 I R 51/95, BStBl. II 1998, 781).

580 2. Annahme der Veräußerung des ganzen Betriebs

Der Gesetzgeber verlangt, bei der Ermittlung des Teilwerts die Annahme einer Veräußerung des ganzen Betriebs zugrunde zu legen. Damit ist beabsichtigt, daß bei der Bewertung der WG ihre wirtschaftliche Bedeutung für den lebenden Betrieb berücksichtigt wird. „Wenn das Gesetz fordert, daß als Teilwert der Betrag einzusetzen ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde, so verbietet es damit in der Hauptsache, den Liquidationswert des WG als Teilwert anzusehen“ (BFH v. 15. 5. 1952 IV 469/51 U, BStBl. III, 169; v. 8. 10. 1957 I 86/57 U, BStBl. III, 442). Die Veräußerungsfiktion soll allein der Beantwortung der Frage dienen, was ein Erwerber zum Bilanzstichtag für das jeweilige WG im Rahmen des Gesamtkaufpreises gezahlt hätte, wenn er sich in der Lage des Stpfl. befunden hätte (BFH v. 31. 1. 1991 IV R 31/90, BStBl. II, 627; v. 6. 12. 1995 I R 51/95, BStBl. II 1998, 781). So kommt es zB nicht darauf an, ob am Bewertungsstichtag eine Veräußerung des ganzen Betriebs aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen überhaupt möglich ist. So darf zB ein unverkäufliches WG nicht mit 0 € angesetzt werden, weil ein Erwerber des Betriebs es nicht erwerben könnte; es kommt vielmehr darauf an, was das Recht dem Erwerber wert wäre, wenn er an Stelle des Stpfl. den Betrieb fortführen würde (glA BFH v. 4. 11. 1965 IV 5/65 U, BStBl. III 1966, 67 betr. Versorgungsanspruch eines Freiberuflers; v. 30. 1. 1980 I R 89/79, BStBl. II, 327 [329] betr. unverkäufliche Ärztemuster von Arzneimittelherstellern, zu diesen s. Anm. 1025; aA MEINCKE, DStJG 7 [1984], 25). Es ist auch in dem Fall nur von einer gedachten Veräußerung auszugehen, in dem sich kurzfristig kein Erwerber für das Unternehmen finden ließe, so daß die WG des Betriebs auch zu diesem Zeitpunkt noch einen Teilwert besitzen, der größer ist als 0 €. Erst eine langfristige Unveräußerbarkeit des Betriebs oder eine Veräußerbarkeit zu einem stark verminderten Preis kann sich auf die Höhe des Teilwerts auswirken (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 586; s. auch Rn. 608 bzgl. schlechter Rentabilität des Unternehmens). Einen Teilwert hat auch ein schuldrechtliches Nutzungsrecht, welches die Ehefrau dem Ehemann – aber nur ihm – unentgeltlich, eindeutig und unwiderruflich eingeräumt hat und welches daher (nach der Rspr.) vom Ehemann als Einlage mit dem Teilwert zu bewerten ist (s. Anm. 1215 a; § 7 Anm. 52; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1979, 308). Für die Ermittlung des Teilwerts hat man sich also in die Lage eines potentiellen Erwerbers zu versetzen, der durch die Zahlung des Gesamtkaufpreises exakt die Stellung erwirbt, in der sich der jetzige Veräußerer befindet.

3. Annahme der Fortführung des Betriebs durch den (fiktiven) Erwerber 581

Die vom Gesetz verlangte Annahme einer Fortführung des Betriebs durch den Erwerber hat zwei Aufgaben:

Fortführung des Betriebs: Zum einen soll gewährleistet werden, daß der Teilwert nicht dem (Einzel-)Veräußerungspreis für den Fall der Liquidation des Betriebs entspricht. Stattdessen soll der Teilwert vor dem Hintergrund der weiteren betrieblichen Tätigkeit ermittelt werden. Ein sog. „Mehrwert“, der sich durch die Zugehörigkeit der einzelnen WG zum BV ergibt, ist zu berücksichtigen.

Fortführung wie durch den Steuerpflichtigen: Zum zweiten soll die wirtschaftliche Bedeutung der WG für den lebenden Betrieb so erfaßt werden, wie sich diese Bedeutung unter der Führung (oder Inhaberschaft) des Betriebs durch den Stpfl. darstellt (vgl. auch SCHULT/RICHTER, DStR 1991, 1261). Es ist somit grds. davon auszugehen, daß der gedachte Erwerber den Betrieb in der gleichen Weise fortführt wie der Stpfl., also zB mit der gleichen Geschäftspolitik, dem gleichen Produktionsprogramm, unter Verwendung der gleichen Betriebsgeheimnisse usw. (BFH v. 24. 2. 1994 IV R 18/92, BStBl. II, 514; v. 30. 11. 1988 I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; s. auch Anm. 582 zur Berücksichtigung subjektiver Umstände). Aufgrund dieser Annahme ist es daher unerheblich, ob die Zusammensetzung und Nutzbarkeit der WG von besonderen Kenntnissen und Fähigkeiten des derzeitigen Betriebsinhabers abhängt (BFH v. 31. 1. 1991 IV R 31/90, BStBl. II, 627).

Grenzen der Fortführungsannahme: Man wird jedoch nicht so weit gehen können, zu unterstellen, daß der Erwerber auch geschäftlich unsinnige und nutzlose, unlautere oder gar strafbare Handlungen des Veräußerers fortsetzen wird (zust. DORALT, DStJG 7 [1984], 144; SCHULT/RICHTER, DStR 1991, 1261). Das sind subjektive, dh. allein auf die Person des Stpfl. bezogene Umstände, die im Hinblick auf den objektiven Charakter des Teilwertbegriffs (s. Anm. 604) unberücksichtigt bleiben müssen.

Beispiel: Der Stpfl. fälscht Ware durch Verwendung von Rohstoffen minderer Qualität. Er würde diese am Bilanzstichtag vorhandenen Erzeugnisse nicht oder nur zu einem weit unter den HK liegenden Preis veräußern können, wenn dem Erwerber die Zusammensetzung der Ware bekannt wäre. Tatsächlich ist dem Stpfl. aber der Verkauf derartiger Ware einige Jahre lang zu dem für einwandfreie Ware maßgebenden Preis gelungen, weil der Mangel nicht entdeckt wurde. Dann darf gleichwohl nicht unterstellt werden, daß der Teilwert dieser minderwertigen Ware mit den HK übereinstimmt. Es muß vielmehr davon ausgegangen werden, daß ein Erwerber des Betriebs die Fälschungen nicht fortsetzen würde. Der Teilwert derartiger Vorräte deckt sich daher mit dem Einzelveräußerungspreis unter Berücksichtigung der minderwertigen Qualität.

4. Bewertung im Rahmen des Gesamtkaufpreises 582

Die Ermittlung (Berechnung oder Schätzung) des Teilwerts erfolgt nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“, den ein gedachter Erwerber zahlen würde.

Bedeutung des Gesamtkaufpreises: Der Gesamtkaufpreis für ein Unternehmen wird in der Praxis heute regelmäßig durch *Kapitalisierung des Ertrags* gefunden, also ohne oder mit nur kontrollierender Schätzung des Sachwerts/Substanzwerts der einzelnen WG.

Vgl. zB GOETZKE/SIEBEN (Hrsg.), *Moderne Unternehmensbewertung und Grundsätze ihrer ordn.* Durchf., GEBERA-Schriften Bd. 1, 1977, dort zB ZAPF, S. 37, SIELAFF, S. 108 u. 277; MAYER-WEGELIN, DStZ 1980, 336; H. MÜLLER, DB 1980, 897; MÜNSTERMANN, BFuP 1980, 114; MOXTER, *Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewer-*

tung, 2. Aufl. 1983, 9; SIEBEN, Unternehmensbewertung, Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl. 1993 Sp. 4315; s. weiteres Schrifttum vor Anm. 722.

Der Wortlaut des Gesetzes läßt zunächst auf eine Forderung nach der Ermittlung eines Gesamtkaufpreises schließen. Die Gesamtbewertung des Betriebs mit späterer Aufteilung auf einzelne Vermögensgegenstände ist jedoch in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 nicht gemeint. Sie wird uE weder idealtypisch gefordert noch tatsächlich durchgeführt.

Begründung: Wie sich aus der Entwicklung des Teilwertbegriffs und seiner Bedeutung (s. Anm. 572f.) ergibt, wollte der Gesetzgeber den Teilwert nicht als Ertragswert verstanden wissen und die tatsächliche Ermittlung eines Gesamtunternehmenswerts (der den Ertragswert berücksichtigt) und seine anschließende Aufteilung auf die einzelnen WG verlangen (BFH v. 12. 7. 1968 III 181/64, BStBl. II, 794; v. 19. 5. 1972 III R 21/71, BStBl. II, 748; v. 2. 3. 1973 III R 88/69, BStBl. II, 475; v. 12. 5. 1993 II R 2/90, BStBl. II, 587; zust. DORALT, DStJG 7 [1984], 141). Vielmehr wollte der Gesetzgeber nur sicherstellen, daß bei der Ermittlung des Werts der einzelnen WG ihre Bedeutung für den Betrieb unter der Annahme seiner Fortführung berücksichtigt wird (vgl. auch BFH v. 20. 7. 1973 III R 100–101/72, BStBl. II, 794). Das Gesetz spricht auch nicht vom „Teil des Gesamtkaufpreises“, sondern formuliert „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“. Daraus läßt sich ableiten, daß die Kenntnis des Gesamtkaufpreises für das Unternehmen nicht unerläßliche Voraussetzung für die Ermittlung des Teilwerts ist (vgl. MUJANKOVIC, DB 1995, 837 [842]; BFH v. 16. 7. 1968 GrS 7/67 BStBl. II 1969, 108; v. 20. 7. 1973 III R 100–101/72 aaO mit Hinweis auf BFH v. 2. 3. 1973 III R 88/69 aaO; ebenso v. 8. 5. 1981 III R 26/79, BStBl. II, 702; v. 12. 5. 1993 II R 2/90, BStBl. II, 587).

Die tatsächliche Ermittlung eines Gesamtkaufpreises des Betriebs widerspräche der objektivierungsdominierten Konzeption des estretlichen Bilanzvermögensvergleichs (MOXTER, Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, 1982, 5–9). Durch das Fehlen einer eindeutigen Zurechnungsregel würde das stl. Gebot der Einzelbewertung verletzt werden (zu diesem s. Anm. 89). Für die tatsächliche Teilwertermittlung ist daher zu fragen, was der Erwerber, wenn er den ganzen Betrieb kauft, dafür also einen Gesamtkaufpreis zahlt, und zu dessen Ermittlung die WG einzeln bewertet, für das einzelne WG unter Berücksichtigung seiner Zugehörigkeit zum Betrieb und dessen unveränderter Fortführung zahlen würde. Es ist eine hypothetische, von der Bewertung des Unternehmens als Ganzen abweichende Substanzbewertung des BV vorzunehmen (so auch SCHMIDT/GLANEGGER XXII. § 6 Rn. 215; BFH v. 19. 7. 1995 I R 56/94, BStBl. II, 28). Bezweckt wird eine Bewertung der einzelnen WG unter den Voraussetzungen der Zugehörigkeit zum Gesamtbetrieb und der Fortführung des Betriebs.

Zur Vereinfachung der Wertfindung hat die Rspr. sog. „Teilwertvermutungen“ und „Teilwertgrenzen“ aufgestellt (s. Anm. 587–600, 614–616; vgl. auch Gutachten der StRefKommission, Schriftenreihe des BMF Heft 17, 1971 Abschn. V Tz. 135–141). Auch wenn die Rspr. bis in die neueste Zeit entsprechend der Wortfassung des Abs. 1 Nr. 1 von einer „Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter“ spricht (zB BFH v. 5. 11. 1981 IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258; v. 25. 8. 1983 IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; v. 23. 1. 1991 II R 79/87, BFH/NV 1992, 369), erfolgt bei den meisten WG durch die substanzwertorientierten Teilwertvermutungen eine Bewertung unabhängig vom „Gesamtkaufpreis“ (s. jedoch zum Geschäfts- oder Firmenwert Anm. 726).

Nebenkosten: Bei einer substanzwertbezogenen Auslegung des Begriffs „Gesamtkaufpreis“ ist es gerechtfertigt, wenn auch diejenigen Beträge, die der Erwerber des Betriebs als sog. Nebenkosten der Anschaffung an Dritte zahlen müßte, zum Teilwert des betreffenden WG hinzugerechnet werden (vgl. BFH v. 15. 7. 1966 VI 226/64, BStBl. III, 643; s. auch Anm. 1095 „Nebenkosten“).

Preisvorstellungen des gedachten Erwerbers: Für die Teilwertermittlung kommt es nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 darauf an, was der gedachte Erwerber zahlen, nicht aber darauf, was der Stpfl. verlangen würde. AA allerdings BFH v. 20. 9. 1960 I 108/60 U (BStBl. III, 461) betr. Teilwert eines im sozialen Wohnungsbau errichteten Gebäudes, dessen gemeiner Wert wegen der niedrigen Mieten erheblich unter den HK lag: Eine Veräußerung zu diesem niedrigeren Preis hätte der wirtschaftlichen Vernunft widersprochen. Ebenso unter Anführung dieses Urts. BFH v. 11. 1. 1966 I 99/63 (BStBl. III, 310), aber doch abschwächend: „Einsichtiges kaufmännisches Denken aber gebietet es dem Erwerber, für ein Betriebsgebäude diejenigen Kosten zu ersetzen, die er selbst bei sinnvollem Verhalten hätte aufwenden müssen, um das Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen.“ (den Urts. zust. ROSE/LUCKEY, DB 1976 Beil. 5 zu Heft 8, 6).

In seiner Rspr. stellt der BFH (zB v. 6. 12. 1995 I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; v. 27. 2. 1991 XI R 14/87, BStBl. II, 627; v. 15. 7. 1966 VI 226/64, BStBl. III, 614) allerdings im Rahmen der sog. Erwerberfiktion immer wieder die Annahme auf, daß es sich bei dem gedachten Erwerber idR – persönliche Momente einmal vernachlässigt – um den tatsächlichen Betriebsinhaber handelt. Damit ist der augenblickliche Betriebsinhaber gleichzeitig auch der gedachte Erwerber des Betriebs, was Auswirkungen auf die Höhe der Preisvorstellung des fiktiven Erwerbers hat. Dem Teilwert liegt zwar nicht der Wert zugrunde, den der Stpfl. von sich selbst als fiktivem Erwerber verlangen würde, wohl aber der Wert, den der Stpfl. als fiktiver Erwerber an sich selbst als tatsächlichen Betriebsinhaber für den Betrieb zahlen würde. In der Praxis werden diese beiden Werte uE jedoch nicht wesentlich voneinander abweichen, was darin begründet liegt, daß Veräußerer und fiktiver Erwerber in einer Person zusammenfallen.

Existiert tatsächlich ein Erwerber, der von dem Veräußerer verschieden ist (so zB im Fall des Abs. 1 Nr. 7), ist für die Bestimmung des Teilwerts der Wert relevant, den der Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG zu zahlen bereit ist, und nicht der Wert, den der Veräußerer – der im Zweifel einen Verlust möglichst nicht realisieren möchte – verlangt. Es ist also der Wert zugrunde zu legen, der bei sinnvollem Verhalten des (ggf. fiktiven) Erwerbers hätte aufgewendet werden müssen und den der Veräußerer bei sinnvollem Verhalten hätte verlangen können. Im Urts. v. 15. 7. 1966 VI 226/64 (aaO) erläutert der BFH die Berücksichtigung der Forderungen des Veräußerers dahingehend, es sei anzunehmen, daß der gedachte Erwerber von den gleichen Erwägungen ausgehe, die den gedachten Veräußerer bei seiner Betriebsführung bestimmen hätten. Der vom Veräußerer voraussichtlich verlangte Preis ist nach § 6 gerade nicht gesetzliches Merkmal des Teilwertbegriffs (glA ALBROD/FRIELE, FR 1975, 237; aA wohl HARTZ, DB 1956, 1044 Abschn. 2).

Angebot und Nachfrage: Es ist zu berücksichtigen, ob Betriebe dieser Art angeboten oder gesucht sind; ein Überwiegen der Angebote vermindert den Preis für derartige Betriebe und damit den Preis für die einzelnen WG. Auch wenn ein Verkauf praktisch nicht in Frage kommt, zB weil ein Käufer nicht zu finden wäre, kann eine Bewertung (unter der Annahme eines Erwerbs) nicht unterblei-

ben (s. auch Anm. 580); s. ferner Anm. 1500 „Konjunkturrisiko“, „Stilllegung“, „Verfügungsverbot“.

583–585 Einstweilen frei.

III. Teilwertvermutungen und ihre Widerlegung

586 1. Allgemeines

Um den Teilwertbegriff praktikabel zu gestalten (s. Anm. 582), hat die Rspr. Teilwertvermutungen (s. Anm. 587–600) und Teilwertgrenzen (s. Anm. 614–616) aufgestellt. Über Beurteilungsmaßstäbe für die Teilwertermittlung s. ferner Anm. 604–613.

Nach der Rechtsprechung gelten folgende Teilwertvermutungen:

- ▶ *Teilwert zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung* = AHK (s. Anm. 587);
- ▶ *Teilwert zum Schluß eines Wj.*:
 - ▷ *nichtabnutzbare Anlagegüter*: Teilwert = AHK (s. Anm. 594);
 - ▷ *abnutzbare Anlagegüter*: Teilwert = Absetzungswert (AHK abzügl. AfA gem. § 7) bei WG, die keinen Marktpreis haben; Wiederbeschaffungskosten bei WG, die einen Marktpreis haben (s. Anm. 595);
 - ▷ *Umlaufvermögen*: Teilwert idR = Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag (s. Anm. 596, 615, 1004–1005), bei entbehrlichen WG = Marktpreis (Einzelveräußerungspreis; s. Anm. 616).

Bedeutung der Teilwertvermutungen: Die von der Rspr. aufgestellten Teilwertvermutungen bilden auf Erfahrungen gestützte allg. Schätzungsgrundlagen ohne Rechtsverbindlichkeit. Sie müssen plausibel sein und den allg. Schätzungsgrundsätzen, Erfahrungssätzen sowie Denkgesetzen entsprechen (BFH v. 26. 10. 1995 I B 20/95, BFH/NV 1996, 378 mwN). Verfahrensmäßig beeinflussen sie die Nachweis- und Feststellungslast; die Vermutung wirkt als Anscheinsbeweis, dessen Widerlegung demjenigen obliegt, der seine Richtigkeit bestreitet (s. Anm. 598).

Da nach dem Gesetzeswortlaut (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2) eine Teilwertabschreibung nur noch zulässig ist, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist, reichen vor allem die Teilwertvermutungen für WG des Umlaufvermögens allein nicht mehr aus, eine Teilwertabschreibung zu rechtfertigen. Ferner muß der Stpfl. in dem auf die Teilwertabschreibung folgenden Jahr nachweisen, daß der Wert auch weiterhin voraussichtlich dauerhaft niedrigerer sein wird als die (fortgeführten) AHK oder der an ihre Stelle tretende Wert. Dies wird idR auf die vermuteten Werte hinauslaufen.

Teilwert einzelner Wirtschaftsgüter: s. zu Beteiligungen an KapGes. Anm. 800–819, Forderungen Anm. 910–946, Gebäuden Anm. 635, Geschäftswert Anm. 726, Grund und Boden Anm. 785, liegendes Holz Anm. 747, Verbindlichkeiten Anm. 1142–1146, Vorratsvermögen Anm. 1002–1025, Wertpapiere Anm. 1095, 1096. Einzelfragen s. auch Anm. 1500.

2. Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung

587 a) Grundsatz

Nach stRspr. besteht eine Vermutung dafür, daß sich der Teilwert jedes WG im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung mit seinen AHK deckt.

Vgl. zB BFH v. 25. 10. 1972 GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79; v. 13. 10. 1976 I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 28. 10. 1976 IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; v. 9. 2. 1977 I R 130/74, BStBl. II, 412; v. 17. 1. 1978 VIII R 31/75, BStBl. II, 335; v. 31. 1. 1980 IV R 126/76, BStBl. II, 491 (493); v. 21. 7. 1982 I R 177/77, BStBl. II, 758 betr. Geschäftswert; v. 20. 5. 1988 III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; v. 12. 4. 1989 II R 213/85, BStBl. II, 547; v. 31. 1. 1991 IV R 31/90, BStBl. II, 627; v. 29. 4. 1999 IV R 63/67, BFH/NV 1999, 1418; v. 25. 7. 2000 VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; v. 7. 2. 2002 IV R 87/99, BStBl. II, 294 mwN.

Der Teilwert halbfertiger Arbeiten auf fremdem Grund und Boden umfaßt die bis zum Bewertungsstichtag angefallenen HK zuzüglich der Gemeinkosten und der Vertriebskosten, nicht aber den anteiligen Gewinn (BFH v. 8. 3. 1968 III 85/65, BStBl. II, 575; v. 15. 3. 1968 III R 161/66, BStBl. II, 578). Entsprechendes gilt auch für die Anschaffungsnebenkosten eines Grundstücks (ebenso BFH v. 29. 4. 1999 IV R 63/97, BFH/NV 1999, 1418 betr. Betriebseröffnung).

b) Überhöhte Aufwendungen

588

Überhöhte Aufwendungen liegen vor, wenn Aufwendungen von einem Stpfl. bewußt getätigt werden, ihnen auch eine erbrachte Gegenleistung gegenübersteht, jedoch aus der Sicht eines Dritten ein Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt. Bei überhöhten Aufwendungen gilt die Vermutung, daß sich der Teilwert eines WG im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung mit den AHK deckt. Für einen gedachten Erwerber des ganzen Betriebs, bei dem es sich auch um den Stpfl. selbst handeln kann (vgl. Anm. 582), hat das WG mit seiner Zugehörigkeit zum Betrieb im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung den Wert, den er als AHK dafür aufgewandt hat.

StRspr., zB RFH v. 26. 6. 1935, RStBl., 1496; v. 16. 12. 1936, RStBl. 1937, 106 betr. günstig gelegenes Vorratsgelände; BFH v. 30. 8. 1962 IV 81/59, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 96 betr. überhöhte Baukosten; v. 27. 3. 1968 I 133/65, BStBl. II, 521 betr. Übernahme einer GmbH-Beteiligung bei Kapitalerhöhung; v. 17. 1. 1978 VIII R 31/75, BStBl. II, 335 betr. Übergröße eines neuen Gebäudes; vgl. aber zum entschiedenen Fall *FREERICKS*, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1 R. 225. betr. Vornahme von AfA; s. BFH v. 31. 3. 1992 IX R 164/87, BStBl. II, 806 und v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. II 1995, 307; v. 12. 8. 1998 IV B/98, BFH/NV 1999, 305 mwN betr. Weinberg; v. 7. 2. 2002 IV R 87/99, BStBl. II, 292; vgl. auch OFD Frankfurt v. 24. 7. 2002, BB 2002, 2600 betr. Grund und Boden bei LuF unter 2.

Bei einer aus einem anderen Grund berechtigten Teilwertabschreibung nimmt der Überpreis „in dem Verhältnis teil, das dem gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Vergleichswert entspricht“ (BFH v. 7. 2. 2002 IV R 87/99 aaO).

c) Vergebliche Aufwendungen

589

Vergebliche Aufwendungen liegen vor, wenn Kosten entstanden sind, denen (überhaupt) kein wirtschaftlicher Wert gegenübersteht. Dies hat zur Folge, daß ein gedachter Erwerber diese vom Stpfl. getätigten Aufwendungen wegen des nicht vorhandenen Gegenwerts voraussichtlich nicht ersetzen wird. Daher sind uE derartige Aufwendungen nicht in die AHK einzubeziehen bzw. bleiben bei der Ermittlung des Teilwerts unberücksichtigt (vgl. RFH v. 26. 4. 1930, RStBl. 30, 589; Vorlagebeschl. des IV. Senats des BFH v. 29. 4. 1999 IV R 40/97, BStBl. II, 828 betr. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen; glA *FEUERBAUM*, DB 1966, 1697 [1703]; *BLÜMICH/EHMCKE*, § 6 Rn. 603; aA *LADEMANN/ORTMANN-BABEL*, § 6 Rn. 400; s. auch Anm. 599 über Fehlmaßnahmen). In solchen Fällen kann uE eine Teilwertabschreibung auf die um die Aufwendungen verminderten

AHK schon nach Vornahme der Aufwendungen gerechtfertigt sein (vgl. zur Behandlung von unnützen Herstellungsaufwendungen bei Gebäuden BFH v. 31. 3. 1992 IX R 164/87, BStBl. II, 806).

590 **d) Erzwungene Aufwendungen**

Die oben erwähnte Vermutung (Teilwert = AHK) gilt nach der Rspr. auch dann, wenn der Stpfl. wegen einer Zwangslage einen Überpreis zahlt: Im Zweifel würde ihm ein Erwerber seines Betriebs die aufgewendeten AK im Rahmen des Gesamtkaufpreises vergüten (vgl. BFH v. 4. 3. 1998 X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086 mwN; zust. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 603).

Stellungnahme: UE ist zu differenzieren zwischen einer Zwangslage, die nur vorübergehend beim Erwerb des WG existiert, und einer Zwangslage, die fortwirkenden Einfluß auf den Betrieb hat. Ist die Zwangslage nicht nur vorübergehend, so kann unterstellt werden, daß sich die Situation für einen Betriebserber im Bewertungszeitpunkt im wesentlichen unverändert darstellt, so zB bei einem Grundstückskauf zum Überpreis, um behördliche Auflagen erfüllen zu können. Dies führt dazu, daß als Teilwert die erhöhten AHK angesetzt werden müssen. Überpreiszahlungen hingegen, die nur in einer vorübergehenden Zwangssituation im Erwerbszeitpunkt des WG, die nicht auf einen späteren Bewertungsstichtag fortwirkt, beruhen, sind bei der Ermittlung des Teilwerts nicht zu berücksichtigen. „Erwirbt ein Kaufmann eine Maschine überteuert, weil er sie im Betrieb kurzfristig dringend benötigt, so kann er den über dem normalen Marktpreis liegenden Aufwand alsbald verrechnen. Dann handelt es sich ... um eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert“ (vgl. BFH v. 26. 8. 1958 I 80/57 U, BStBl. III, 420).

591 **e) Investitionszuschüsse**

Erhält der Stpfl. von einem Dritten einen Zuschuß zu den AHK eines WG, kann er diesen von den AHK des WG absetzen (s. R 34 EStR; § 5 Anm. 1620, 1622). Für Zwecke der Teilwertermittlung können Finanzierungsmittel für die Anschaffung oder Herstellung von WG, wie zB öffentliche Zuschüsse, entsprechend der finalen Begriffsdefinition der AHK keinen Einfluß auf die Höhe der AHK haben. Der Teilwert bestimmt sich nach dem mit dem Lieferanten, Bau-träger uä. festgelegten Preis. Eine Verrechnung von AHK (als Ausgangswert) im Rahmen der Teilwertvermutungen ist nicht zulässig.

RFH v. 8. 7. 1943, RStBl., 669; BFH v. 6. 10. 1953 I 55/53 U, BStBl. III, 315 (aE); v. 12. 4. 1989 II R 213/85, BStBl. II, 545; v. 20. 9. 1989 II R 96/86, BStBl. II 1990, 206 (betr. regionale Wirtschaftsförderung NRW); v. 17. 1. 1990 II R 64/87, BStBl. II, 367; v. 21. 2. 1990 II R 27/87, BStBl. II, 566 (betr. Molkereizuschüsse); v. 1. 7. 1992 II B 160/91, BFH/NV 1993, 305 (betr. ZIP I-Programm); v. 14. 9. 1994 II R 83/91, BFH/NV 1995, 493 (betr. MarktstrukturG); v. 19. 7. 1995 I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 (betr. KrankenhauspflegesätzeG); v. 22. 11. 1995 II B 63/95, BFH/NV 1996, 390 (betr. Forschungsanlage); v. 28. 1. 1998 II R 48/95, BFH/NV 1998, 1069 betr. Landes-zuschuß für Wasserversorgungsnetz.

Schreibt der Stpfl. umgekehrt zunächst auf den Teilwert ab, der sich rechnerisch durch Absetzung des Zuschusses von den AHK ergibt, so kann er nicht außerdem vom verbleibenden Buchwert den Zuschuß absetzen, sondern muß ihn gewinnerhöhend vereinnahmen (BFH v. 19. 7. 1995 I R 56/94 aaO; v. 28. 1. 1998 II R 48/95 aaO; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 602, 690 „Zulagen und Zuschüsse“ mwN).

Zwei Umstände können geeignet sein, diese Teilwertvermutung zu entkräften (vgl. BFH v. 21. 2. 1990 II R 27/87 aaO; v. 1. 7. 1992 II B 160/91 aaO). Zum einen führt eine generelle Beeinflussung des Marktpreises von bestimmten WG durch die Gewährung von Zuschüssen zu sinkenden Teilwerten (BFH v. 8. 5. 1981 III R 109/76, BStBl. II, 700 betr. öffentl. Zuschüsse für Seeschiffe; ähnlich BFH v. 8. 9. 1994 IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309 betr. Grundstücksvorzugspreise aus ansiedlungspolitischen Gründen). Zum anderen kann eine starke unternehmenspolitische Beschränkung des Zuschußempfängers (BFH v. 8. 5. 1981 III R 26/79, BStBl. II, 702; v. 8. 5. 1981 III R 33/79, BStBl. II, 705 betr. öffentl. Zuschüsse für Heizwerke; diese Ausnahmefälle bestätigend: BFH v. 28. 1. 1998 II R 48/95 aaO) zu einer Widerlegung der Vermutung führen. In beiden Fällen ist davon auszugehen, daß im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der Teilwert des WG den um den Zuschuß gekürzten AHK entspricht, da es für einen potentiellen Erwerber aufgrund des Zuschusses günstiger ist, das geförderte WG neu zu errichten, statt es zum ungekürzten Wert zu erwerben (zu den Ausnahmen BMF v. 14. 5. 1990, BStBl. I, 221; vgl. auch JONAS, StbJb. 1991/92, 113 [119]).

f) Investitionszulagen

592

Im Gegensatz zu Investitionszuschüssen können Investitionszulagen nicht von den AHK abgesetzt werden (§ 9 InvZulG 1999), sondern sind stfrei zu vereinnahmen. Hinsichtlich der Teilwertermittlung des begünstigten WG besteht jedoch Übereinstimmung mit gewährten Investitionszuschüssen. Wie Zuschüsse sollen auch stfreie Investitionszulagen den Teilwert grds. nicht mindern. Ausgangspunkt der Teilwertermittlung sind die ungekürzten AHK, eine Entkräftung dieser Regelvermutung kann jedoch insbes. bei unbefristeten Zulagen gelingen, die nachhaltig den Marktpreis beeinflussen, und damit den Teilwert beeinflussen (FG München v. 18. 12. 1984, EFG 1985, 436). Für Investitionszulagen nach § 1 InvZulG (BFH v. 12. 4. 1989 II R 213/85, BStBl. II, 545), § 4a InvZulG (BFH v. 17. 1. 1990 II R 64/87, BStBl. II, 367) sowie nach § 19 BerlinFG (BFH v. 12. 4. 1989 II R 213/85, BStBl. II, 545) ist dies jedoch versagt worden (vgl. auch HÖTZEL, BB 1986, 1272).

g) Skontoabzug

593

Die AK von WG mindern sich weder zum Anschaffungszeitpunkt noch zum nachfolgenden Bilanzstichtag um einen möglichen Skontoabzug, wenn der Stpfl. nicht bis zum Bilanzstichtag von der Möglichkeit des Skontoabzugs Gebrauch gemacht hat. Die AK sind am Tag der Lieferung in Höhe der Kaufpreisverbindlichkeit zu bestimmen und AK und Kaufpreisschuld getrennt zu betrachten (BFH v. 16. 12. 1977 III R 92/75, BStBl. II 1978, 232). Damit entsprechen die AK der WG im Anschaffungszeitpunkt dem vereinbarten, nicht durch einen möglichen Skontoabzug geminderten Kaufpreis. Wird nach dem Anschaffungszeitpunkt die Kaufpreisschuld unter Skontoabzug beglichen, mindern sich die AK entsprechend. Wird der Skontoabzug nicht in Anspruch genommen, rechtfertigt dies nicht eine Teilwertabschreibung in Höhe des möglich gewesen Skontoabzugs.

BFH v. 27. 2. 1991 I R 176/84, BStBl. II, 456 als Aufhebung des Vorlagebeschl. v. 30. 3. 1989 I R 176/84, BStBl. II, 874; zust. BEISER, DSrR 1991, 174; GROH, BB 1991, 2334; OFFERHAUS, StBp. 1991, 144; L. SCHMIDT, FR 1991, 298; aA PAUS, DSrZ 1991, 501, dem uE aber nicht gefolgt werden kann.

3. Teilwertvermutungen zu späteren Bewertungsstichtagen

594 a) Nichtabnutzbares Anlagevermögen

Beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen gilt die Teilwertvermutung im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung auch an späteren Bewertungsstichtagen. Demnach gilt auch dann, daß der Teilwert den AHK entspricht (BFH v. 9. 2. 1977 I R 130/74, BStBl. II, 412; v. 7. 11. 1990 I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; v. 13. 3. 1991 I R 83/89, BStBl. II, 595; v. 4. 12. 1991, BStBl. II 1992, 383; v. 12. 8. 1998 IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305; v. 7. 2. 2002 IV R 87/99, BStBl. II, 294 mwN; OFD Frankfurt v. 24. 7. 2002, BB 2002, 2600 unter 1.).

Die Teilwertvermutung ist in zeitlicher Hinsicht einzuschränken. „Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Herstellungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und AHK und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen“ (BFH v. 17. 1. 1978 VIII R 31/75, BStBl. II, 335; s. auch BFH v. 30. 11. 1988 I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; v. 7. 11. 1990 I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; v. 13. 3. 1991 I R 83/89, BStBl. II, 595).

Für den Teilwert von Beteiligungen an KapGes. gilt die Annahme, daß dieser den Wiederbeschaffungskosten entspricht. Die Wiederbeschaffungskosten entsprechen aber nicht grds. dem Börsenkurswert, so daß der Hinweis auf einen gefallen Börsenkurswert noch nicht die Annahme eines gesunkenen Teilwerts der Anteile rechtfertigt. Da bei Beteiligungen im Regelfall weder beabsichtigt ist, diese zu veräußern, noch es möglich ist, sie über den geltenden Kurs an der Börse zu erwerben, kommt es hinsichtlich des Wiederbeschaffungswerts der Beteiligung grds. auf den inneren Wert der Beteiligung an (vgl. BFH v. 7. 11. 1990 I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; s. auch MOXTER, BilRspr., 5. Aufl. 1999, 270 f.). So ist in den Fällen, in denen beim Erwerb einer entsprechenden Beteiligung ein sog. Paketzuschlag gezahlt werden müßte, dieser bei der Ermittlung des Teilwerts zu berücksichtigen (BFH v. 7. 11. 1990 I R 116/86 aaO). Kursschwankungen belegen somit nicht prinzipiell die erforderliche Dauerhaftigkeit der Wertminderung. Nach der Auffassung der FinVerw. stellen sie per se nur eine vorübergehende Wertminderung dar, die demzufolge nicht zu einer Teilwertabschreibung berechtigt (BMF v. 25. 2. 2000, BStBl. I, 372 Tz. 11; krit. HOMMEL/BERNDT, FR 2000, 1309 f.). Sofern der Börsenkurswert am Bilanzstichtag unterhalb der AK liegt und sich auch innerhalb des Aufhellungszeitraums nicht wieder insoweit erholt, daß die ursprünglichen AK erreicht werden, ist uE von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen und damit eine Teilwertabschreibung vom Grunde her zu bejahen.

595 b) Abnutzbares Anlagevermögen

Absetzungswert oder Wiederbeschaffungskosten: Bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens besteht die grundsätzliche Vermutung, daß sich ihr Teilwert am Bilanzstichtag mit den AHK abzüglich AfA nach § 7 deckt (vgl. BFH v. 4. 3. 1998 X R 151/54, BFH/NV 1998, 1096). Ob die geänderte Wertobergrenze in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 nach dem StEntlG 1999/2000/2002, bei der auch erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6 b und ähnliche Abzüge Auswirkungen auf diese Teilwertvermutung haben, ist – aufgrund fehlender höchstrichterlicher Rspr. – noch fraglich. Wenn der BFH die Rspr. zu den Investitionszuschüssen, wo ertragstl. nach R 34 EStR ein Wahlrecht zum Abzug von den AHK existiert (s. Anm. 591), auf die neue Rechtslage überträgt,

dann dürfte diese Gesetzesänderung uE keine Auswirkungen für den Ausgangswert der Teilwertvermutungen haben.

Bisher blieben – wie bei den Investitionszuschüssen und -zulagen (s. Anm. 591 f.) – derartige Absetzungen auf Grund einer Bewertungsfreiheit unberücksichtigt. Vgl. zB BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205; v. 9.2.1977 – I R 130/74, BStBl. II 1977, 412; v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660 (662); v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1988, 269; v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183; v. 20.9.1989 – II R 96/86, BStBl. 1990, 206.

Bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens, die keinen Marktwert haben, weil sie entweder ihrer Art nach einmalig oder auch nur für den konkreten betrieblichen Fall einsetzbar sind, gilt diese Vermutung uneingeschränkt. Abweichend hiervon hat der BFH insbes. für marktgängige WG des Anlagevermögens die Auffassung vertreten, dass sich der Teilwert in späteren Zeitpunkten als dem der Anschaffung oder Herstellung mit den Wiederbeschaffungskosten deckt (BFH v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54; v. 8.5.1981 – III R 26/79, BStBl. II 1981, 702; v. 20.6.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 547; v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962). In diesem Fall gilt die Vermutung, dass am Bilanzstichtag die aktuellen Wiederbeschaffungskosten, abzüglich des eingetretenen Wertverzehrs, dem Teilwert entsprechen (vgl. auch KSM/WERNDL, § 6 Rn. B 376). Bei Verwendung der Wiederbeschaffungskosten wird jeweils zugleich vorausgesetzt, dass die Wiederbeschaffungskosten wertmäßig mit den tatsächlichen AHK übereinstimmen. Im Ergebnis bestehen somit keine Unterschiede bei der Festlegung des Teilwerts. Während bei Verwendung des Absetzungswerts die Wiederbeschaffungskosten einen Korrekturmaßstab zur Teilwertvermutung darstellen, bilden diese im anderen Fall die Teilwertvermutung selbst. UE ist es im Rahmen der Teilwertermittlung sachgerechter, die Wiederbeschaffungskosten als Korrekturmaßstab bei der Widerlegung der Teilwertvermutung zu berücksichtigen (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 608).

Lineare oder degressive Abschreibungen: Nach § 7 können die Absetzungen linear (Abs. 1 u. 4) oder degressiv erfolgen (Abs. 2, 5, 5a). BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83 (BStBl. II 1989, 183) hat jedoch entschieden, dass die Vermutung, wonach unter bestimmten Voraussetzungen die AHK eines WG, das keinen Marktpreis besitzt, vermindert um die AfA dem Teilwert entsprechen (vgl. auch BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962), nur dann uneingeschränkt gilt, wenn die AfA nach der linearen Methode vorgenommen wird (vgl. E. SCHMIDT, DB 1989, 611; krit. hierzu auch JONAS, StJb. 1991/92, 113 [121]). Hat der Stpfl. statt der linearen Absetzungsmethode die degressive gewählt, so muss er ggf. substantiiert vortragen, warum im Einzelfall diese Absetzungsmethode zu einem Buchwert führt, der mit dem Teilwert übereinstimmt. Die Beweislast liegt in diesem Fall beim Stpfl. (zur Umrechnung von der degressiven auf die lineare Abschreibung vgl. SCHWAB, StBp. 1991, 30). Tatsächlich kann die in der StBil. beim einzelnen WG angewendete Absetzungsmethode für die Teilwertvermutung nicht schlechthin maßgebend sein, da der Stpfl. zwischen mehreren stl. zulässigen Absetzungsmethoden wählen kann und die Wahl nach geschäftspolitischen, insbes. steuerpolitischen Erwägungen ausüben darf, und da ferner wegen der zu verschiedenen Zeiten unterschiedlichen Höhe zulässiger degressiver AfA-Sätze gleiche WG mit gleicher Nutzungsdauer, aber unterschiedlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkten unterschiedlich hoch degressiv abgeschrieben worden sind. Daraus ergibt sich, dass den einzelnen WG in der StBil. je nach Ausübung der Wahlrechte unterschiedliche Buchwerte beigemessen werden können, die nicht alle mit dem Teilwert übereinstimmen können. Maß-

gebend für die Teilwertermittlung ist vielmehr, welche der möglichen Abschreibungen zu einem Buchwert führt, der mit dem Teilwert übereinstimmt oder sich diesem jedenfalls nähert (so auch E. SCHMIDT, BB 1991, 1012; E. SCHMIDT, BB 1989, 1596; zust. JONAS, StbJb. 1991/92, 113 [121]). Die grundsätzliche Annahme, dass die linear abbeschriebenen AHK dem Teilwert entsprechen, dient daher nur der Vereinfachung (OFD Bremen v. 13.7.1983, StEK BewG 1965 § 109 Nr. 127 u. 119: „bei Fällen mit größerer steuerlicher Auswirkung [ist] zu prüfen ...“, ob die degressive Abschreibungsmethode einen zutreffenden Teilwert ergibt). Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, die der Stpfl. in Anspruch genommen hat, sind bei der Ermittlung des Teilwerts wieder hinzuzurechnen; es sind nach bisheriger Rspr. nur die planmäßigen AfA zu berücksichtigen; zur Änderung des Ausgangswerts bei den AHK s.o.

596 **c) Umlaufvermögen**

Für die Bestimmung des Teilwerts an den Bilanzstichtagen, die dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt folgen, hat die Rspr. die Vermutung aufgestellt, dass der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag entspricht (vgl. zB BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63, BStBl. III 1964, 426).

Bei Erzeugnissen und Warenvorräten kann sich ein im Vergleich zu den Wiederbeschaffungskosten niedrigerer Teilwert ergeben, wenn der voraussichtliche künftige Veräußerungserlös die Selbstkosten und einen im Betrieb üblichen Unternehmergewinn nicht mehr deckt (vgl. BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35 mwN). Somit hängt der Teilwert nicht ausschließlich von den Wiederbeschaffungskosten, sondern auch von dem voraussichtlichen Veräußerungserlös der zum Absatz bestimmten WG ab (s. auch BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514).

597 Einstweilen frei.

4. Widerlegung von Teilwertvermutungen

598 **a) Grundsätzliches**

Widerlegbarkeit: Teilwertvermutungen sind widerlegbar. Wer von der Vermutung im einzelnen Fall abweichen will, muss die Tatsachen, die die Schätzung eines von der Vermutung abweichenden Teilwerts rechtfertigen, dartun und im Streitfall nachweisen (allg. zur sog. Feststellungslast BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I, 372 Tz. 2).

Art des Nachweises: Der Stpfl., der sich gegen eine Teilwertvermutung wendet, muss ihre Unrichtigkeit durch konkrete, nachprüfbare Tatsachen nachweisen oder glaubhaft machen (BFH v. 11.7.1961 – I 311/60 S, BStBl. III 1961, 462; v. 13.7.1967 – IV 138/63, BStBl. II 1968, 11).

Der Stpfl. muss belegen, dass seine Teilwertschätzung eine objektive betriebliche Grundlage hat, worüber sich das FA und ggf. das FG ein eigenes Urteil bilden können muss (BFH v. 5.6.1985 – I R 65/82, BFH/NV 1986, 204). Sind behauptete Tatsachen nicht feststellbar, so ist eine Bemessung des Teilwerts abweichend von den Teilwertvermutungen nicht möglich (vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514).

► *Die Vermutung widerlegende Tatsachen:* Teilwertvermutungen sind widerlegbar durch den Nachweis,

– dass die Anschaffung oder Herstellung des WG eine Fehlmaßnahme bildet (s. Anm. 599–600) oder

- dass der tatsächliche Teilwert des WG am Bilanzstichtag vom vermuteten Teilwert abweicht oder
- dass das WG nicht mehr vorhanden ist (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; einzelne Umstände, die den Teilwert beeinflussen können, s. Anm. 1500).
- ▶ *Ein geringfügiger Unterschied* zwischen Buchwert und behauptetem Teilwert genügt nicht zur Widerlegung der Vermutungen (BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; HOFFMANN, FR 1959, 160). Zur Feststellung, ob Tatsachen für die Entkräftung der Teilwertvermutung von einigem Gewicht sind, ist sowohl die absolute als auch die prozentuale Wertdifferenz zwischen behauptetem Teilwert und vermutetem Teilwert heranzuziehen (vgl. auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 621).
- ▶ *Nach dem Bilanzstichtag bekannt werdende wertmindernde Umstände* können nur insoweit Berücksichtigung finden, als der Stpfl. nachweisen kann, dass sie bereits am Bilanzstichtag eingetreten sind (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

b) Fehlmaßnahme

599

Begriff der Fehlmaßnahme: Unter einer Fehlmaßnahme versteht man die Vornahme von Aufwendungen, die durch die betriebsbedingte Anschaffung oder Herstellung eines WG veranlasst sind, durch die der Stpfl. aber keinen gleich hohen wirtschaftlichen Gegenwert erlangt (BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269) und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs nicht honoriert würde (BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595). Eine Fehlmaßnahme ist dann gegeben, wenn sich der Stpfl. in einem Irrtum befand bzw. wenn er von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen ist, und er, wenn er den Fehler vorher erkannt hätte, die Aufwendungen nicht getätigt hätte (BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79 [81]).

Wirkung der Fehlmaßnahme: Durch den Nachweis der Fehlmaßnahme wird die Vermutung widerlegt, dass der Teilwert sich mit den vollen AHK des betreffenden WG deckt (BFH v. 20.9.1960 – I 108/60 U, BStBl. III 1960, 461).

Es müssen daher andere Vermutungen getroffen werden, aus denen im Fall einer Fehlmaßnahme der Teilwert abgeleitet werden kann: Bildet bereits die Anschaffung oder Herstellung des WG selbst eine Fehlmaßnahme, so deckt sich der Teilwert im Zweifel mit dem Einzelveräußerungspreis (glA VG Berlin v. 30.11.1965, EFG 1966, 326, rkr.; s. auch Anm. 616). Bildet die Anschaffung oder Herstellung nur teilweise eine Fehlmaßnahme, so ist zu vermuten, dass der Teilwert sich mit demjenigen Teil der AHK (ggf. abzüglich AfA) deckt, deren Aufwendung keine Fehlmaßnahme bildet; vorausgesetzt der Teilwert unterschreitet nicht den Einzelveräußerungspreis des WG (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Einzelfälle zu Fehlmaßnahmen

600

Beteiligung: Fehlmaßnahme bei Errichtung einer KapGes., wenn sich herausstellt, dass die Gesellschaft nachhaltig nicht mit Gewinn arbeiten kann (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108).

Bewusste Verlustkalkulation: Keine Teilwertabschreibung bei bewusst nicht kostendeckend kalkulierten Produkten (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372).

Mängel: Fehlmaßnahme bei Erwerb einer Maschine, die von Anfang an mit erheblichen Mängeln behaftet ist und deshalb nicht oder nur zeitweise funktionsfähig ist, und deren Mängel vom Veräußerer nicht innerhalb kurzer Zeit behoben werden können (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; auch bei Erwerb eines Gebäudes mit versteckten Mängeln BFH v. 25.9.1962 – I 154/61, HFR 1963, 58).

Überdimensionierung: Fehlmaßnahme bei Erwerb einer Maschine, die nach den betriebsindividuellen Verhältnissen dauerhaft und erheblich überdimensioniert ist (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Überpreis: Die Zahlung eines Überpreises berechtigt für sich genommen nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts (BFH v. 7.2.2002 – XI B 87/99, BStBl. II 2002, 294; PAUS, DStZ 2002, 567); dies gilt insbesondere dann, wenn der Überpreis aus betriebsfremden, rein persönlichen Gründen gezahlt wird (BFH v. 12.8.1998 – IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305), s. auch Anm. 588.

Zwangslage: Keine Fehlmaßnahme, wenn aufgrund einer Zwangslage Aufwendungen erforderlich werden, durch die der Betrieb auf eine bessere Grundlage gestellt wird (BFH v. 4.1.1962 – I 22/61, BStBl. III 1962, 62; v. 17.12.1964 – IV 328/61, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 136).

601–603 Einstweilen frei.

IV. Teilwertermittlung

604 1. Maßgeblichkeit der Verkehrsauffassung

Objektive Natur des Teilwerts: Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der auf einer allgemeinen Wertschätzung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtag ihren Ausdruck findet. Maßgebend ist die Verkehrsauffassung, selbst wenn sich später herausstellt, dass sie objektiv unrichtig war.

RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; auch v. 22.6.1938, RStBl. 1939, 195; v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 258; BFH v. 26.1.1956 – IV 566/54 U, BStBl. III 1956, 113; v. 24.1.1957 – IV 380/55, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 45; v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; DORNEMANN, StBp. 1962, 151; HOFFMANN, BB 1991, 515.

Subjektive Umstände, die in der Person des Stpfl. oder eines bestimmten Interessenten am Unternehmen liegen, sind für die Ermittlung des Teilwerts der einzelnen WG unerheblich (vgl. RFH v. 22.6.1938, RStBl. 1939, 195; BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627). Die Fiktion der Betriebsfortführung im Anschluss an den gedachten Erwerb erfordert es, dass der – gedachte – Erwerber als gleichermaßen qualifiziert angesehen wird wie der konkrete Betriebsinhaber.

Betriebsbezogenheit des Teilwertbegriffs: Der objektive Charakter des Teilwertbegriffs bedeutet nicht etwa, dass der Wert eines WG einheitlich für alle Betriebe gilt. Im Gegenteil soll das einzelne WG ja gerade „im Rahmen des Gesamtkaufpreises“ des Betriebs, dh. unter Berücksichtigung seiner Bedeutung gerade für diesen Betrieb bewertet werden (BFH v. 24.7.1962 – I 275/60 U, BStBl. III 1962, 440). Tatsächlich wird dieses Erfordernis durch das Arbeiten mit Teilwertvermutungen weitgehend vernachlässigt.

605 2. Bedeutung der Beurteilung durch den Steuerpflichtigen

Die vom Gesetz geforderte objektive Natur des Teilwerts schließt die Beurteilung durch den Stpfl. nicht vollständig aus. Dieser kennt die Verhältnisse seines

Betriebs und des Marktes und kann am besten beurteilen, was ein Erwerber voraussichtlich für den Betrieb zahlen würde.

Allerdings ist auch ein ordentlicher Kaufmann nicht allwissend; die objektiv besten Bedingungen des gesamten Marktes können ihm unbekannt sein (vgl. BELSER, DStR 1991, 174). Bei der Schätzung von Preisen wird sich daher immer eine Bandbreite ergeben, innerhalb derer sich die Preise unter ordentlichen Kaufleuten normalerweise bewegen (vgl. BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154). Die Schätzung des Stpfl. ist dabei maßgeblich, solange sie nicht offensichtlich unrichtig oder willkürlich ist.

3. Teilwert gleichartiger Wirtschaftsgüter

606

WG gleicher Beschaffenheit, gleichen Alters, gleicher Abnutzung usw. haben im gleichen Betrieb im Zweifel den gleichen Teilwert. (Ausnahme bei Stilllegung, s. Anm. 1500). Dies muss auch dann gelten, wenn die gleichen WG zu unterschiedlichen Preisen angeschafft oder hergestellt worden sind.

4. Bedeutung der Rentabilität

a) Grundsätzliches

607

Schrifttum: MAASSEN, Der Teilwert im StRecht, Köln 1968, 33–39, 80–84; BISE, Bewertung in der Vermögensaufstellung, StbJb. 1973/74, 379; MAASSEN, StRK Anm. BewG § 12 R. 37; o.V., DStPr. EStG § 6 Teilw. Nr. 13 (12/1975); HEIGL, StuW 1976, 245 (Investitionen für den Umweltschutz); DÖLLERER, Die Grenzen des Imparitätsprinzips, StbJb. 1977/78, 131–137; H. MÜLLER, Der Einheitswert des BV schlecht rentierender Betriebe, DB 1980, 897; REICHEL, Teilwert. und Ertragswert, StB 1981, 1; Inst. FuSt., Die Bewertung in der StBil. und der Vermögensaufstellung bei unrentablen Unternehmen, Schriftenreihe des Inst. Heft 122, Bonn 1984; STROBL, Teilwertabschreibungen bei Sacheinlagen wegen mangelnder Rentabilität oder Kapazitätsauslastung, JbFStR 1984/85, 313–315 (dazu Diskussion ebd., 321–328); KOTTKE, Teilwertabschreibungen wegen Unrentabilität nur bei Stilllegungsmaßnahmen?, BB 1996, 1265; HARDT, Teilwert unrentabel genutzter beweglicher Wirtschaftsgüter, KFR 1997, 83; s. auch vor Anm. 722.

Bedeutung des Geschäftswerts: Die Teilwertdefinition des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 spricht vom Gesamtkaufpreis für den Betrieb. Dieser Preis berücksichtigt auch den von der Ertragskraft bzw. der Rentabilität des Betriebs abhängigen Geschäftswert (s. dazu Anm. 725), dessen Wert aber nicht auf die übrigen WG umzulegen ist. Zu fragen ist, inwieweit die Rentabilität den Teilwert der einzelnen WG beeinflusst. Dabei ist zwischen der Rentabilität des Betriebs (Anm. 608) und derjenigen des einzelnen WG (Anm. 610) zu unterscheiden.

Begriff der Rentabilität: Unter ausreichender Rentabilität eines Betriebs wird im Allg. eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals verstanden (so zB SUHR, StBp. 1974, 1; PILTZ StbJb. 1991/92, 147). Maßgebend ist aber nicht das buchmäßige, sondern das tatsächliche Eigenkapital, das uE als die Summe der Wiederbeschaffungskosten sämtlicher Aktiva, vermindert um sämtliche Passiva mit Ausnahme des buchmäßigen Eigenkapitals, anzusehen ist (glA MAASSEN, StRK-Anm. BewG § 12 R. 37; wohl auch BISE, StbJb. 1973/74, 379).

Als maßgebender Ertrag ist zur Renditeermittlung der „echte“ betriebswirtschaftliche Erfolg heranzuziehen. Er kann uE in Anlehnung an die Grundsätze zur Ertragswertermittlung im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung ermittelt werden (s. IDW, HFA 2/1983, 1).

Die Angemessenheit der Rendite hängt einzelfallbezogen von den Verhältnissen des betreffenden Wirtschaftszweigs, der örtlichen Lage usw. ab.

Für die Teilwertermittlung maßgebende Renditeparameter:

- ▶ *Die individuelle Rentabilität des einzelnen Betriebs*, dh. allgemeine, die Rentabilität aller Betriebe beeinflussende Umstände – zB die Konjunkturlage – sollen nicht berücksichtigt werden können (so zB LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 390).
- ▶ *Die objektive Rentabilität*, dh. die bei sachgemäßer Bewirtschaftung erzielte Rendite, nicht dagegen eine wegen schlechter Bewirtschaftung durch den Stpfl. verursachte geringere Rendite.
- ▶ *Die künftige Rentabilität des Betriebs*, wie sie bei der Bilanzaufstellung nach den Verhältnissen vom Bilanzstichtag abzuschätzen ist. Nur sie würde von einem Erwerber des Betriebs bei der Bewertung der WG berücksichtigt werden (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488). Aus der Vergangenheit können allenfalls Schlüsse für die Zukunft gezogen werden (so auch PILTZ, StbJb. 1991/92, 147 [160]). Zu dieser Bewertungsfrage allg. s. Anm. 80–88.

608 b) Rentabilität des Betriebs

Bedeutung einer guten Rentabilität des Betriebs: Die Ertragskraft eines Unternehmens hängt nicht nur vom Wert der einzelnen WG des Unternehmens, sondern von vielen Umständen ab. Eine gute Rentabilität des Betriebs kann bei der Bewertung der einzelnen WG des Betriebs regelmäßig nicht berücksichtigt werden; andernfalls würde dadurch der Geschäftswert erfasst werden.

Bedeutung einer schlechten Rentabilität des Betriebs: Sie kann sich auf den Gesamtaufpreis, den ein gedachter Erwerber zu zahlen bereit sein wird, auswirken und, soweit eine Zuordnung eines Minderpreises zu einem aktivierten Geschäfts- oder Firmenwert nicht möglich ist (PILTZ, StbJb. 1991/92, 147 [168]), negativ auf den Teilwert einzelner WG auswirken.

Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung (s. Anm. 89) ist bei jedem einzelnen WG zu prüfen, inwieweit bei diesem eine Wertminderung wegen Unrentabilität des ganzen Betriebs besteht. Ein pauschaler Abschlag auf das gesamte Betriebsvermögen wegen nachhaltiger Unrentabilität des ganzen Betriebes ist unzulässig (BFH v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160).

Die Rspr. neigt unter dem Eindruck eines gewissen Sachwertdenkens dazu, eine Wertminderung bei Boden und Gebäuden stärker zu bezweifeln als bei beweglichen Anlagegütern (zB BFH v. 22.3.1973 – IV R 46/69, BStBl. II 1973, 581; v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831). Die Erfahrung zeigt aber, dass Fabrikgrundstücke jedenfalls bei Liquidation schwerer zu veräußern sind als bewegliche Anlagegüter; das wird sich auch auf ihren Preis im Fall der Veräußerung eines noch arbeitenden, aber unrentablen Betriebs auswirken.

Ausmaß der schlechten Rentabilität: Nur eine beträchtliche und voraussichtlich andauernd schlechte Rentabilität des Betriebs ist geeignet, den Teilwert der WG des Betriebs zu mindern (BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Eine Teilwertabschreibung einzelner WG wird von der Rspr. erst dann für zulässig erachtet, wenn konkrete Maßnahmen zur Stilllegung oder Liquidation des Unternehmens getroffen worden sind (s. BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475 mwN; v. 20.9.1989 – III R 96/86, BStBl. II 1990, 206; v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160): auch ohne solche Maßnahmen würde ein Erwerber des Betriebs bereits weniger als die Wiederbeschaffungskosten zahlen, wenn das Unternehmen bei rein kaufmännischer Betrachtung nicht mehr weitergeführt werden darf. UE haben die Stilllegungs- und Liquidationsmaßnahmen weniger mit der Höhe des Teilwerts als mehr mit dem Nachweis

des gesunkenen Teilwerts zu tun. Der Teilwert eines WG eines unrentierlichen Betriebs kann daher nicht davon abhängen, ob die vom BFH geforderten Maßnahmen bereits eingeleitet wurden oder nicht (zust. PILTZ, StbJb. 1991/92, 147 [164]; KOTTKE, BB 1996, 1265; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 690).

Einstweilen frei.

609

c) Rentabilität des einzelnen Wirtschaftsguts

610

Schrifttum: s. Anm. 607.

Die Rentabilität eines WG kann einzeln unmittelbar feststellbar sein, bes. bei Grundstücken und Gebäuden; es kann aber auch sein, dass der Einsatz eines WG sich nur allgemein auf die Rentabilität des Betriebs auswirkt.

Individuell rentable oder unrentable Wirtschaftsgüter: Die Rentabilität eines einzelnen WG kann sich auf dessen Teilwert auswirken, und zwar dann, wenn ein Erwerber des Betriebs sie werterhöhend oder wertmindernd berücksichtigt (glA RFH v. 14.12.1926, RFHE 20, 87; DÖLLERER, StbJb. 1977/78, 133). Es kommt allerdings auch hier nur auf die *objektive Ertragskraft* des WG selbst an; ein Rückgang des Ertrags wegen individuell schlechter Bewirtschaftung ist nicht maßgebend (glA STUMPF, FR 1960, 398).

► *Gute Rentabilität* kann zu einer Teilwerterhöhung führen (BFH v. 14.6./11.10.1955 – I 117/54 U, BStBl. III 1956, 11; v. 25.9.1962 – I 154/61, HFR 1962, 58). Von einem generellen Anstieg des Teilwerts kann aber nicht ausgegangen werden (s. auch BFH v. 12.12.1991 – IV R 53/81, BStBl. II 1992, 462).

► *Schlechte Rentabilität* hat demgegenüber eine teilwertsenkende Wirkung (vgl. BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22; v. 14.3.1990 – I R 191/85, BFH/NV 1991, 365). Eine Teilwertabschreibung wegen Unrentabilität eines WG kommt jedoch dann nicht in Betracht, wenn der Unrentabilität ein entsprechender Anstieg des Substanzwerts entgegensteht.

Teilwertabschreibungen unrentabler WG bei *Rentabilität des gesamten Betriebs* sind grundsätzlich zulässig. Es gibt keinen Grundsatz, nach dem eine Teilwertabschreibung voraussetzt, dass der Betrieb insgesamt nicht mehr rentabel arbeitet (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Einstweilen frei.

611–613

V. Grenzen der Teilwertermittlung

1. Einschränkung der Teilwertvermutungen

614

Neben der Widerleglichkeit der Teilwertvermutungen existieren allg. Grenzen der Teilwertschätzung. Ursächlich hierfür ist die Erfahrungstatsache, dass ein Erwerber des Betriebs für das einzelne WG höchstens die Wiederbeschaffungskosten und mindestens den Einzelveräußerungspreis bezahlen würde. Daher gilt bei der Teilwertermittlung: Die Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten stellen die Wertobergrenze (s. Anm. 615) und die Einzelveräußerungskosten die Wertuntergrenze (s. Anm. 616) dar.

2. Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten als Obergrenze

615

Begriff der Wiederbeschaffungskosten: Wiederbeschaffungskosten sind diejenigen Aufwendungen, die vorgenommen werden müssten, um ein WG glei-

cher Art und Güte am Bewertungsstichtag anzuschaffen oder herzustellen. Maßgebend sind die Wiederbeschaffungskosten, die sich in dem betreffenden Betrieb ergeben (betriebsindividuelle Bewertung), nicht diejenigen, die sich losgelöst von dem Betrieb für ein WG der entsprechenden Art errechnen lassen (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748; v. 20.7.1973 – III R 100–101/72, BStBl. II 1973, 794).

Höhe der Wiederbeschaffungskosten: Grundlage für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten ist der Börsen- oder Marktpreis, sofern er vorhanden ist, bzw. der Einkaufspreis am Bilanzstichtag (s. Anm. 1008). Ist die Höhe der Aufwendungen zur Wiederbeschaffung nicht bekannt, so sind die Wiederbeschaffungskosten (inkl. Anschaffungsnebenkosten und -minderungen) aufgrund des Preises für ein neues WG – unter Berücksichtigung des Zustands des gebrauchten, zu bewertenden WG – zu schätzen (RFH v. 30.6.1927, RStBl. 1927, 196; BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205).

Überdimensioniertes Wirtschaftsgut (zu groß, zu leistungsstark): Es sind die Wiederbeschaffungskosten eines für die betrieblichen Zwecke ausreichenden WG als Teilwert anzusetzen, mindestens aber der Einzelveräußerungspreis des zu bewertenden WG (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488; glA BREZING, BB 1970 Beil. 5 zu Heft 34, 51; STROBL, JbFStR 1984/85, 314 f.). Sofern aber das im Zeitpunkt der Bilanzierung überdimensionierte WG dem Unternehmen die Ausdehnung des Geschäftsumfanges offen halten soll, ist eine Teilwertabschreibung nicht gerechtfertigt (BFH v. 17.1.1978 – III R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

Umlaufvermögen: s. Anm. 1008 ff.

616 3. Einzelveräußerungspreis als Untergrenze

Untergrenze für die Bemessung des Teilwerts ist der Einzelveräußerungspreis. Das ist „der Preis, den der Stpfl. hätte erzielen können, wenn er das WG am Stichtag einzeln ohne Rücksicht auf die Betriebszugehörigkeit veräußert hätte“ (BFH v. 17.9.1987 – III R 201–202/84, BStBl. II 1988, 488).

Mindestens deckt sich der Einzelveräußerungspreis mit dem Materialwert oder Schrottwert abzüglich Veräußerungskosten (s. BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Im Einzelfall kann der Einzelveräußerungspreis aber sogar höher sein als die Wiederbeschaffungskosten (s. BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296).

Gegenstand der Bewertung mit dem Einzelveräußerungspreis als Teilwert sind grds. die entbehrlichen, dh. für den Betrieb überflüssigen WG. Diese entbehrlichen WG sind jedoch nicht mit den sog. täglich ersetzbaren WG gleichzusetzen (BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489; v. 5.10.1972 – IV R 118/70, BStBl. II 1973, 207). Aber auch bei den täglich ersetzbaren WG, die nicht entbehrlich sind, entsprechen sich zumeist die Wiederbeschaffungskosten und der Einzelveräußerungspreis (BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33).

Unter dem Einzelveräußerungspreis (abzüglich Kosten und Unternehmergewinn) kann der Teilwert im Allg. *nicht* liegen. Für den Fall kontaminierter Grundstücke fordern BÄCKER, BB 1995, 715 sowie MÖLLER, BB 1996, 2291 den Ausweis negativer Teilwerte (ablehnend jedoch PFITZER/SCHAUM/OSER, BB 1996, 1378). UE kann bereits aus Gründen des Ausweises der Teilwert nicht unter 0 € liegen (glA FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1975, EFG 1975, 457, rkr.).

Ermittlung des Einzelveräußerungspreises: Fehlen Marktpreise für gleichartige WG, so kann aus dem Erlös, der bei einem Verkauf des WG nach dem Bewertungsstichtag erzielt worden ist, auf seinen Einzelveräußerungspreis am Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung inzwischen eingetretener Preisänderungen geschlossen werden; dies gilt jedoch dann nicht, wenn der Veräußerungspreis unter außergewöhnlichen Umständen zustande gekommen ist.

Des Weiteren kann der Einzelveräußerungspreis retrograd ermittelt werden. Danach ist der voraussichtliche Veräußerungserlös aus Sicht der Verhältnisse am Bilanzstichtag zu schätzen und um nach dem Bilanzstichtag noch anfallende Kosten sowie einen Gewinnaufschlag zu vermindern. Zu den Kosten zählen zB die direkt zurechenbaren Personal-, Lager- und Betriebskosten (Kosten für die Verwertung und Vermarktung), während eine Minderung um zukünftig zu zahlende Zinsen für nicht zulässig erachtet worden ist (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336).

4. Betriebsartige Wirtschaftsgüter

617

Der BFH (Urt. v. 16.8.1955 – I 14/55 U, BStBl. III 1955, 306; v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442; v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205) hat bei der Ermittlung des Teilwerts der WG des Anlagevermögens, deren Wiederbeschaffung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen würde, einen höheren Ansatz der Wiederbeschaffungskosten wegen des Ausfalls des WG für die Zeit der Wiederbeschaffung für den Regelfall abgelehnt, da nicht der Ertragswert, sondern der Marktpreis der einzelnen WG maßgebend sei; andernfalls würden Gesichtspunkte, die bei der Schätzung des Geschäftswerts des Unternehmens zu beachten seien, unzulässigerweise bei der Bewertung des übrigen Anlagevermögens mitberücksichtigt werden. Die Lehre von den sog. betriebsartigen WG (REINHARDT, DStZ 1935, 1297 ff.) wird damit abgelehnt; s. auch Anm. 607, 610 über die Bedeutung der Rentabilität.

VI. Verhältnis von Teilwert und beizulegendem Wert nach Handelsrecht

1. Grundsätzliches

618

Der niedrigere beizulegende Wert iSd. § 253 Abs. 2 u. 3 HGB wird durch Schätzung der zukünftigen Nettoerträge bestimmt, die dem zu bewertenden WG zuzurechnen sind (s. Anm. 577). Der unter Beachtung der GoB konkretisierte niedrigere beizulegende Wert hat durch das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Bedeutung für die StBil. In Abhängigkeit davon, welche Bedeutung dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingeräumt wird, kann der Teilwertbegriff eng am Wortlaut des Satzes 3 orientiert als vermögensabhängiger Wertmaßstab ausgelegt oder imparitätsprinzipkonform als aufwandsüberschussfreier beizulegender Wert interpretiert werden (s. Anm. 577).

2. Unterschiede zwischen beizulegendem Wert und Teilwert

619

Die Wertansätze des Beschaffungsmarkts haben für die Ermittlung des handelsrechtl. beizulegenden Werts eine vergleichsweise geringe Bedeutung, während die strechtl. Teilwertvermutungen der Finanz-Rspr. die Wiederbeschaffungskosten zum dominanten Wertmaßstab erklären. Das handelsrechtl. Imparitätsprinzip verbietet die Antizipation künftiger Gewinnminderungen, vielmehr fordert es die Vorwegnahme noch entstehender Verluste aus eingeleiteten Geschäften. Der über die zukünftigen Aufwendungen hinausgehende Abzug eines kalkulator-

rischen Gewinnanteils ist handelsrechtl. unzulässig (ELLROTT/ST. RING, Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 523; ADS VI., § 253 HGB Rn. 526). Strechtl. hingegen berücksichtigt die retrograde Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten den Abzug eines kalkulatorischen Gewinnanteils, da der fiktive Erwerber von einem Gewinnzuschlag auf die abgewerteten Vermögensgegenstände ausgeht (BFH v. 5.5.1966 – IV R 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 250 „Handelsware“; s. Anm. 1013). Der niedrigere Teilwert kann als Abschreibung nach § 254 HGB Eingang in die HBil. finden, jedoch nicht nach § 279 Abs. 2 HGB, da hier uE die formelle Maßgeblichkeit – wegen der abweichenden stl. Regelung (Bewertungsvorbehalt) – nicht gilt.

620 **3. Stellungnahme**

Die Unterschiede zwischen den beiden Wertmaßstäben resultieren aus einer am Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 orientierten Teilwertermittlung, die den Teilwert als effektivvermögensabhängigen Wertmaßstab auslegt. Im neueren betriebswirtschaftlichen Schrifttum wird gefordert, den für die wortlautgetreue Auslegung ursächlichen Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 zurückzudrängen und über das Maßgeblichkeitsprinzip den handelsrechtl. Bewertungsmaßstäben eine größere Bedeutung bei der Teilwertermittlung einzuräumen (s. Hinweise in Anm. 572). Im Ergebnis bedeutet die Forderung der stärkeren Betonung des Maßgeblichkeitsprinzips ein Zurückdrängen der besonderen Begriffsmerkmale des Teilwerts. UE sind die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion des Gesetzeswortlauts nicht gegeben, da der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 nicht vollständig zurückgedrängt werden kann. So weist der BFH (Urt. v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681) explizit darauf hin, dass ein im Verhältnis zum beizulegenden Wert des Vermögensgegenstands höherer Teilwert gem. § 5 Abs. 6 dem handelsrechtl. Wertansatz vorgeht. Zwar spricht der Steuerbilanzzweck der Ermittlung eines „vollen“ Gewinns ggf. für eine imparitätsprinzipkonforme Teilwertinterpretation, der gesetzgeberisch gewollte Wortlaut der Norm kann bei der Teilwertermittlung jedoch nicht unbeachtet bleiben (vgl. MÜLLER-DOTT in Festschr. Ritter, 1997, 225).

621–623 Einstweilen frei.

C. Werterhöhung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzansatz für abnutzbare Anlagegüter (Nr. 1 Satz 4)

624 **I. Handelsrecht**

Zuschreibungswahlrecht: § 253 Abs. 5 HGB lässt bei Einzelunternehmen und PersGes. die Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes auch dann zu, wenn die Gründe für eine ursprünglich vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind. Wenn von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, führt dies bei Wegfall der Abschreibungsgründe zu einer Zuschreibung (vgl. ADS VI. § 253 HGB Rn. 603) bis maximal zur Bewertungsobergrenze (idR fortgeführte AHK abzüglich planmäßiger Abschreibungen; vgl. BERGER/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 Rn. 655; SIEGEL in Beck-HdR, B 169 (Februar 2003) Rn. 26 iVm. 69; KÜTING/ZÜNDORF in KÜTING/WEBER IV, § 280 HGB Rn. 10 ff., insbes. Rn. 19). Faktisch führt dies dazu, dass

nach den allg. Bewertungsvorschriften für Einzelunternehmen und PersGes. handelsrechtl. ua. ein Zuschreibungs-(Wertaufholungs-)wahlrecht besteht.

Wertaufholung (Zuschreibung) bei Kapitalgesellschaften: Nach § 280 HGB gelten für KapGes. besondere Zuschreibungsregelungen. Das Beibehaltungswahlrecht des § 253 Abs. 5 HGB ist für KapGes. nicht anwendbar, da § 280 Abs. 1 HGB vorschreibt, dass grds. eine Wertaufholung (Zuschreibung) vorzunehmen ist, wenn die Gründe für die vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung bzw. Abwertung nicht mehr bestehen. Von diesem Gebot gibt es eine Ausnahmeregelung. So kann nach § 280 Abs. 2 HGB von der Zuschreibung „... abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, dass der niedrigere Wertansatz auch in der Bilanz beibehalten wird.“

► *Handelsrechtl. Wahlrecht bis zur Einführung des strechtl. Wertaufholungsgebots* (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4): Für bis zum 31.12.1998 endende Wj. galt stl. (s. Anm. 625) ein Zuschreibungswahlrecht. Die Inanspruchnahme dieses stl. Wahlrechts war wegen der – 1990 verankerten – formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 von dem konkreten Wertansatz in der Hbil. abhängig, wenn korrespondierende Wahlrechte bestanden. Da handelsrechtl. nach § 280 Abs. 2 HGB der Verzicht auf die Wertaufholung möglich war (Wahlrecht), wenn das Steuerrecht einen derartigen niedrigeren Wertansatz in der HBil. (= formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2) verlangte, musste der Stpfl. den niedrigeren stl. Wert schon in der HBil. ansetzen, sofern er den stl. Ertrag aus der Zuschreibung bei der stl. Gewinnermittlung vermeiden wollte (s. § 5 Anm. 63). Da die formelle Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 erst nach der Verabschiedung der 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) verankert wurde, bestanden bis zum Jahr 1998 erhebliche europarechtl. Bedenken für die Verankerung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 280 Abs. 2 HGB (ebenso SIEGEL in Beck-HdR, B 169 Rn. 71 mwN).

► *Handelsrechtl. Zuschreibungspflicht* ab VZ 1999: Durch den Wegfall des stl. Zuschreibungswahlrechts fällt der Anwendungsbereich der umgekehrten Maßgeblichkeit nach § 280 Abs. 2 HGB weg, da die formelle Maßgeblichkeit (wegen fehlender korrespondierender Wahlrechte) nicht anwendbar ist. Somit kommt das (strikte) Wertaufholungsgebot (§ 280 Abs. 1 HGB) zur Anwendung.

► *Handelsrechtl. Wertaufholungsrücklage:* Im Fall der Wertaufholung kann der Eigenkapitalanteil nach § 29 Abs. 4 GmbHG bzw. nach § 58 Abs. 2a AktG – im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses als Akt der (Vorab-)Gewinnverwendung – in eine handelsrechtl. Rücklage eingestellt werden (vgl. WINKELJOHANN/TAETZNER in Beck-BilKomm. VI. § 280 Rn. 38 ff.; SIEGEL aaO, Rn. 80 f.). Die handelsrechtl. Wertaufholungsrücklage ist uE in der HBil. aufzulösen, wenn der betreffende Vermögensgegenstand abgeschrieben wird oder abgeht (ebenso SIEGEL aaO, Rn. 88; aA WINKELJOHANN/TAETZNER in Beck-BilKomm. VI. § 280 Rn. 48).

► *Handelsrechtl. Zuschreibung ohne stl. Zuschreibung:* Wurde handelsrechtl. zuvor eine (außerplanmäßige) Abschreibung vorgenommen, ohne dass diese stl. anerkannt war (zB wegen vorübergehender Wertminderung, beizulegender Wert kleiner als Teilwert) und fällt dieser Abschreibungsgrund weg, so *kann* bei PersGes. (§ 253 Abs. 5 HGB) und *mus*s bei KapGes. (§ 280 Abs. 1 HGB) auf die (fortgeführten) AHK zugeschrieben werden, ohne dass dies stl. Folgen hat. In derartigen Fällen entsteht also ein handelsrechtl. Gewinn, der nicht (mehr, da stl. Gewinn in den Vorjahren) stl. relevant ist.

II. Steuerrecht

Wertaufholungsgebot: Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 gilt sowohl für WG des Anlagevermögens als auch für WG des Umlaufvermögens, sofern sie bereits am Schluss des vorangegangenen Wj. dem BV angehört haben, ein Wertaufholungsgebot; daher spricht der Wortlaut des Gesetzes nicht von Zuschreibung oder Wertaufholung, sondern von dem (höheren) Wert nach Satz 1 (= fortgeführte AHK), mit dem die WG dann zu bewerten sind, was somit zu einer Zuschreibung führt. Sofern der Stpfl. nicht nachweisen kann, dass nach wie vor ein niedrigerer Teilwert – dauerhaft (eine nur noch vorübergehende Wertminderung aus der Sicht des betreffenden Bilanzstichtags reicht nicht aus) – angesetzt werden kann, muss eine Zuschreibung auf die (fortgeführten) AHK oder auf den an ihre Stelle tretenden Wert vorgenommen werden. Die Feststellungslast liegt beim Stpfl. Es kommt insoweit folglich zu einer Umkehr der Beweislast, die für steuererhöhende Tatsachen, zu denen die Wertaufholung zählt, nach allgemeinen Regel die FinVerw. träge (GROH, DB 1999, 984).

Da – anders als bei der Teilwertabschreibung – bei der AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 weiterhin eine Aufklärungspflicht für den Wegfall der Gründe der AfaA bei der FinVerw. besteht (s. § 7 Anm. 260), ist diesbezüglich nunmehr von entscheidender Bedeutung, ob die Minderung des Wertansatzes aufgrund einer Teilwertabschreibung oder AfaA erfolgte; zum Vorrang der AfaA s. Anm. 556.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Da es beim Wertaufholungsgebot in zeitlicher Hinsicht nicht darauf ankommt, wann eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit in Anspruch genommen wurde, erstreckt sich der Betrachtungszeitraum des Wertaufholungsgebots in den alten Bundesländern bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 21.6.1948 (Saarland bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 6.7.1959) und in den neuen Bundesländern bis zur DM-Eröffnungsbilanz v. 1.7.1990 (vgl. DIEDE- RICH, DStR 1999, 584; HERZIG/RIECK/GEHRING, BB 1999, 575).

► *Verfassungsrechtl. Bedenken* aufgrund der Rückwirkung des Wertaufholungsgebots sind uE dann *nicht* gerechtfertigt, wenn es sich um nach dem 1.1.1999 einsetzende Wertaufholungen bei solchen WG handelt, die bereits vor dem 1.1.1999 einer Teilwertabschreibung unterlegen haben, da die Wertaufholung nicht die Steuer vergangener Jahre, sondern vielmehr die zukünftiger Wj. erhöht (glA HERZIG/RIECK, WPg. 1999, 316). Ob dies auch für die Fälle gilt, bei denen in der Vergangenheit nicht nur die Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, sondern auch eine Werterholung eingetreten war, für die aufgrund des ehemaligen Beibehaltungswahlrechts eine entsprechende Zuschreibung aber nicht erfolgte, ist umstritten.

Für verfassungsrechtl. Unbedenklichkeit SCHWENKE, BB 1997, 2409 ff.; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 409; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 53; SEGEL, in Beck-HdR, B 169 Rn. 66; gegen verfassungsrechtl. Unbedenklichkeit SCHÖN, BB 1997, 1335 f.; PICK- HARDT, DStZ 1997, 673.

► *Praktische Schwierigkeiten* des Wertaufholungsgebots resultieren daraus, dass die Buchhaltungsunterlagen und -belege bei den Unternehmen nur 10 respektive 6 Jahre aufbewahrt werden müssen. Für alle Vorgänge, die länger als 10 Jahre zurückliegen, fehlt es folglich an der Dokumentation der Entwicklung der historischen AHK sowie der Gründe für eine Abwertung. Da die FinVerw. Steuerunterlagen 30 Jahre aufbewahrt, ist nicht auszuschließen, daß von Seiten der FinVerw. Zuschreibungspflichten aus Teilwertabschreibungen geltend gemacht werden, die aufgrund des ursprünglichen Zeitpunkts, zu dem sie vom Stpfl. vorgenommen wurden, für ihn nicht mehr nachvollziehbar sind. Gleichwohl darf

nicht übersehen werden, dass eine zeitliche Beschränkung des Betrachtungszeitraums unter dem Gesichtspunkt der gleichmäßigen Erfassung der stl. Leistungsfähigkeit als problematisch anzusehen ist, da sie alle vor dem Betrachtungszeitraum vorgenommenen Teilwertabschreibungen definitiv werden lassen würde.

► *Umfang der Zuschreibung:* Infolge der Verweise in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 bzw. Nr. 2 Satz 3 auf Satz 1 der Vorschrift bemisst sich die Wertobergrenze nach den (fortgeführten) AHK:

(historische) AHK (oder der an ihre Stelle tretende Wert, zB bei Einlagen)

- AfA bis zum Wertaufholungsstichtag (nur bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens)
- erhöhte Absetzungen (nur bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens)
- Sonderabschreibungen (nur bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens)
- Abzüge nach § 6b
- ähnliche Abzüge (zB nach R 6.5 Abs. 2 EStR, R 6.6 EStR)

= Wertaufholungsobergrenze

Durch diese Ermittlung der Wertobergrenze ist sichergestellt, dass durch das Wertaufholungsgebot nicht zugleich auch vorgenommene Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge rückgängig gemacht werden müssen. Für die Ermittlung der Wertobergrenze ist – unter Beachtung der formellen Maßgeblichkeit – die strechtl. zulässige AfA und nicht die tatsächlich beanspruchte AfA zu berücksichtigen (SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 52; SARRAZIN, JbFSr 1997/98, 31), da hier wegen der vorzunehmenden Zuschreibung eine zulässige Abweichung vom Stetigkeitsgebots (s. Anm. 92–99) nach § 252 Abs. 2 HGB hinsichtlich der zuvor ausgeübten Methoden wegen der gesetzlichen Durchbrechung (§ 280 Abs. 1 HGB) vorliegen dürfte. Die zu berücksichtigenden Abschreibungen werden mithin fiktiv so vorgenommen, als wäre die Teilwertabschreibung nicht erfolgt (CATTELANS, DB 1999, 1186). Dem Stpfl. steht es dabei frei, eine tatsächlich linear vorgenommene AfA durch eine angenommene degressive AfA zu ersetzen (glA HERZIG/RIECK, WPg. 1999, 310; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 410).

III. Abweichungen zwischen steuerrechtlicher und handelsrechtlicher Wertaufholung

626

Das für Einzelunternehmen und PersGes. bestehende handelsrechtl. Beibehaltungswahlrecht nach § 253 Abs. 5 HGB wird durch das strechtl. Zuschreibungsgebot nicht berührt. Durch die Ausübung des Beibehaltungswahlrechts in der HBil. kann andererseits die strechtl. zwingende Wertaufholung in der StBil. nicht vermieden werden, da die Bestimmungen in Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 einen Bewertungsvorbehalt iSd. § 5 Abs. 6 und damit eigenständige Bewertungsregelungen für die StBil. darstellen. In Abhängigkeit von der Ausübung des handelsrechtl. Beibehaltungswahlrechts können HBil. und StBil. bei Einzelunternehmen und PersGes. somit auseinander laufen (vgl. HOFFMANN, BB 1999, 1199; HERZIG/RIECK, WPg. 1999, 309; FELD, WPg. 1999, 865). Aber auch bei KapGes. bewirkt eine strechtl. gebotene Wertaufholung (wegen der möglichen Unterschiede zwischen beizulegendem Wert und Teilwert) nicht automatisch, dass in der HBil. ebenfalls eine Wertaufholung vorzunehmen ist bzw. die Wertaufholung in gleichem Umfang erfolgt, da handelsrechtl. die Voraussetzungen

eigenständig nach den einschlägigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 280 Abs. 1 HGB, insbes. Wegfall des Abschreibungsgrunds und Umfang der Werterholung, zu prüfen sind. Da strechl. kein Wahlrecht mehr besteht, kommt es somit auch nicht zur Anwendung der formellen Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2); zu den Übergangsproblemen s. Anm. 627.

D. Steuerfreie Übergangsrücklagen für Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen

Bildung der steuerfreie Rücklage im Erstjahr nach der Einführung des StEntG 1998/1999/2002: Für den Wegfall von Teilwertabschreibungen (zB durch Wegfall der vorübergehenden Wertminderung; s. Anm. 562) und die erstmalige Anwendung des Zuschreibungsgebots kann durch die Übergangsregelung des § 52 Abs. 16 Satz 3 für den Übergangsgewinn in Höhe von 4/5 eine stfreie Rücklage gebildet werden. Der Gewinn kann somit vorläufig zu 80 % neutralisiert werden. In den folgenden vier Wj. ist diese stfreie Rücklage dann jeweils mit mindestens 25 % gewinnerhöhend aufzulösen. Bei einer erneuten Teilwertabschreibung ist die auf das betreffende WG entfallende Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (§ 52 Abs. 16 Satz 5). Gleiches gilt, wenn das WG im Auflösungszeitraum veräußert oder entnommen wird oder aus anderen Gründen ausscheidet (§ 52 Abs. 16 Satz 4); s. dazu auch die Ausführungen für die Übergangsrücklagen bei Verbindlichkeiten (Anm. 1145) und Rückstellungen (Anm. 1188 f.).

Maßgeblichkeit: Fraglich ist, ob für die stfreie Rücklage ein Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden kann. Zu differenzieren ist daher zwischen den Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen.

► *Rückgängigmachung einer Teilwertabschreibung:* Wenn zB 1998 handelsrechtl. und stl. außerplanmäßig wegen einer vorübergehenden Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde und diese stl., aber nicht handelsrechtl. – da sie fortbesteht – im Jahr 1999 zurückgenommen wurde, entsteht lediglich ein stl., aber kein handelsrechtl. Gewinn. Folglich kann ein Sonderposten mit Rücklageanteil in der HBil. nicht gebildet werden, da handelsrechtl. der Aufwand ansonsten doppelt erfasst würde. Die Bildung der stfreien Rücklage ist daher uE nur bei der stl. Gewinnermittlung zulässig. Die formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 kann also nicht zur Anwendung kommen, da keine korrespondierenden Wahlrechte bestehen.

► *Zuschreibungen bei PersGes.:* Wenn handelsrechtl. im Jahr 1999 wegen des Wahlrechts in § 253 Abs. 5 HGB nicht zugeschrieben wird, stl. aber wegen der Einführung des Zuschreibungsgebots *zwingend* eine Wertaufholung erfolgt, besteht ein stl. Wahlrecht zur Bildung der stfreien Rücklagen nach § 52 Abs. 16 Satz 3, ohne dass in der HBil. ein entsprechender Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden kann, da handelsrechtl. kein Ertrag vorliegt; die formelle Maßgeblichkeit kann daher nicht zur Anwendung kommen (im Ergebnis ebenso BERGER/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 253 Rn. 28).

► *Zuschreibungen bei KapGes.:* Nach § 29 Abs. 4 GmbHG und § 58 Abs. 2a AktG (s. dazu Anm. 624) gibt es eine handelsrechtl. Übergangsregelung, die uE von der stl. Spezialregelung zur Bildung einer stfreien Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 abweicht. Aufgrund der unterschiedlichen Wahlrechte kann zumindest bei Bildung der Rücklagen nach § 29 Abs. 4 GmbHG bzw. § 58 Abs. 2a AktG die formelle Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 nicht gelten, da in derartigen

Fällen keine korrespondierenden Wahlrechte vorliegen. Offen ist, ob ein Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden kann, wenn die handelsrechtl. Rücklagen nicht gebildet werden; uE abzulehnen, da schon zuvor ein anderes Wahlrecht bestand und somit keine identischen Wahlrechte vorliegen (s. auch Anm. 1158; aA wohl – ohne nähere Differenzierung; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 Tz. 37; FELD, WPg. 1999, 870 ff.; SCHMITZ, DB 1999, 1975; BERGER/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm. V. § 253 Rn. 28).

Einstweilen frei.

628–629

Anhang zu Abs. 1 Nr. 1: Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens

A. Bewertung von Gebäuden

Schrifttum: ZITZLAFF, *StuW* 1938 Sp. 1062; BECKER, *StuW* 1938 Sp. 205; ZIMMERMANN, *StuW* 1939 Sp. 989; SCHINDELE, Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, 4. Aufl. Heidelberg 1974; HARBICH, Betriebsgrundstücke im ErtragStRecht, Berlin 1979; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- und Gebäudewerte in der StBil. u. StPraxis, 4. Aufl. Herne 1980; MITTELBACH, Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile im BV, 3. Aufl. Köln 1981; GLAN-EGGER, AK und HK bei Gebäuden, DB 1987 S. 2115 u. 2173; HORLEMANN; Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Immobilien, *DStZ* 1991 S. 133–140; HOTTMANN, HK von Gebäuden, *StBp.* 1991 S. 265–270; SIMON/CORS/TROLL, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 3. Aufl. München 1992; MÄRKLE, HK und Erhaltungskosten bei Gebäuden, 5. Aufl. Stuttg. ua. 1993; KLEIN, Der HKBegriff in § 255 Abs. 2 Satz 1 des HGB und seine Prägung durch den BFH bei Gebäuden, in FS MOXTER, Bilanzrecht und Kapitalmarkt, hrsg. v. BALLWIESER u. a., Düss. 1994 S. 277; SÖFFING; Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Gebäuden und Gebäudeteilen, NWB, Fach 3 S. 9477; BEST/MERGENER, Anzahlungen und Modernisierungsobjekte nach dem Fördergebietsgesetz, *DStR* 1996 S. 1833; BIRLE ua., Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung, 2. Aufl. Herne/Berlin 1996; TÖBEN, Das Fördergebietsgesetz, 2. Aufl., Köln 1996; SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996; STOBBE, Zweifelsfragen bei der Ermittlung von AK und HK bei Gebäuden, *FR* 1997 S. 281.

I. Bewertungsgegenstand „Gebäude“

630

Das EStRecht enthält keine Definition des Gebäudebegriffs; der BFH legt ihn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung aus. Dabei sind aufgrund fehlender Definition für das EStRecht die Grundsätze des Bewertungsrechts (insbes. §§ 68 ff. BewG) heranzuziehen (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, *BStBl.* II 1974 S. 132, 135 betr. § 7; v. 8. 10. 87 IV R 56/85, *BStBl.* II 1988 S. 440; v. 21. 1. 88 IV R 116/86, *BStBl.* II S. 628).

Inhalt des Gebäudebegriffs: „Ein Bauwerk ist nach der Verkehrsauffassung als Gebäude anzusehen, wenn es nicht nur fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist, sondern auch Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt und den Aufenthalt von Menschen gestattet“ (BFH v. 21. 1. 88 IV R 116/86, *BStBl.* II S. 628/629; grundlegend BFH v. 13. 6. 69 III 17/65, *BStBl.* II S. 517/519 mwN). Dieser Begriffsbestimmung folgt auch die FinVerw. im gemeins. Ländererlaß v. 31. 3. 92 (*BStBl.* I S. 342 Tz. 5 ff. mit Konkretisierung der verschiedenen Kriterien). Sie ist uE auch für EStZwecke heranzuziehen (vgl. SCHMIDT/DRENSECK XVI. § 7 Rz. 18).

Umfang des Gebäudebegriffs: Zum Gebäude gehören auch „solche Gebäudeteile und Einrichtungen, die dem Gebäude ein besonderes Gepräge geben oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt“ (BFH v. 16. 2. 93 IX R 85/88, *BStBl.* II S. 544/545); dem entspricht, daß Gebäudeanlagen, die „zur Herstellung des Gebäudes eingefügt sind“ (§ 94 Abs. 2 BGB), zu den wesentlichen Gebäudebestandteilen rechnen; zur Bewertungseinheit des Gebäudes gehören alle Gebäu-

debestandteile, die in einem *einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang* mit dem Gebäude stehen (vgl. ebenda; so auch schon BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71 aaO). Dies ist dann der Fall, wenn die Bestandteile der Nutzung, Aufteilung oder der Gestaltung des Gebäudes dienen.

Vgl. zB BFH v. 20. 3. 75 IV R 16/72, BStBl. II 1975 S. 689 betr. Heizungsanlage einer Fabrikhalle; v. 12. 1. 83 I R 70/79, BStBl. II S. 223 betr. Rolltreppen in einem Kaufhaus; v. 7. 10. 83 III R 138/80, BStBl. II 1984 S. 262 f. betr. Sprinkleranlage im Warenhaus; v. 8. 10. 87 IV R 56/85 BStBl. II 1988 S. 440 betr. Kassettendecke eines Büroraums; v. 29. 8. 89 IX 176/84, BStBl. II 1990 S. 430 betr. Markise; v. 16. 2. 93 IX R 85/88, BStBl. II S. 544 betr. Alarmanlage; SCHNICKE/REICHMANN in Beck-BilKomm. III. § 247 Anm. 460; s. auch ABC der Abgrenzung zwischen Betriebsvorrichtungen und Betriebsgrundstücken, in Beck'sche Steuerrichtlinien, 200/2 a, Stand 1. 6. 96 mwN.

Mehrere Gebäude sind selbständige WG. Ob mehrere selbständige Gebäude oder eine Gebäudeeinheit mit unselbständigen Gebäudeteilen vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, wobei es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf die bautechnische Gestaltung ankommt (vgl. BFH v. 30. 7. 81 IV R 37/78, BStBl. II S. 783); s. auch unten „Selbständige Gebäudeteile“.

Abgrenzung gegenüber anderen Wirtschaftsgütern:

► *Grund und Boden* (zum Begriff s. Anm. 780) einerseits und Gebäude andererseits bilden verschiedene WG (vgl. BFH v. 16. 7. 68 GrS 7/67, BStBl. II 1969 S. 108).

► *Erbbaurecht* und das auf Grund dieses Rechts errichtete Gebäude sind selbständige WG (vgl. BFH v. 30. 11. 76 VIII R 202/72, BStBl. II 1977 S. 384 betr. § 23).

► *Mit dem Eigentum am Grundstück verbundene Rechte* (zB Grunddienstbarkeiten, § 1018 BGB; Reallasten, § 1105 BGB; dingl. Vorkaufsrecht, § 1094 Abs. 2 BGB) sind zwar zivilrechtl. Bestandteile des Grundstücks (§ 96 BGB), estl. aber selbständige WG (vgl. BFH v. 18. 7. 74 IV R 187/69, BStBl. II S. 767 betr. altes bayer. Forstrecht).

► *Selbständige Gebäudeteile* (als selbständige WG) haben zur Voraussetzung, daß sie „unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen“ (BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71 aaO; v. 25. 8. 89 III R 125/84, BStBl. II 1990 S. 82 betr. Regenwasser-Hebeleitung als Ersatz für ein Regenwasser-Sammelbecken). Solche selbständigen Gebäudeteile können bewegl. oder unbewegl. WG sein:

▷ *Beweglich sind:*

- *Betriebsvorrichtungen* (s. § 7 Anm. 316–318, 350);
- *Scheinbestandteile* in Gebäuden (s. § 7 Anm. 333);
- *Mietereinbauten* (s. § 5 Anm. 1256, 1257).

▷ *Unbeweglich sind*

- *Außenanlagen* (s. § 7 Anm. 335);
- bei *gemischtgenutzten Gebäuden* die unterschiedlich genutzten Teile (soweit sie nicht bewegl. sind, s. o.). Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen oder fremden Wohnzwecken genutzt, so ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes WG, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (R 13 Abs. 4 EStR 1993 f. mwN; SÖFFING, FR 1979 S. 29–34). Ist ein Gebäude nach dem Wohnungseigentumsgesetz aufgeteilt, so ist – auch bei gleichen Nutzungsverhältnissen – jede Eigentumswohnung als selbständiges WG zu beurteilen (vgl. BFH v. 29. 11. 94 III R 80/92, BStBl. II 1995 S. 72; v. 6. 2. 97 III B 122/94, BFH/NV S. 477; H 13 Abs. 4 (Nutzung im Rahmen mehrerer Betriebe) EStH 1996; zum Dachgeschoßausbau s. Anm. 651–653).

II. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 1 auf Gebäude

1. Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes

633

Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes hat einerseits Bedeutung für die Ausgangsbasis der Bewertung (AK/HK als Bewertungsmaßstab), andererseits aber auch vor allem für die Anwendbarkeit verschiedener Abschreibungsregelungen (s. Anm. 269–271, 278).

Die Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung eines Gebäudes (s. auch Anm. 273, 275, 277, § 7 Anm. 467) wird insbes. durch die Rspr. zu den Bauherrngemeinschaften und die dazu ergangenen Anweisungen der FinVerw. geprägt. Dabei wird zwischen dem Erwerber (Anschaffender) und dem Bauherrn (Hersteller) unterschieden. Die Abgrenzung ist vor allem dann schwierig, wenn ein Grundstückseigentümer einen Dritten (zB General(bau)unternehmer) beauftragt, ein Gebäude auf seinem Grundstück zu erstellen. Dazu enthält das BMF-Schreiben v. 29. 3. 93 (BStBl. I S. 279 Tz. 2) folgende Ausführungen:

„**Hersteller (Bauherr)** eines Gebäudes ist, wer es auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen läßt und das Baugeschehen beherrscht. Der Auftraggeber ist somit als Hersteller anzusehen, wenn er das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis, dh. das wirtschaftlich für die Durchführung des Bauvorhabens auf seinem Grundstück typische Risiko, tragen muß sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand hat.“

Abgrenzungsmerkmale: Ein maßgebliches Kriterium hierbei ist das *Preisrisiko*. Wird mit einem Generalbauunternehmer eine *Festpreis-* oder *Höchstpreisvereinbarung* getroffen, so deutet dies darauf hin, daß der Generalbauunternehmer als *Bauherr* und der Auftraggeber als *Erwerber* gilt.

Die vorstehenden Grundsätze hat der IX. Senat des BFH in seinem Urteil v. 14. 11. 89 (IX R 197/84, BStBl. II 1990 S. 299) allerdings für vorformulierte Vertragswerke, die von sog. Projektanbietern angeboten werden, entwickelt. In diesem Fall wurde die Bauherrneigenschaft abgelehnt, weil die Anleger nicht das Baugeschehen beherrschten und die Vertragsgestaltung oder die Baudurchführung nicht wesentlich beeinflussen konnten. Die Bauherrneigenschaft der Anleger wurde in dem vorliegenden Fall ua. deswegen nicht anerkannt, weil der Generalbauunternehmer zusätzlich das Recht hatte, Verträge mit Subunternehmern im eigenen Namen abzuschließen (vgl. ebenda, hier S. 303 r. Sp.). Dabei traf das Risiko einer Erhöhung der Baukosten nicht den Anleger, sondern den Generalbauunternehmer.

Auch wenn die Anleger in derartigen Fällen – etwa durch ungesicherte Anzahlungen – ein gewisses Konkursrisiko des Generalbauunternehmers haben, so führt dieses Risiko allein nicht zur Bauherrneigenschaft der Anleger. Der IX. Senat führt hierzu ausdrücklich aus (aaO S. 303):

„Auch der *Erwerber* eines bebauten Grundstücks außerhalb des Bauherrenmodells trägt ein gewisses Konkursrisiko, nämlich dann, wenn er eine Anzahlung auf die Anschaffungskosten leistet und für den Fall des Konkurses des Empfängers keine genügende Sicherheit erhalten hat.“

Erwerber: Übernimmt ein Generalunternehmer alle maßgeblichen Risiken (Kauf des Grundstücks, Baugenehmigung, Preisrisiko, Durchführung, Fertigstellungszeitpunkt uä.) und beteiligen sich die Anleger an einem von einem Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk mit entsprechender Vertretungsvollmacht, so

gelten die Anleger nach der neueren BFH-Rspr. als *Erwerber* (vgl. BFH v. 14. 11. 89 aaO; v. 17. 12. 96 IX R 47/95, BStBl. II 1997 S. 348; SCHMIDT/DRENSECK XVI. § 21 Rz 111). Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn sich die „Anleger ... zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen, um ein Bauvorhaben durchzuführen“.

BFH v. 7. 8. 90 IX R 70/86, BStBl. II 1990 S. 1024; vgl. auch BFH v. 11. 1. 94 IX R 82/91, BStBl. II 1995 S. 166/167 mwN.; zur Abgrenzung des Erwerbs eines Grundstücks von der Herstellung eines Gebäude bei der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (Gegenleistung) siehe BFH v. 13. 9. 89 (II R 28/87, BStBl. II 1989 S. 986 f.), wonach offensichtlich der Erwerb eines Grundstücks (Anschaffung) von der Herstellung eines Gebäudes getrennt werden kann.

Stellungnahme: Maßgebend für die Abgrenzung „Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes“ sollte nicht die zivil- oder baurechtliche Beurteilung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise sein (ebenso BEST/MERGENER, DStR 1996 S. 1834 f.), die sich an der Initiative der Beteiligten und den Chancen und Risiken orientieren sollte.

Dabei könnten für die Beurteilung der Chancen und Risiken ua. folgende Kriterien maßgeblich sein:

- Durchführung des Abrisses eines alten Gebäudes,
- Durchführung der Planungen (Architektenleistungen),
- Einholen der Baugenehmigung,
- Recht des Generalunternehmers, mit Subunternehmern im eigenen Namen Verträge abzuschließen,
- Festpreisgarantie und
- Durchführungsgarantie mit festem Fertigstellungstermin (sowie entsprechenden Vertragsstrafen bei Nichteinhaltung der Termine).

Wenn ein Grundstückseigentümer die Maßnahmen selbst durchführt, verschiedene Subunternehmer einschaltet und auf bestimmte Garantien verzichtet, so dürfte der Grundstückseigentümer *Hersteller* (Bauherr) eines Gebäudes sein. Überträgt er hingegen alle Aufgaben einem General(bau)unternehmer und läßt er sich verschiedene Garantien geben, so liegt uE eine *Anschaffung* (*Erwerb*) eines Gebäudes vor. Dies dürfte insbes. für den Bau von Fertighäusern (aA offenbar die Finanzverwaltung, vgl. BEST/MERGENER aaO Fn. 20) und feststehenden – von Projektanbietern durchgeführten – Konzepten gelten (ähnlich BFH v. 17. 12. 96 aaO S. 348 betr. zeitgleichem Abschluß eines Kaufvertrags und eines gesonderten Werkvertrags für eine Modernisierung: AK).

634 2. Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Gebäudes

Anschaffungskosten eines Gebäudes sind alle Aufwendungen, die durch die Anschaffung (s. Anm. 273 f.) veranlaßt sind (s. Anm. 280).

Über AK allgemein s. Anm. 281–436; Erwerb in der Zwangsversteigerung s. Anm. 1500 „Zwangsversteigerung“; „Bierbezugsverpflichtung“ eines Gastwirts als AK eines Gaststättengrundstücks s. Anm. 1500 „Abnahmepflicht“.

Anschaffungskosten

- ▷ für mehrere WG (s. Anm. 304–316), insbes. für Gebäude und Grund und Boden (s. Anm. 313) oder mit dem Grundstück verbundene dingl. Rechte oder für mehrere selbständige Gebäudeteile (s. o. Anm. 630) sind aufzuteilen. Ein Gesamtkaufpreis von Grund und Boden und einem Gebäude ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (vgl. BFH v. 15. 1. 85 IX R 81/83, BStBl. II S. 252; v. 26. 6. 91 XI R 3/89, BFH/NV 1992 S. 373; s. Anm. 313). Bei

gemischt genutzten Gebäuden soll die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander erfolgen, es sei denn, daß dieses Verhältnis zu einem unangemessenen Ergebnis führt (vgl. R 13 Abs. 6 Satz 2 EStR 1996 iVm. BMF v. 31. 12. 94, BStBl. I S. 887/894 Tz. 52; zur Wohnflächenberechnung s. §§ 42–44 der 2. Berechnungsverordnung, abgedruckt in EStH 1996 Anhang 4 III);
 ▶ *eines unfertigen Gebäudes* (Rohbaus) werden uE dann zu HK eines Gebäudes, wenn dies vom Erwerber fertiggestellt – also hergestellt – wird, da bei einer Herstellung der erworbene unfertige Rohbau als fremdbezogenes Teilerzeugnis gilt, das als Materialkosten iSd. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB in die HK einzubeziehen ist.

Vgl. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 349; ebenso schon BFH v. 19. 7. 79 IV R 235/75, BStBl. II 1980 S. 3; differenzierend: Elemente sowohl der Anschaffung als auch der Herstellung nach BFH v. 24. 4. 90 IX R 268/87, BStBl. II S. 889; offenlassend BFH v. 26. 3. 91 VIII R 81/97, BFH/NV 1991 S. 810; ablehnend BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 383; s. § 7 Anm. 467.

Herstellung eines Neubaus: Ein Neubau liegt grundsätzlich vor, wenn bisher noch kein WG bestand und das Gebäude neu geschaffen wurde. Ein Neubau (zB iSd. § 7 Abs. 5) liegt aber auch dann vor, wenn ein bisher bestehender Gebäudebestand so grundlegend umgebaut wird, daß er in bautechnischer Hinsicht neu ist, dh, „wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschoßdecken und die Dachkonstruktion“ (BFH v. 31. 3. 92 IX R 175/87, BStBl. II S. 808; s. auch BFH v. 19. 3. 91 IX R 131/86, BFH/NV 1991 S. 670; Thüringer FG v. 6. 12. 95 I 21/94, DStRE 1997 S. 9, nrkr., Az des BFH: X R 54/96; vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 384 u. 393). Ein Neubau kann ferner durch eine Zweckänderung und eine daraus folgende Wesensartveränderung – etwa durch Aufteilung von Wohnungen oder Umgestaltung eines Lagerhauses in Büroräume oder Wohnungen – entstehen.

Vgl. KLEIN in FS MOXTER, 1994 S. 282 f.; BRANDENBURG in BIRLE, Haus- und Grundbesitz in der Besteuerung, 1996 Kap. I A Rz. 5 Beisp. 1 betr. Dachgeschoß und § 10 e EStG; STOBBE, FR 1997 S. 282; aA FG München v. 1. 3. 96, EFG S. 692 betr. Ausbau eines leerstehenden Dachraums zu drei neuen abgeschlossenen Wohnungen, nrkr., Az des BFH: IX R 16/96; s. dazu Anm. 652.

Herstellungskosten eines Gebäudes sind die Aufwendungen, die durch die Herstellung des Gebäudes veranlaßt sind (s. dazu allg. Anm. 454–469). So müssen zB bei selbst hergestellten Gebäuden das aus dem Betrieb verwendete Material, die Fertigungslöhne der eigenen ArbN sowie die anteiligen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die HK einbezogen werden.

„Benutzt der Stpfl. zur Errichtung seines Hauses Ziegel oder sonstiges Baumaterial, das er vor längerer Zeit zu einem noch nicht voraussehbaren Zweck oder vor kürzerer Zeit zum Zwecke dieses Neubaues erworben hat, so gehört der Wert dieser Materialien zu den HK des Hauses. Für Ziegel und sonstiges Baumaterial, das der Stpfl. aus den *Trümmern* eines ihm gehörigen Gebäudes entnimmt, kann nichts anderes gelten“ (BFH v. 5. 12. 63 IV 103/61 U, BStBl. III 1964 S. 299).

▶ *Überhöhte Baukosten:* Entstehen bei einem Gebäude höhere als ortsübliche Baukosten, so ändert dies nichts daran, daß die Aufwendungen jedenfalls zu den HK gehören.

So zB FG Kassel v. 22. 8. 61, EFG 1962 S. 201, rkr. betr. Umbaukosten; BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84 BStBl. II S. 695/697 betr. Schnellbaukosten mwN; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834.

Jedoch kann der Buchwert dann über dem Teilwert liegen (s. Anm. 635). Über Einzelbewertung von Boden und Gebäude sowie von mehreren Gebäuden s. Anm. 780. Hat der Stpfl. die erhöhten Kosten schon vor Baubeginn gekannt, so spricht dies dafür, daß ihm und damit vermutlich auch einem gedachten Erwerber des Betriebs der Bau die aufgewendeten Kosten wert war, ähnlich wie beim Kauf eines benachbarten Grundstücks zu einem überhöhten Preis (vgl. RFH v. 25. 7. 34, StuW Nr. 589). Wenn aber ein räumlich beengter Betrieb die Kosten der an sich erforderlichen Anschaffung und Herstellung einer anderen Betriebsstätte nicht aufbringen kann und deshalb überteuert baut (oder kauft), so führen diese Aufwendungen nicht zur Schaffung entsprechender materieller Vermögenswerte, die ein Erwerber vergüten würde, sondern nur zur Existenzhaltung des Betriebs als solchen; dh. die Vermutung, daß der Buchwert gleich dem Teilwert ist (s. Anm. 590–591), gilt dann nicht (s. auch Anm. 596–597).

► *Einzelfragen:* Verwendung des im *eigenen Wald gewonnenen Holzes* zum Bau eines land- oder forstw. Betriebsgebäudes s. Anm. 747.

Die Verwertung von Teilen eines im übrigen *zerstörten Gebäudes* bildet nicht HK des Neubaus; diese Teile (zB Fundament und Kellerräume) „sind bereits ein selbständiger und abgrenzbarer Teil des Hauses“ (BFH v. 5. 12. 63 IV 103/61 U, BStBl. 1964 III S. 299).

635 3. Teilwert eines Gebäudes

Bewertungsgegenstand: Da Grund und Boden und Gebäude sowie selbständige Gebäudeteile selbständige WG sind (s. Anm. 630), haben sie auch einen eigenen Teilwert; über teilweise Veräußerung eines Grundstücks s. Anm. 106.

► *Mehrere Gebäude eines Betriebs* bilden nicht etwa deshalb, weil sie dem gleichen Betrieb dienen oder weil sie einheitlich genutzt werden, ein einziges WG (vgl. BFH v. 18. 2. 87 X R 43/82, BFH/NV 1987 S. 405; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rz. 394); daher ist auch bei der Ermittlung ihres Teilwerts eine Gesamtbewertung grundsätzlich ausgeschlossen (glA HOFFMANN, FR 1972 S. 210). BFH v. 16. 7. 68 GrS 7/67 (BStBl. II 1969 S. 108) läßt nur offen, wann mehrere Betriebsgebäude einerseits und der zu ihnen gehörende Boden andererseits bewertungsrechtlich je eine Einheit bilden. Die Frage wird für den Teilwert ebenso zu beurteilen sein wie im Bewertungsrecht. Dort bestimmt § 2 Abs. 1 Satz 4 BewG: „Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen WG sind zu berücksichtigen.“ Vgl. dazu die Komm. z. BewG, zB GÜRSCHING/STENGER, § 2 BewG Rz. 51 ff.

► *Leasing:* Über AK des dem L.-Geber oder dem L.-Nehmer zuzurechnenden WG s. § 5 Anm. 1165, 1190.

► *Mietereinbauten und Mieterumbauten:* Soweit Aufwendungen eines Mieters (Entsprechendes gilt für den Pächter) auf gemietete WG zu aktivieren sind (s. § 5 Anm. 1256), sind sie gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 zu bewerten; dh. auch hinsichtlich einer Bewertung mit dem Teilwert gelten die allgemeinen Regeln (vgl. BFH v. 27. 11. 74 I R 123/73, BStBl. II 1975 S. 294). Eine Teilwertabschreibung kann zB gerechtfertigt sein, wenn der Mieter seinen Betrieb eingestellt hat und sich innerhalb angemessener Zeit nach der Einstellung keine Verwertungsaussichten für die Einbauten ergeben haben (vgl. BFH v. 27. 11. 74 aaO); ferner wenn der Mietvertrag vorzeitig beendet wird und der Mieter für seine Einbauten keinen Ersatz verlangen kann.

Teilwertermittlung (Allgemeines zum Teilwert s. Anm. 554–617): Der Teilwert kann bei Gebäuden und Grundstücken, die nicht betriebsnotwendig, also jederzeit ersetzbar sind, idR mit dem Verkehrswert gleichgesetzt werden (vgl. v. 4. 12. 86 IV R 162/85, BFH/NV 1987 S. 296). Der Teilwert von betriebsnotwendigen Grundstücken entspricht hingegen höchstens den Wiederbeschaffungskosten, die allerdings vom gemeinen Wert bzw. Verkehrswert abweichen können. Ist anzunehmen, daß der Teilwert eines Gebäudes sich mit seinem sog. Verkehrswert (gemeinen Wert) deckt, so können nach der BFH-Rspr. zur Prüfung der Schätzung des Verkehrswerts die VO über Grunds. für die Ermittl. des Verkehrswertes v. Grundst. idF v. 15. 8. 72 (BGBl. I S. 1416; früher die Wertermittlungsrichtl. v. 11. 7. 66, Beil. zu BAnz. Nr. 181) herangezogen werden, wobei allerdings jeweils auf der Grundlage des Einzelfalls zu prüfen ist, welches Wertermittlungsverfahren hierbei zugrunde zu legen ist (vgl. BFH v. 2. 2. 90 III R 173/86, BStBl. II S. 497; v. 10. 9. 91 VIII R 26/87, BFH/NV 1992 S. 232). Da die Richtl. und die VO allerdings zum BBauG ergangen sind und die nach ihnen erstellten Gutachten nicht einmal im Rahmen des BBauG bindende Wirkung hatten, sollten die darauf basierenden Gutachten jeweils nur mit Vorsicht herangezogen werden (vgl. DStPr. EStG § 6 Teilw. Nr. 5). Zur Ermittlung des gemeinen Werts kann ein Gutachten des Gutachterausschusses der Gemeinde oder des Landkreises unter Heranziehung geeigneter Vergleichswerte ein wichtiges Erkenntnis-mittel sein, wobei diese aber für die FG nicht bindend und vom Gericht sorgfältig und kritisch zu würdigen sind (vgl. BFH v. 10. 9. 91 aaO v. 26. 1. 88 VIII R 29/87, BFH/NV S. 788; v. 17. 1. 89 VIII R 370/83, BFH/NV S. 698; zur Wertermittlung s. zB RÖSSLER/LANGNER/SIMON/KLEIBER, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 6. Aufl.).

Teilwertabschreibung bezeichnet den Ansatz des niedrigeren Teilwerts statt der AK oder HK (ggf. abzüglich AfA).

► **Abbruch**: Ist ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich verbraucht und muß es deshalb abgebrochen werden, so beschränkt sich sein Teilwert auf den beim Abbruch anfallenden Materialwert abzüglich Abbruchkosten, weil ein Erwerber eines laufenden Betriebs mehr nicht bezahlen würde. Ist das Gebäude noch nicht verbraucht, der Stpfl. aber zu seinem Abbruch entschlossen, so ist zu unterstellen, daß auch ein Erwerber des Betriebs das Gebäude abbrechen würde (s. Anm. 581); das Gebäude hat daher bis zu seinem Abbruch allenfalls noch einen seinem zwischenzeitlichen Nutzen entsprechenden Teilwert. Entscheidet sich aber nur der Erwerber, ein noch funktionsfähiges Fabrikgebäude abzureißen, so rechtfertigt dies beim Veräußerer keine Teilwertabschreibung (vgl. BFH v. 25. 6. 85 VIII R 274/81, BFH/NV 1986 S. 22; allerdings uU Teilwertabschreibung wegen mangelnder Rentabilität). Bei Einlage eines solchen Gebäudes in einen neu eröffneten Betrieb deckt sich der Teilwert in diesem Fall mit den Beschaffungskosten des Gebäudes (vgl. BFH v. 7. 12. 78 I R 142/76, BStBl. II 1979 S. 729; über Zurechnung des beim Abbruch vorhandenen Buchwerts zu den HK eines anstelle des abgebrochenen Gebäudes errichteten anderen Gebäudes s. Anm. 686).

► **Mangelnde Rentabilität** eines Fabrikgebäudes kann eine Teilwertabschreibung rechtfertigen. Hier ist der Einzelveräußerungspreis idR die unterste Grenze der Teilwertabschreibung. Dabei können auch Einschränkungen des Bebauungsplans (zB Ausschluß der gewerblichen Nutzung) preismindernd berücksichtigt werden (vgl. BFH v. 25. 6. 85 VIII R 274/81, BFH/NV 1986 S. 22).

► **Übergröße, aufwendige Bauweise** sowie **Schnellbaukosten** eines neuen Betriebsgebäudes rechtfertigen für sich allein keine Teilwertabschreibung; so BFH v. 17. 1. 78

VIII R 31/75, BStBl. II S. 335; vgl. aber zum entschiedenen Fall krit. FREERICKS, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 225; auch keine AfaA nach BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84 BStBl. II S. 695/697 betr. Schnellbaukosten u. v. 30. 8. 94 IX R 23/92, BStBl. II S. 306 betr. Baumängel.

„Ist ein Gebäude in seiner Gestaltung auf die Pläne und Vorstellungen des Betriebsinhabers abgestellt, so rechtfertigt das *Ausscheiden des Inhabers* aus dem Betrieb allein noch keine Teilwertabschreibung auf das Gebäude“ (BFH v. 17. 1. 78 aaO; auch dazu krit. FREERICKS aaO).

► *Überhöhte Baukosten* können uU schon im Herstellungsjahr zu einer Teilwertabschreibung führen, wenn nachgewiesen werden kann, „daß vergleichbare Bauaufträge zu geminderten Preisen abgewickelt worden sind“ (BFH v. 9. 9. 86 VIII R 20/85, BFH/NV 1987 S. 442).

► *Umbau*: Führt die Aktivierung von Umbaukosten (trotz Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung bezüglich der abgebrochenen Gebäudeteile) zu einem Buchansatz für das Gebäude, der (ohne Teilwert des Bodens, s. Anm. 780) über seinem Teilwert liegt, so kann (bei voraussichtlich dauernder Wertminderung: muß, s. Anm. 561) der Stpfl. auf den Teilwert heruntergehen (RFH v. 27. 1. 32, RStBl. S. 473; v. 28. 6. 32, StuW Nr. 821; v. 26. 10. 33, Kartei EStG 1925 § 19 R. 156 betr. für den Betrieb unangemessen hohe Aufwendungen wegen veralteter Bauweise des umgebauten Gebäudes; DStPr. EStG § 6 Teilw. Nr. 25 betr. Umbau als Fehlmaßnahme und Stilllegung des Gebäudes). Eine Teilwertabschreibung auf die Gebäude kann zB auch begründet sein, wenn der Umbau später nutzlos wird (RFH v. 30. 3. 38, RStBl. S. 629).

Der RFH ließ zu, den Umbau, auch wenn kein selbständiges WG geschaffen wurde, gleichwohl am nächsten Bilanzstichtag – nicht später – selbständig zu bewerten und auf den unter den HK liegenden Teilwert herabzugehen. So RFH v. 2. 3. 32, RStBl. S. 533; v. 19. 1. 38, RStBl. S. 179; v. 10. 6. 36, RStBl. S. 723; v. 30. 3. 38, RStBl. S. 629. UE nicht haltbar; am Bilanzstichtag besteht nur ein einziges WG, nur dessen Teilwert ist maßgebend; glA RFH v. 27. 1. 32, RStBl. S. 473. Die vom RFH beanstandete Folge, daß eine Überhöhung der Umbaukosten mit einer stillen Reserve des Buchwerts des übrigen Gebäudes aufgerechnet werde, trifft zu, ergibt sich aber daraus, daß die Umbaukosten sogleich mit ihrer Vornahme in den Buchwert für das ganze Gebäude eingehen.

Einzelfragen: s. das ABC der Bewertung in Anm. 1500.

III. Abgrenzungsfragen bei Gebäudeherstellungskosten

636 1. Allgemeines

Bei Baumaßnahmen ist zu unterscheiden zwischen den HK des *Gebäudes* (ggf. der Gebäudeteile), den AK (Anschaffungsnebenkosten) des *Grund und Bodens*, den HK *sonstiger WG* und sofort abziehbaren *Betriebsausgaben*, durch die nichts angeschafft oder hergestellt wird.

Herstellungskosten des Gebäudes: Zu den HK des Gebäudes gehören nicht nur die Aufwendungen unmittelbar zur Errichtung des Baukörpers selbst, sondern alle Aufwendungen, die dazu gemacht werden, um die Errichtung und Nutzung des Gebäudes zu ermöglichen (ähnlich BFH v. 15. 10. 65 VI 181/65 U, BStBl. III 1966 S. 12), zB auch Aufwendungen zur Absicherung benachbarter Gebäude, zur Verlegung von Versorgungsleitungen und dgl. (glA DStPr. EStG § 5 Akt. Nr. 6). Beispiele s. Anm. 715, 1500.

Anschaffungskosten des Grund und Bodens: Zu den HK eines Gebäudes gehören nur diejenigen Aufwendungen, „die unmittelbar bestimmt und geeignet

sind, das Gebäude für den ihm gesetzten Zweck nutzbar zu machen“ (BFH v. 15. 10. 65 VI 181/65 U, BStBl. III 1966 S. 12). Für die Abgrenzung ist maßgebend, welchem WG, dem Boden oder dem Gebäude, die Aufwendungen unmittelbar zugute kommen (BFH aaO). Aufwendungen, die dazu bestimmt sind, das Grundstück bebaubar zu machen, gehören zu den Aufwendungen des Grund und Bodens, soweit diese nicht mit dem Bau eines konkreten Gebäudes zusammenhängen.

Beispiele: *Planierung* (vgl. BFH v. 17. 8. 61 IV 318/58, StRK EStG § 5 R. 283: auch wenn außerhalb des Grundstücks); *Senken des Grundwasserspiegels*, wenn es sich nicht nur um eine Maßnahme zum Bau des Gebäudes (zB Keller, Tiefgarage) handelt (o. V., DB 1963 S. 324). Aufwendungen für das *Ausbeben der Baugrube*, zur *Hangabtragung* oder zum *Freimachen von Bäumen, Buschwerk sowie anderer Gegenstände* aus Anlaß des Baus eines Gebäudes gehören dagegen zu den HK des Gebäudes oder der Außenanlagen (vgl. BFH v. 27. 1. 94 IV R 104/92, BStBl. II S. 512; v. 26. 8. 94 III R 76/92, BStBl. II 1995 S. 71; im einzelnen s. WEILBACH, FR 1963 S. 168).

Gesamtkaufpreis von Grundstücken und Gebäuden: s. Anm. 313.

Herstellungskosten sonstiger WG: Aufwendungen auf besondere Anlagen gehören nach der Rspr. des BFH zu den HK des Gebäudes, wenn die Anlage weder Scheinbestandteil (s. § 7 Anm. 333) noch Betriebsvorrichtung (s. § 7 Anm. 317) ist und mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht; sie bildet dann wegen ihres dienenden Charakters mit dem eigentlichen Gebäude ein einziges WG. Zu einem Gebäude gehören nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung auch solche Gebäudeteile und Einrichtungen, die dem Gebäude ein besonderes Gepräge geben oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt. Ein gegenüber dem Gebäude selbständiges WG kann nur dann angenommen werden, wenn es unmittelbar besonderen Zwecken dient und in diesem Sinn in einem von der Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang steht (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132; v. 15. 12. 77 VIII R 121/73, BStBl. II 1978 S. 210 betr. Umzäunung); s. zur Frage der Selbständigkeit von Anlagen Anm. 654–660.

Abziehbare Betriebsausgaben sind insbes. Erhaltungsaufwendungen (s. Anm. 470–502), auch wenn sie anschaffungsnahe Aufwendungen darstellen (s. Anm. 505–535).

2. Einbaumöbel und dergleichen als selbständige Wirtschaftsgüter oder Gebäudeteile

Schrifttum: HALACZINSKY, DB 1982 S. 2588 mwN; GLANEGGER, DB 1987 S. 2115/2116; SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996, S. 48–52. Weitere Hinweise nachstehend.

a) Allgemeines

Begriff: Unter Einbaumöbeln werden hier Einrichtungsgegenstände verstanden, die die Funktion beweglicher Möbel und Geräte erfüllen, aber mit dem Gebäude fest verbunden und in ihren Maßen den angrenzenden Teilen des Baukörpers angepaßt sind und mit ihnen räumlich eine Einheit bilden.

Rechtsprechung: Während nach früherer Rspr. wesentliche Bestandteile des Gebäudes iS der §§ 93, 94 Abs. 2 BGB zum Gebäude zu rechnen waren (vgl. etwa BFH v. 1. 12. 70 VI R 358/69, BStBl. II 1971 S. 162), wird seit BFH v. 26. 11. 73 (GrS 5/71 BStBl. II 1974 S. 132, bes. 135) bei der Abgrenzung zwischen unselb-

ständigen und selbständigen Gebäudeteilen auf den *Nutzungs- und Funktionszusammenhang* der Einbauten mit dem Gebäude abgestellt (s. Anm. 654 betr. Anlagen in Gebäuden; über Einbaumöbel s. weiter Anm. 638).

BFH GrS 5/71 aaO betraf Betriebsgebäude; über Anwendung auf private und betriebliche Wohngebäude s. Anm. 638.

638 b) Maßgeblichkeit des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs

Ob Einbaumöbel allgemein oder unter bestimmten Voraussetzungen Teile des *Gebäudes* oder *selbständige WG* sind, ist zweifelhaft und in der Rspr. unterschiedlich beurteilt worden (s. Anm. 637). Jedenfalls gehören vollständige und selbständig benutzbare, bewegliche Möbelstücke, die nur zur besseren Ausnutzung des Raums dessen Maßen angepaßt sind, nicht zum Gebäude (vgl. BFH v. 1. 12. 70 VI R 358/69, BStBl. II 1971 S. 162 zu § 19 BerlinFG; FG Münster v. 27. 6. 72, EFG S. 479, rkr.).

Nach der Rspr. kommt es im übrigen für die Abgrenzung zwischen unselbständigen und selbständigen Gebäudeteilen auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Einbauten mit den Gebäuden an.

Vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71 (BStBl. II 1974 S. 132, 135), ebenso BFH v. 30. 5. 74 V R 141/73 (BStBl. II S. 621) betr. Einbauschränk in einem Betriebsgebäude als selbständiges WG iS des § 30 Abs. 2 UStG 1967; v. 11. 12. 87 III R 191/85, BStBl. II 1988 S. 300 betr. Schallschutzdecken; v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514 betr. Einbauküche.

Anwendung auf private Wohngebäude: Der VIII. Senat des BFH versteht den Begriff des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude möglicherweise etwas enger als BFH GrS aaO, jedenfalls bei privaten Wohngebäuden (v. 11. 12. 73 VIII R 171/71, VIII R 11/71, VIII R 207/71, VIII R 117/69 u. VIII R 174/71, BStBl. II 1974 S. 474, 476, 477, 478 u. 631; v. 2. 4. 74 VIII R 96/69, BStBl. II S. 479). Diese Entscheidungen sind mit Ausnahme der letzten zwar zu §§ 7 b, 54 ergangen. Durch die Bezugnahme auf BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71 aaO und den Vergleich mit Aufwendungen, die entweder der Nutzung eines Betriebsgebäudes oder der Ausübung des Betriebs im Gebäude dienen (VIII R 207/71 u. VIII R 174/71 aaO), erstreckt der VIII. Senat aber seine Abgrenzungsgrundsätze auch auf Wohngebäude, deren AK oder HK nach § 7 abgesetzt werden; so ausdrücklich BFH VIII R 96/69 aaO (betr. Kücheneinrichtungen in Mietwohngebäuden). Nach der Rspr. des IX. Senats sind Inneneinrichtungsgegenstände „auch bei entsprechender Verbindung mit dem Gebäude oder bei Anpassung in dieses grundsätzlich nicht dem Bereich der Gebäudenutzung zuzuordnen“ (BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514/515 mwN; s. auch Anm 715 „Gardinenleisten“, „Garderobenwand“). Dies gilt grundsätzlich auch für Einbauküchen mit Ausnahme der Küchenspüle und uÜ des Herdes, wobei letzteres von den regionalen Gegebenheiten abhängt (vgl. ebenda, S. 516). Ebenso gehören Einbauschränke und Raumteiler nicht zu den Gebäudebestandteilen, da sie – ohne erhebliche Einschränkung der Nutzbarkeit des Gebäudes – idR wieder entfernt werden können (ebenso GLANEGGER, DB 1987 S. 2116).

Anwendung auf betriebliche Wohngebäude: Bei ihnen gehören die Aufwendungen für Einbauten jedenfalls dann zu den HK des Gebäudes, wenn sie nach der Rspr. auch bei privaten Wohngebäuden ebenso zu beurteilen wären. Jedoch erscheint es immerhin möglich, daß manche Einbauten zwar nicht bei privaten, wohl aber bei betrieblichen Wohngebäuden nach der Verkehrsauffassung vorhanden sein müssen, um, wie BFH v. 2. 4. 74 VIII R 96/69 (BStBl. II S. 479) bezüglich privater Mietwohngebäude ausführt, „das Gebäude als objektiv zu

Wohnzwecken geeignet erscheinen lassen“. Entsprechendes gilt bei Gebäuden, die der eigentlichen Ausübung des Betriebs dienen, wie zB Bürogebäuden. Eine Sauna kann in einem Sporthotel, Medizinischen Institut und dgl. Bestandteil des Gebäudes sein (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132, 136; v. 11. 12. 73 VIII R 117/69, BStBl. II 1974 S. 478). Regelmäßig werden aber Einbaumöbel und dergl. die Funktion von Einrichtungsgegenständen erfüllen und daher der Ausübung des Betriebs, nicht der eigentlichen Gebäudenutzung dienen und somit selbständige WG bilden; so zB Einbaumöbel im Hotel und Gaststättengewerbe (OFD Düss. v. 28. 1. 76, DB S. 503; glA HALACZINSKY, DB 1982 S. 2591 auch bei privaten Gebäuden).

c) Bedeutung der zivilrechtlichen Beurteilung als wesentlicher Gebäudebestandteil 639

Folgt man der zivilrechtlichen Beurteilung, so gehören Einbaumöbel und -geräte dann zum Gebäude, wenn sie entweder vom Gebäude nicht ohne Zerstörung oder wesentliche Änderung getrennt werden können (§ 93 BGB) oder wenn sie „zur Herstellung des Gebäudes eingefügt“ worden sind (§ 94 Abs. 2 BGB). Die bürgerlich-rechtliche Beurteilung hält der BFH nicht für entscheidend (s. auch Anm. 637), weil die Frage der Zugehörigkeit von Gegenständen zum Gebäude wirtschaftlich zu beurteilen sei und diese Beurteilung Abweichungen von der bürgerlich-rechtlichen Zuordnung zum Gebäude erfordere (vgl. LITTMANN, DStR 1974 S. 538; o. V., HFR 1974 S. 381). Es komme vielmehr darauf an, ob der Gegenstand der Nutzung des Gebäudes oder einem von der Gebäudenutzung verschiedenen Zweck diene, dh. dem im Gebäude ausgeübten Betrieb oder bei einem Wohngebäude der Befriedigung des Wohnbedürfnisses.

Mietereinbauten sind selbständige WG, „wenn sie in einem vom Gebäude verschiedenen Funktionszusammenhang oder im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen“ (BFH v. 28. 7. 93 I R 88/92, BStBl. II 1994 S. 164). Sie gelten bei wirtschaftlichem Eigentum des Mieters auch dann als Gebäudebestandteile – also nicht als Betriebsvorrichtungen –, wenn sie – zB durch eine feste Verankerung – dem Gebäude das Gepräge geben (zB Trennwände, Schallschutzdecken; vgl. BFH v. 1. 12. 89 III R 46/86, BFH/NV 1990 S. 598 mwN; s. auch SPITZ aaO S. 49–52 mit Beispielen). Auch wenn die Mietereinbauten als wesentlicher Bestandteil nach §§ 93, 94 BGB in das zivilrechtliche Eigentum des Grundstückseigentümers übergehen, so gelten sie beim Mieter nicht als immaterielle WG (zB Nutzungsrechte), sondern als materielle WG – hier Bauten auf fremdem Grund und Boden (vgl. BMF v. 3. 5. 85, BStBl. I S. 388; aA für Umbauten SCHNICKE/REICHMANN in Beck-BilKomm. III. § 247 Anm. 462: immaterieller Vermögenswert). Die hierauf entfallenden Aufwendungen sind nach BFH v. 10. 8. 84 III R 98/83 als HK „wie die Herstellungskosten eines materiellen Wirtschaftsguts zu aktivieren“ (BStBl. II 1984 S. 805). Abweichend hiervon erfolgt die Abschreibung bei langfristigen Mietverträgen mit Restwertentschädigung oä. vom Mieter (also wirtschaftlichen Eigentümer) nicht nach § 7 Abs. 4 oder 5 (Gebäudeabschreibung), sondern über die voraussichtliche Nutzungsmöglichkeit (Mietzeit, ggf. unter Berücksichtigung einer Verlängerungsoption; vgl. BFH v. 10. 8. 84 III R 98/83 aaO S. 806 sowie BFH v. 28. 7. 93 I R 88/92 aaO).

3. Erschließungsbeiträge und ähnliche öffentlich-rechtliche Abgaben und Beiträge

Schrifttum: FREUDLING, BB 1975 S. 740; GLADE, StbJb. 1976/77 S. 177–180; SPINDLER, Zur steuerrechtlichen Behandlung der vom Erbbauberechtigten übernommenen Erschließungskosten, DB 1994 S. 650; DERS., Zur steuerlichen Behandlung nachträglicher Erschließungskosten, DB 1996 S. 444.

640 a) Allgemeines

Begriff: Erschließungsbeiträge (früher: Anliegerbeiträge, Straßenanliegerbeiträge) sind Beiträge iS der §§ 127 ff. BauGB. Den Erschließungsbeiträgen stehen gleich (und werden daher zT als solche bezeichnet) die Beiträge, die von den Gemeinden auf Grund der Kommunalabgabengesetze einzelner Länder zur Deckung des Aufwands für die Herstellung (bei Straßen, Wegen und Plätzen auch der Verbesserung), Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen erhoben werden, soweit nicht schon das BauGB anzuwenden ist (vgl. BMF v. 24. 9. 73, DB S. 1920 = BB S. 1245); ferner Beiträge für sonstige Anlagen außerhalb des Grundstücks des Stpfl., die nicht Erschließungsanlagen iS des BauGB sind, insbesondere Kanalisation und Anlagen zur Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wärme und Wasser (s. Anm. 715 „Stromanschluß“; über Kanalisation s. Anm. 646); endlich für Folgekosten der Gemeinden (aus der Verpflichtung, wegen Bebauung von Gelände Gemeinschaftseinrichtungen zu schaffen, zB Schulen, Krankenhäuser, Sportanlagen, Kindergärten), die sie auf die Grundstückseigentümer abwälzen; s. auch § 5 Anm. 2200 „Wegebeitrag“, „Zwangsbeitrag“, „Fußgängerstraße“. Über Beiträge nach dem Hamburgischen Wegegesetz v. 4. 4. 61 vgl. EDSStZ 1962 S. 459.

Privatrechtliche Erschließungsbeiträge werden den öfftl.-rechtl. Erschließungsbeiträgen gleichgestellt durch FG Berlin v. 27. 11. 74, EFG 1975 S. 372, rkr.

Geltungsbereich: Die steuerliche Behandlung der Erschließungsbeiträge und ähnlicher Beiträge gilt für den *Grundstückseigentümer*. Über Wechsel des Eigentümers vgl. EFG Nürnberg v. 14. 12. 73 (EFG 1974 S. 250, rkr.). Beitragspflichtig ist derjenige, der zZ der Zustellung des Beitragsbescheids Eigentümer des Grundstücks ist; wirtschaftlich entsteht aber die Beitragspflicht schon mit Durchführung der Erschließungsarbeiten. Zur Behandlung des Erbbauberechtigten s. Anm. 642.

641 b) Erschließungsbeiträge als Anschaffungskosten des Grund und Bodens, Gebäudeherstellungskosten oder abziehbare Ausgaben

Aktivierung beim Grund und Boden oder Gebäude: Der BFH stellt in seiner neueren Rspr. darauf ab, ob die Beiträge *erstmalig* gezahlt werden und ob die Erschließung dazu dient, das Grundstück baureif zu machen. Auch wenn aus Anlaß des Baus eines Gebäudes erst ein Anschluß für die Strom- und Wasserversorgung vorgenommen wird, so sind die Anschlußbeiträge nach BFH v. 14. 3. 89 IX R 138/88 (BFH/NV 1989 S. 633) keine HK des Gebäudes; sie sind vielmehr beim Grund und Boden zu aktivieren, weil sie der Bebaubarkeit des Grundstücks dienen (ebenso BFH v. 4. 11. 86 VIII R 322/83, BStBl. II 1987 S. 333/334 betr. Erstanlage; v. 27. 9. 91 III R 76/89, BFH/NV 1992 S. 488). Dagegen stellte BFH v. 16. 11. 82 VIII R 167/78 (BStBl. II 1983 S. 111) hinsichtlich eines Beitrags zur Schaffung einer Fußgängerzone auf die Grundstücksbezogenheit des Beitrags (Rechtsgrundlage) und noch auf den werterhöhenden Charakter wegen Darbietung wirtschaftlicher Vorteile ab; der BFH hat aber diese

Rspr. dahingehend modifiziert, daß die Werterhöhung allein nicht das entscheidende Kriterium ist; maßgebend sind vielmehr die Veränderung der Substanz oder des Wesens wie zB die Verbesserung von Größe, Lage, Zuschnitt und Erschließung oder der Grad der Bebaubarkeit (vgl. BFH v. 2. 5. 90 VIII R 198/85, BStBl. II 1991 S. 448; v. 22. 4. 94 IX R 52/90, BStBl. II 1996 S. 842/843).

Vgl. auch BFH v. 11. 3. 76 VIII R 212/73 (BStBl. II S 449) betr. Ansiedlungsbeitrag nach § 17 Preuß. AnsiedlG v. 10. 8. 04: HK; v. 26. 2. 80 VIII R 80/77 (BStBl. II S. 687) betr. Straßenbaubeitrag: BetrAusg. (s. § 5 Anm. 2200 „Wegebeitrag“); v. 25. 8. 82 I R 130/78 (BStBl. II 1983 S. 38) betr. Kanalbaubeitrag wegen betriebsbedingter erhöhter Abwasserzuführung: BetrAusg.; v. 16. 11. 82 VIII R 175/79 (BStBl. II 1983 S. 212) betr. Abgabe nach § 9 KAG Schlesw.-Holst. wegen Neuordnung der Gemeinde und Schulverhältnisse und sozialen Einrichtungen: GebäudeHK; v. 8. 3. 84 IX R 45/80 (BStBl. II S. 702) betr. Ablösung der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen: GebäudeHK; v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49/50 betr. erstmaligen Kanalanschluß: Aktivierung beim Grund und Boden; v. 6. 7. 89 IV R 27/87, BStBl. II 1990 S. 126 betr. Flächenbeitrag nach § 58 Abs. 1 BauGB; Nieders. FG v. 21. 11. 89, EFG 1990 S. 297 betr. Erschließung einer Privatstraße: Zuordnung zum Grund und Boden wegen Werterhöhung, da der Erwerber eines unbebauten Grundstücks bei Straßenanschluß einen höheren Kaufpreis zahlen würde.

Früher hatte der BFH Erschließungsbeiträge zu den AK des Grund und Bodens gerechnet, weil sie für Anlagen entrichtet würden, die weder Teile des Grundstücks noch Teile des Gebäudes seien und die Anlagen dem Grundstückseigentümer nicht gehörten; die Beiträge erhöhten den Wert des Bodens, und zwar auch dann, wenn das Gebäude, zB nach einem Abbruch, nicht mehr vorhanden sei.

Vgl. BFH v. 18. 9. 64 VI 100/63 S, BStBl. III 1965 S. 85; v. 3. 8. 66 IV 290/63, BStBl. III 1967 S. 600; v. 24. 11. 67 VI R 302/66, BStBl. II 1968 S. 178; v. 22. 2. 67 VI 295/65, BStBl. III S. 417; v. 19. 2. 74 VIII R 65/72, BStBl. II S. 337; v. 28. 10. 75 VIII R 104/71, BStBl. II 1976 S. 245; v. 11. 3. 76 VIII R 212/73, BStBl. II S. 449.

Folgebeiträge oder sonstige Aufwendungen für den Ersatz bisheriger Versorgungs- oder Entsorgungseinrichtungen, Straßen oä. sind nach derzeit geltender Rspr. idR Erhaltungsaufwendungen des Grund und Bodens und dementsprechend Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn das Grundstück sich in seiner Substanz und seinem Wesen nicht verändert bzw. wenn sich der Wert des Grundstücks aufgrund einer besseren Nutzbarkeit nicht erhöht; war das Grundstück baureif und nutzbar (zB durch eine provisorische Straße), dann sind auch spätere Ergänzungsbeiträge für die Erneuerung oder Verbesserung sofort abziehbar.

Vgl. BFH v. 2. 5. 90 VIII R 198/85, BStBl. II 1991 S. 448 betr. zeitgemäße technische Verbesserung (neue Teerdecke und Entfernen von Eisenbahngleisen); v. 22. 3. 94 IX R 52/90, BStBl. II 1994 S. 842 u. v. 22. 3. 94 IX R 109/90, BFHE 175 S. 31 betr. Schaffung einer Fußgängerstraße; v. 18. 1. 95 XI R 60/94, BFH/NV S. 770 betr. Ersatz eines Feldwegs durch eine Straße; v. 7. 11. 95 IX R 54/94, BStBl. II 1996 S. 190 u. v. 7. 11. 95 IX R 99/93, BStBl. II 1996 S. 89 betr. Ersatz einer Privatstraße; v. 19. 12. 95 IX R 5/95, BStBl. II 1996 S. 134 betr. Ersatz einer provisorischen Straße durch eine befestigte Straße.

Zweiterschließung eines Grundstücks: Beiträge für eine weitere Straße sind dann als nachträgliche AK beim Grund und Boden „zu aktivieren, wenn sich der Wert des Grundstücks aufgrund einer Erweiterung der Nutzbarkeit oder einer günstigeren Lage erhöht“ (BFH v. 12. 1. 95 IV R 3/93, BStBl. II S. 632; v. 7. 11. 95 IX R 54/94, BStBl. II 1996 S. 190; H 33 a aE EStH 1996; s. dazu SPINDLER, DB 1996 S. 445 f.).

Stellungnahme: Die neuere Rspr. folgt nicht dem Veranlassungsprinzip (s. Anm. 280). Anlaß für die Anschlüsse an die Kanalisation und die Wasser-, Strom-

oder Gasversorgung ist idR die Bebauung und nicht die Werterhöhung des Grundstücks. Daher sollten derartige Beiträge und sonstige Aufwendungen für den Anschluß an die Versorgung aufgrund des Funktions- und Nutzungszusammenhangs dem Gebäude und nicht dem Grund und Boden zugeordnet werden (vgl. GLANEGGER, DB 1987 S. 2118–2120). Dementsprechend sollte für Folgeanschlüsse als Maßstab auch nicht der Grund und Boden, sondern das Gebäude dienen. Dies kann beispielsweise bei einer wesentlichen Verbesserung dazu führen, daß auch der Ersatz veralteter Versorgungs- oder Entsorgungseinrichtungen uU zu einer Aktivierung führt (zB Gebrauchswerterhöhung [s. Anm. 482 u. 655 a] bei Ersatz einer Sickergrube durch den Anschluß an die Kanalisation). Ergänzungsbeiträge, die nicht von der Bebauung abhängig sind, sollten dem Grund und Boden zugeordnet werden (zB grundstücksbezogener Beitrag zur Fußgängerzone; Anliegerbeitrag für Gemeindestraße).

642 c) Erschließungsbeiträge bei Erbbaurechten

Behandlung beim Erbbauberechtigten: Wenn ein Erbbauberechtigter die Erschließungskosten trägt, sind diese bei ihm keine HK des Gebäudes, sondern nach der Rspr. des VIII. Senats ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten, wenn die Ausgabe Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag ist (vgl. BFH v. 19. 10. 93 VIII R 87/91, BStBl. II 1994 S. 109; zur früheren Rspr. s. auch § 5 Anm. 1052). Wenn die Erschließungsbeiträge aber direkt mit dem Erwerb des Erbbaurechts zusammenhängen, so sind sie uE als (ggf. nachträgliche) AK des Erbbaurechts zu behandeln (ebenso SPINDLER, DB 1994 S. 650/652; BMF v. 16. 12. 91, BStBl. I S. 1011 Tz. 2.1). Erwirbt der Erbbauberechtigte zu einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, so stellen die vorab gezahlten Erschließungskosten voraus bezahlte AK des Grund und Bodens dar (vgl. BFH v. 8. 12. 88 IV R 33/87, BStBl. II 1989 S. 407; v. 23. 11. 93 IX R 101/92, BStBl. II 1994 S. 348).

Behandlung beim Erbbauperpflichteten: Die Übernahme der Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten stellt beim Erbbauperpflichteten ein Entgelt dar, das über die Laufzeit des Erbbaurechts passiv abzugrenzen ist (vgl. BFH v. 8. 12. 88 IV R 33/87, BStBl. II 1989 S. 407 mwN; s. auch § 5 Anm. 1052 mwN). Durch die Übernahme der Erschließungskosten seitens des Erbbauberechtigten tritt beim Erbbauperpflichteten ein Wertzuwachs des Grund und Bodens ein (soweit es sich um eine Erstanlage handelt). Fraglich ist, wann dieser zu erfassen ist. Ordnet man den Grund und Boden dem Betriebsvermögen zu, dann ist der Wertzuwachs im Zeitpunkt der Zahlung (bzw. der Einbuchung der Verbindlichkeit) vorzunehmen; dies ergibt sich uE daraus, daß BFH v. 8. 12. 88 (aaO) eine passive Rechnungsabgrenzung vornimmt und eine entsprechende Gegenposition unter den Aktiva dann erforderlich ist (ebenso OFD Düss. v. 10. 11. 92, FR 1993 S. 25; aA SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz. 140 „Erbbaurecht“). Wird das belastete Grundstück hingegen dem Privatvermögen zugeordnet (VuV-Einkünfte), dann ist der Wertzuwachs beim Erbbauperpflichteten erst bei Beendigung des Erbbaurechts bzw. beim Heimfall zu erfassen (vgl. BFH v. 21. 11. 89 IX R 170/85, BStBl. II 1990 S. 310/311; BMF v. 16. 12. 91, BStBl. I S. 1011 Tz. 1.1 betr. Privatvermögen).

4. Garagenablösung (Stellplatzablösung) als Gebäudeherstellungskosten 643

Begriff: Der Bauherr von Wohngebäuden und Betriebsgebäuden muß in bestimmtem Umfang Garagen oder Einstellplätze schaffen.

§ 2 der ReichsgaragenO v. 17. 2. 39 (RGBl. I S. 219, idF des Erl. des RArbMin. v. 3. 9. 44, RArbBl. I S. 325); vgl. ferner landesrechtliche Bestimmungen, SCHLEGELBERGER, Das Recht der Gegenwart, 27. Aufl., 1996, „Garagen“; zB § 51 Abs. 6 BauO NW idF v. 7. 3. 95, Gesetz- u. Verordnungsblatt Nordrhein-Westfalen (GV NW), S. 218 iVm S. 982; s. dazu auch GaragenVO NW v. 2. 11. 90, GV NW S. 600 idF v. 5. 12. 95, GV NW S. 1236 sowie für die Stadt Köln Ablösesatzung v. 8. 2. 94, in Kölner Stadtrecht, 3. Aufl., Köln, Abt. II/A 74, Stand Febr. 94.

Von dieser Verpflichtung kann gegen Zahlung einer Ablösung Befreiung erteilt werden (zB § 51 Abs. 6 BauO NW; s. auch § 58 RGarO).

Zugehörigkeit zu den Gebäudeherstellungskosten: Zur grundsätzlichen Unterscheidung des BFH bei öffentlich-rechtlichen Abgaben zwischen Aufwendungen als Grundstückseigentümer und Aufwendungen für die Nutzung des Grundstücks s. Anm. 640–642. Nach den Landesbauordnungen entsteht die Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen mit der Errichtung baulicher Anlagen, Anknüpfungspunkt ist die Baugenehmigung; daher rechnet der BFH den Aufwand für die Errichtung der Stellplätze oder für die Ablösung der Verpflichtung zu ihrer Errichtung zu den HK des Gebäudes.

BFH v. 8. 3. 84 IX R 45/80, BStBl. II S. 702; auch bei Ablösung einer erst nachträglich entstandenen Verpflichtung; (vgl. hierzu differenzierend BAIER, DStR 1985 S. 310); v. 30. 1. 90 VIII R 183/85, BFH/NV S. 504; FG Nds. v. 9. 7. 90, FFG 1991 S. 181, rkr.; H. 33 a (Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen) FStH 1996; vgl. dazu GLADE, GmbHR 1962 S. 247; SCHUWARDT, FR 1963 S. 304 u. 531; BECKER, BB 1959 S. 193. AA THIEDTKE, DStR 1972 S. 530: kein Zusammenhang mit dem Bau, bloßer Vorteil benachbarter Parkplätze ohne Nutzungsrecht, daher kein Erwerb eines WG, sondern sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

5. Grün- und Gartenanlagen als selbständige Wirtschaftsgüter

644

Schrifttum: HEUER, FR 1964 S. 245; SEITHEL, FR 1964 S. 235; MITTELBACH, FR 1966 S. 94; OSWALD, StBp. 1976 S. 130; WEBER-GRELLLET, Außenanlagen – selbständige Wirtschaftsgüter?, FR 1979 S. 398; GRUBE, Außenanlagen beim Wohngebäude und Einkommensteuer, DStZ 1991 S. 97.

Aufwendungen für Grünanlagen führen zu HK eines selbständigen abnutzbaren WG, nicht zu AK des Gebäudes oder HK des Bodens.

Begriff: Die folgenden Ausführungen betreffen gärtnerische Anlagen mit Hilfe von Pflanzen, zB Rasenflächen, Blumenbeete, Sträucher und Bäume; ferner Gartenwege einschl. Randeinfassungen, Treppen, Zierfischeiche, Planschbeken, Wasserleitung zur Bewässerung des Gartens und dgl. Über Wege, die zur Benutzung des Gebäudes nötig sind, s. Anm. 715 „Wege“. Über Hecken und dgl. als *lebende Umzäunung* s. Anm. 715 „Zaun“. Schwimmbecken außerhalb des Gebäudes, Geräteschuppen und dergl. werden als selbständige WG hier nicht angesprochen. Die Aufwendungen zur Beseitigung des Erdaushubs der Baugrube gehören zu den HK des Gebäudes, nicht zu den Aufwendungen auf den Boden (vgl. BFH v. 3. 7. 59 VI 60/57, StRK EStG § 7 b R. 35), auch wenn der Aushub zum Ausgleichen von Unebenheiten des Geländes oder zur Vorbereitung der Grünanlage verwendet wird.

Herstellungskosten eines selbständigen WG: Grün- und Gartenanlagen werden überwiegend als selbständige WG beurteilt.

Vgl. BFH v. 3. 7. 59 VI 60/57 aaO; v. 16. 3. 62, IV 318/59 U, BStBl. III S. 302; v. 15. 10. 65 VI 181/65 U, BStBl. III 1966 S. 12; v. 30. 6. 66 VI 292/65, BStBl. III S. 541; v. 8. 11. 95 XI R 63/94, BStBl. II 1996 S. 114/117 betr. Rebstöcke; v. 30. 1. 96 IX R 18/91, BStBl. II 1997 S. 25; R 157 Abs. 5 Satz 2 EStR 1996, s. dort über Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand (HerstAufw. und ErhAufw. (ErhAufw.) sowie über Anwendbarkeit des § 12 Nr. 1.

► *Ein WG oder mehrere WG?* R 157 Abs. 5 EStR 1996 bezieht sich auf die „gärtnerische Gestaltung der Grundstücksfläche bei einem Wohngebäude“ (Satz 1) des Privatvermögens und betrachtet die Gartenanlage (Abs. 5 Satz 2) als selbständiges WG. Jedoch wird man bei einem größeren Betriebsgelände räumlich voneinander getrennte Grünanlagen als mehrere WG behandeln müssen. Wenn zB nach Erstellung einer Anlage an einer anderen Stelle eine weitere Anlage geschaffen wird, können die HK uE nicht dem Buchwert der ersten Anlage zugeschrieben und auf deren Restnutzungsdauer verteilt werden, sondern müssen als AK bzw. HK eines anderen WG mit eigener Nutzungsdauer gesondert aktiviert werden. Andererseits bildet die Behandlung einer „Gartenanlage“ als ein einziges WG mit einer zehnjährigen Nutzungsdauer (R 157 Abs. 5 Satz 3 EStR 1996) uE eine Vereinfachungsmaßnahme, die zu billigen ist, weil anderenfalls die praktische Handhabung meist recht schwierig und zeitraubend wäre. Aber diese Behandlung ist uE nicht zwingend (vgl. HEUER, FR 1964 S. 245). Kleinere Bäume, Sträucher und Blumen werden nicht selten vorzeitig ausgewechselt (zB aus ästhetischen Gründen), Blumenbeete in Rasen verwandelt usw. Deshalb läßt sich uE die Ansicht vertreten, solche Pflanzen, Rasenflächen usw. seien nicht als Teil eines WG „Gartenanlage“, sondern als einzelne WG zu behandeln. Soweit sie abnutzbar und auswechselbar sind, kann uE die Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 in Anspruch genommen werden. Andererseits müssen dann die AK der Pflanzen usw., soweit sie die Grenze der Bewertungsfreiheit übersteigen, auf die Nutzungszeiten verteilt werden; der Restbuchwert ausgeschiedener Pflanzen muß gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 abgesetzt werden; Aufwendungen für Ersatz und Erweiterung müssen aktiviert werden. Wenn der Stpfl. so verfahren will, kann ihm dies uE nicht verwehrt werden.

► *Kosten der Hangabtragung* gehören zu den HK der Garten- oder Grünanlage, soweit die Aufwendungen auf diese WG entfallen (vgl. BFH v. 27. 1. 94 IV R 104/92, BStBl. II S. 512/513).

► *Kosten für das Freimachen von Buschwerk und Bäumen* gehören zu den HK von Garten- und Grünanlagen, soweit dies für deren Herstellung erforderlich ist (vgl. BFH v. 26. 8. 94 III R 76/92, BStBl. II 1995 S. 71).

Absetzungen für Abnutzung: R 157 Abs. 5 Satz 3 EStR 1996 hält eine Gartenanlage für abnutzbar; die Nutzungsdauer könne im allg. mit 10 Jahren angenommen werden.

Änderungen, Ersatz und Ergänzungen einer fertiggestellten Anlage: Es gelten die allgemeinen Grundsätze für HerstAufw. und ErhAufw. für vorhandene Anlagen (s. Anm. 470–502). Handelt es sich um reine Instandhaltung – also um den Ersatz von Pflanzen uä., so gelten die Aufwendungen nach Auffassung der FinVerw. generell als ErhAufw. (R 157 Abs. 5 Satz 4 EStR 1996). Bei Erweiterungen oder neugeschaffenen Grünanlagen dürfte hingegen nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aktivierungspflichtiger HerstAufw. vorliegen.

645 Einstweilen frei.

6. Kanalisationskosten

Schrifttum: OFFERHAUS, StBp. 1973 S. 21; OSWALD, StBp. 1976 S. 284; OTT, DB 1977 S. 647; O. V., Stbg. 1978 S. 259; O. V., KÖSDI 1983 S. 5162; GAIL, StRK-Anm. EStG § 5 Akt. R. 64; O. V., Sonderentgelte für Mitbenutzung öffentl. Einrichtungen, DStZ 1984 S. 459; LEHMANN, Die Bilanzierung kommunaler Beiträge, DB 1985 S. 397 (401), 451 (455). Weitere Hinweise im folgenden Text; s. auch Anm. 640.

Kanalisationskosten können AK des Bodens oder eines immat. WG, Gebäudeherstellungskosten oder abziehbare Ausgaben sein.

Begriff: Bei Kanalisationskosten ist zu unterscheiden zwischen Aufwendungen für Kanalisationsanlagen außerhalb des Grundstücks und Aufwendungen für den Kanalanschluß eines Gebäudes.

Anlagen nur außerhalb des Grundstücks:

► *Anschaffungskosten des Grund und Bodens:* Aufwendungen der Grundstückseigentümer und Erbbauberechtigten für Kanalisationsanlagen, die die Gemeinden außerhalb der Grundstücke schaffen (Herstellung des Sammelkanals), behandelt der BFH grundsätzlich als AK des Grund und Bodens.

Vgl. BFH v. 3. 8. 66 IV 290/63, BStBl. III 1967 S. 600; v. 24. 11. 67 VI R 302/66, BStBl. II 1968 S. 178; v. 23. 11. 93 IX R 101/92, BStBl. II 1994 S. 348 betr. Erbbaurecht.

Bei Ergänzungsbeiträgen, die nur die Verbesserung oder Erweiterung der Versorgung durch die Gemeinde betreffen, liegt nach Auffassung der neueren Rspr. ErhAufw. vor.

Vgl. BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49: sofort abziehbar wie ErhAufw. von Grund und Boden, da nur Verbesserung der Entsorgung; v. 18. 7. 72 VIII R 43/68, BStBl. II S. 931, auch wenn die Beiträge nur von den Eigentümern bebauter Grundstücke und nach der Art und Intensität der Bebauung erhoben werden; ebenso Schl.-Holst. FG v. 19. 12. 85, EFG 186 S. 278 betr. Ersatz einer Sickergrube durch Anschluß an gemeindliche Kanalisation, rkr.; FG München v. 9. 5. 88, EFG S. 626, rkr.; s. auch SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz 140 „Erschließungskosten“; aA noch BFH v. 6. 7. 72 VIII R 20/72, BStBl. II S. 790 auch bei nachträglicher Erhöhung; s. auch Anm. 640–642 über Erschließungsbeiträge.

Eine *Wertsteigerung des Bodens* „steht, für sich genommen, der Behandlung eines einmaligen Beitrags als Gebäudeherstellungskosten nicht entgegen“ (BFH v. 16. 11. 82 VIII R 175/79 aaO; v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49 betr. Ergänzungsbeitrag zur Verbesserung der Kanalisation). Danach kommt es nicht darauf an, ob die Abgabe bei Vernichtung des Gebäudes verloren ist (aA FG Köln v. 8. 7. 82, EFG 1983 S. 119, rkr.; UELNER, StBj. 1976/77 S. 162).

► *Anschaffungskosten eines immateriellen WG* liegen bei bei Anschlußgebühren für eine spezifische betriebliche Nutzung vor (vgl. BFH v. 15. 2. 89 X R 6/86, BFH/NV S. 494; s. aber unten).

► *Sofort abziehbare Betriebsausgaben* (bzw. Werbungskosten) bilden die Aufwendungen dagegen, wenn sie lediglich eine Mitbenutzung des Versorgungsnetzes ermöglichen.

Vgl. BFH v. 13. 12. 84 VIII R 249/80, BStBl. II 1985, S. 289; v. 22. 10. 87 IV R 4/85, BFH/NV S. 229 betr. verbesserten betrieblichen Strombezug; s. auch BFH v. 25. 8. 82 I R 130/78 BStBl. II 1983 S. 38 betr. eine Vergleichssumme für eine Kläranlage als Beitrag für erhebliche Abwassermengen (Lederfabrik): nicht aktivierbar nach § 5 Abs. 2, denn „Aufwendungen, die lediglich einen Beitrag zu den Kosten einer vom Stpfl. mitbenutzten Einrichtung bilden, gehören zu den Aufwendungen für einen originären Erwerb, nicht zu den Aufwendungen für einen abgeleiteten Erwerb des Nutzungsvorteils“; s. auch Anm. 641.

Anlagen zum Anschluß des Gebäudes an die Kanalisation verursachen Hausanschlußkosten für die Leitung vom Haus bis zur Grundstücksgrenze, die HK

des Gebäudes sind. Soweit die Kosten außerhalb des Grundstücks anfallen, liegen AK bzw. HK des Grund- und Bodens vor. Die Hausanschlußkosten für die Leitung vom Haus bis zur Grundstücksgrenze einschl. der Kanalanstichgebühren bilden HK des Gebäudes.

Vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz. 140 „Erschließungskosten“ a) bb); BFH v. 14. 3. 89 IX R 138/88, BFH/NV 1989 S. 655; aA betr. Kosten außerhalb des Grundstücks noch BFH v. 15. 1. 65 VI 115/63 U, BStBl. III S. 226; v. 24. 11. 67 VI R 302/66, BStBl. II 1968 S. 178.

Gemeindlicher Anschluß bei einer werkseigenen Kläranlage: Beiträge für den Anschluß an die Ortkanalisation führen dann nicht zu HK, sondern zu ErhAufw., wenn zuvor die Entsorgung durch eine werkseigene Kläranlage erfolgte.

Vgl. BFH v. 4. 11. 86 VIII R 322/83, BStBl. II 1987 S. 333; ebenfalls ErhAufw., wenn die Versorgung bisher durch private Unternehmen erfolgte, so FG Münster v. 27. 1. 87, EFG S. 343.

Nachträglicher Anschluß eines Gebäudes, für das bis dahin eine Sickergrube verwendet wurde, an die Kanalisation:

Die neuere Rspr. anerkennt bei einer bloßen Modernisierung, auch wenn sie zu einer Verbesserung und Wertsteigerung des betreffenden WG führt, ErhAufw. (s. Anm. 484 „Modernisierung“). Dazu rechnet der IV. Senat im Urteil v. 13. 9. 84 (IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49) unter Bezugnahme auf BFH v. 9.11. 76 VIII R 27/75 (BStBl. II 1977 S. 306, 308) auch den Ersatz einer Sickergrube durch Anschluß an den öffentlichen Kanal.

Vgl. auch BFH v. 23. 8. 68 VI 58/68, nv.; v. 11. 10. 85 III R 226/84, BFH/NV 1986 S. 218; ebenso Schl.-Holst. FG v. 19. 12. 85, EFG 1986 S. S. 276, rkr.; H 157 (ErhAufw.) EStH 1996). Erfolgt der Ersatz der Sickergrube hingegen noch vor Fertigstellung eines Gebäudes, so gehören die Anschlußkosten nach Auffassung des FG Hamb. (v. 29. 6. 94, EFG 1995 S. 63) zu den HK des Gebäudes.

Stellungnahme: UE ist die RsprEntwicklung aufgrund des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung noch nicht abgeschlossen. Wird durch den Anschluß an das gemeindliche Netz eine deutliche Gebrauchswertsteigerung in Form einer erzielbaren Mietsteigerung erreicht, so können uU auch bei einem Ersatz einer Sickergrube nach den Grundsätzen des BFH-Urteils v. 9. 5. 95 IX R 116/92 (BStBl. II 1996 S. 632; s. dazu Anm. 482 u. 655 a) HerstAufw. bzw. nachträgliche HK vorliegen (ebenso FG Hamb. v. 19. 10. 95, EFG 1996 S. 135: Sielanschlußbeitrag der Gemeinde als AK des Grund und Bodens aufgrund einer Verkehrswertsteigerung; Aufwendungen bis zur Grundstücksgrenze bei Ersatz der Sickergrube allerdings voll abziehbar, nrkr., Az. des BFH: IX R 61/96).

7. Planungskosten als Herstellungskosten, Abschreibung

647 a) Allgemeines

Planungskosten sind grundsätzlich Gebäudeherstellungskosten (s. Anm. 648); problematisch ist, wann erfolglose und daher sofort absetzbare Planungskosten (s. Anm. 649) vorliegen, falls statt des ursprünglich geplanten ein anderes Gebäude errichtet wird (s. Anm. 650).

Begriff: Gemeint sind durch die Gebäudeherstellung veranlaßte Kosten der Planung, insbes. die Gebühren von Architekten, Planungsbüros, Haustechnikern (Planung von Wasser-, Heizungs- und Elektroinstallation), Statikern, aber auch gesondert berechnete Vergütungen für Planungsarbeiten von Handwerkern (zB

Holzlisten eines Zimmerers); ferner Gebühren für Bauvoranfragen, Bauanträge, Einreichung von Architekturplänen.

b) Planungskosten als Gebäudeherstellungskosten

648

Auch vorbereitende Aufwendungen, die vor der körperlichen Entstehung des Gebäudes gemacht werden, aber durch die Herstellung des Gebäudes veranlaßt sind, gehören bereits zu den HK des Gebäudes (s. allg. Anm. 276; 468 über Teilerstellungskosten), zB Architektenhonorar, Gebühr für Bauantrag. Auch wenn am Bilanzstichtag nur Aufwendungen für die Planung angefallen sind, bilden sie bereits HK des künftigen Gebäudes und sind als solche zu aktivieren. BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72 (BStBl. II S. 614) läßt allerdings offen, ob (allgemein, ohne Rücksicht auf ihre Vergeblichkeit) Planungskosten auch dann schon als HK des Gebäudes zu aktivieren sind, wenn am Bilanzstichtag noch nicht einmal die Planung selbst abgeschlossen war. Damit sollte wohl ein Widerspruch zum Redaktionskosten-Urteil des I. Senats v. 18. 6. 75 I R 24/73 (BStBl. II S. 809) vermieden werden (glA STENDEL, FR 1976 S. 512 f.). Tatsächlich sind nach erteiltem Auftrag aber alle durch die Herstellung eines WG veranlaßten Aufwendungen, auch wenn sie noch nicht zur Entstehung eines fertigen oder unfertigen WG geführt haben, zu aktivieren (s. Anm. 276 u. 464), zB Aufwendungen für eine noch nicht abgeschlossene Planung (glA STENDEL aaO; SLOMMA, DB 1977 S. 472; SÖFFING, FR 1977 S. 34; SCHUHMANN, StBp. 1978 S. 78 f.; KRUSE, JbFSr 1978/79 S. 176).

c) Abziehbarkeit vergeblicher Planungskosten

649

Unterbleibt die Errichtung des Gebäudes, so sind die bisherigen Aufwendungen als nunmehr sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, was sich sowohl mit einer Teilwertabschreibung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 als auch mit einer AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 begründen läßt.

Vgl. BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72, BStBl. II S. 614; v. 25. 7. 78 VIII R 42/76, BStBl. II 1979 S. 14; für Abzug als Werbungskosten, wenn ein ausreichend klarer Zusammenhang zwischen den Ausgaben und bestimmten in Aussicht genommenen Einkünften besteht, auch BFH v. 13. 11. 73 VIII R 157/70, BStBl. II 1974 S. 161; ebenso FG Münster v. 15. 11. 73, EFG 1974 S. 110, rkr.; s. über vergebliche Aufwendungen, die dann aber doch für ein anderes WG verwendet werden, auch BFH v. 14. 2. 78 VIII R 9/76, BStBl. II S. 455; v. 29. 11. 83 VIII R 173/81, BStBl. II 1984 S. 306/307; ebenso HOTTMANN, DSrZ 1991 S. 267.

Der Abzug der zunächst als HK zu behandelnden Aufwendungen erfolgt in demjenigen Wj. oder VZ, in dem der Stpfl. endgültig seine Bauabsicht aufgibt oder ihm rechtskräftig die Abbruch- oder Baugenehmigung versagt wird (OFD Hamb. v. 18. 3. 75, StEK EStG § 21 Nr. 75).

d) Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und abziehbaren Aufwendungen bei Planungsänderung

650

Rspr. des BFH: Wenn ein Gebäude nicht nach dem ursprünglichen, sondern nach einem anderen Plan errichtet wird, unterscheidet der BFH wie folgt:

► *Sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten* bilden die ursprünglichen Planungskosten (von der Aufgabe der Planung an, s. Anm. 649), wenn das errichtete Gebäude sich von dem zuerst geplanten völlig unterscheidet, so daß beide zwei verschiedene Bauwerke bilden; das kann der Fall sein, wenn das Gebäude „für einen völlig anderen Zweck in einer gänzlich anderen Bauart er-

richtet wird und die erste *Planung in keiner Weise* der Errichtung des neugeplanten Gebäudes dient“.

BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72, BStBl. II S. 614; vgl. auch BFH v. 6. 3. 75 IV R 146/70, BStBl. II S. 574; v. 25. 7. 78 VIII R 42/76, BStBl. II 1979 S. 14; v. 29. 11. 83 VIII R 96/81 u. VIII R 173/81, BStBl. II 1984 S. 303 u. 306.

Das gleiche gilt, wenn der Stpfl. für eine Planung eine *Anzahlung* leistet, jedoch weder den Plan noch eine Rückzahlung erhält und einen Dritten mit der Planung eines gleichartigen Gebäudes beauftragt (vgl. BFH v. 9. 9. 80 VIII R 44/78, BStBl. II 1981 S. 418 betr. Anzahlung für nicht geliefertes Fertighaus; FG Münster v. 24. 11. 83, EFG 1984 S. 226 u. 227 betr. verlorene Anzahlungen ohne Gegenleistung); s. auch Anm. 715 „Vergebliche Aufwendungen“.

► *Herstellungskosten* des dann tatsächlich errichteten Gebäudes bilden die ursprünglichen Planungskosten, wenn das errichtete Gebäude sich von dem zuerst geplanten nach Zweck und Bauart nicht völlig unterscheidet und soweit (s. dazu weiter unten) die Aufwendungen für die ursprüngliche Planung in irgendeiner Form der Errichtung des Gebäudes gedient haben; sie „müssen nicht zu einer meßbaren Wertbestimmung führen“ (BFH v. 29. 11. 81 VIII R 96/81 u. 173/81 aaO). Es genügt, wenn „aus der ursprünglichen Planung Erfahrungen für die Planung und Errichtung des neuen Gebäudes gewonnen und verwertet werden“ (BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84, BStBl. II S. 695/697). Die vergeblichen Planungskosten eines Architekten sollen nach Auffassung des FG Münster auch dann HK eines Gebäudes sein, wenn ein völlig neu konzipierter Plan eines anderen Architekten verwirklicht worden ist, dessen Kosten auch zu aktivieren sind (vgl. FG Münster v. 15. 12. 95, EFG 1996 S. 472, rkr.). Diese weitgehende Auffassung teilt auch der BFH in seinem Urteil v. 30. 8. 94 (IX R 2/90, BFH/NV 1995 S. 382), nach dem die Planungskosten eines – später nicht errichteten – Fertighauses auch bei dem Ausbau eines schon bestehenden Hauses als HK des Ausbaus zu behandeln seien, da mit dem Ausbau dieselben Zwecke wie beim ursprünglich geplanten Fertighausbau verfolgt würden. Allerdings kann bei derartigen Fällen eine Teilwertabschreibung wegen einer Fehlmaßnahme in Betracht kommen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2), soweit der Teilwert des am Bilanzstichtag im Bau befindlichen Gebäudes unter die AK oder HK der alten und neuen Bauplanung und -ausführung gesunken ist (vgl. HOTTMANN, DStZ 1991 S. 267); eine Teilwertabschreibung scheidet aber aus, wenn wesentliche Teile der ursprünglichen Planung übernommen worden sind (BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72, BStBl. II S. 614; v. 3. 8. 64 VI 114/63 U, BStBl. III S. 556; vgl. dazu krit. BREZING, FR 1976 S. 513).

► *Vollständige oder anteilige Einbeziehung in HK?* Fraglich ist, ob die vergeblichen Planungsaufwendungen des dann tatsächlich errichteten Gebäudes nur entsprechend der Nutzungsfähigkeit einzubeziehen sind. Ausreichend für die Einbeziehbarkeit ist, daß die Planungen in irgendeiner Form der Errichtung des Gebäudes gedient haben, zB indem Erfahrungen für die Planung und Errichtung des Gebäudes gewonnen werden (vgl. BFH v. 29. 11. 83 VIII R 96/81 u. VIII R 173/81, BStBl. II 1984 S. 303 u. 306) oder „baurechtliche, statische und architektonische Elemente der ursprünglichen Planung in die endgültige Gebäudeausführung eingegangen sind ... Erfahrungen, die lediglich für die Finanzierung des Gebäudes Bedeutung haben, reichen unter diesen Umständen nicht aus“ (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 96/81 aaO). Aufgrund der neueren BFH-Rspr. zu den mangelhaften Bauleistungen (vgl. BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805; v. 30. 4. 94 IX R 23/92, BStBl. II 1995 S. 306) ist davon auszugehen, daß eine vollständige Einbeziehung der vergeblichen Planungskosten in die HK erfolgen muß, wenn die Planung durch den ursprünglich geplanten Gebäudebau veranlaßt wurde und

das endgültige – auf anderen Plänen basierende – Gebäude die ursprünglich beabsichtigten Zwecke erfüllt (so FG Münster v. 15. 12. 95, EFG 1996 S. 472/473, rkr.). Dies ist nach BFH v. 8.4. 86 IX R 82/82 (BFH/NV S. 528) sogar auch dann der Fall, wenn anstelle der Planungen eines konventionellen Hauses ein Einfamilienhaus in Fertigbauweise tritt. Ob sich aufgrund der neueren Rspr. betr. der Baumängel weitergehende Änderungen der früheren Rspr. bezüglich der Planungskosten mit der Tendenz zu einer weitergehenden Einbeziehung in die HK ergeben, bleibt abzuwarten.

Beispiele aus der früheren Rspr. (ursprüngliche Planung/verwirklichte Planung):

Sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten:

- Wohngebäude/Fabrikgebäude (als Beispiel erwähnt von BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72, BStBl. II S. 614 u. v. 29. 11. 83 VIII R 173/81, BStBl. II 1984 S. 306);
- Betriebsgebäude/Betriebsgebäude, wenn die ursprüngliche Planung in keiner Weise der späteren Errichtung gedient hat (BFH v. 11. 3. 76 IV R 176/72 aaO);
- siebengeschossiges Terrassenhaus/zweigeschossiges Haus: unterschiedliches Ausmaß des Zwecks, völlige Verschiedenheit der Bauart (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 96/81, BStBl. II 1984 S. 303; aber HK insoweit, als Erfahrungen aus der ursprünglichen Planung verwertet wurden);
- Zweifamilienhaus/Einfamilienhaus (FG Ba.-Württ. v. 14. 7. 83, EFG 1984 S. 228, rkr.: gleicher Zweck, aber ursprüngliche Planung nicht verwertbar)
- Einfamilienhaus/Einfamilienhaus (Nds. FG v. 14. 1. 82, EFG S 460, rkr.: ursprüngliche Planung nicht verwertbar).

Herstellungskosten:

- Einfamilienhaus/Einfamilienhaus (BFH v. 3. 8. 64 VI 114/63 U, BStBl. III S. 556; v. 29. 11. 83 VIII R 173/81, BStBl. II 1984 S. 306);
- Wohnhaus/Wohnhaus (BFH v. 25. 7. 78 VIII R 42/76, BStBl. II 1979 S. 14);
- Flachbau/Hochbau, in beiden Fällen Wohn- und Bürogebäude (BFH v. 6. 3. 75 IV R 146/70, BStBl. II S. 574).

Stellungnahme: Die erwähnte Rspr. geht zutreffend von dem Grundsatz aus, daß alle durch die Errichtung eines Gebäudes veranlaßten Aufwendungen, auch soweit sie sich als unwirtschaftlich erweisen, zu den HK des Gebäudes gehören und die Unwirtschaftlichkeit einzelner Aufwendungen nur durch eine Teilwertabschreibung wegen einer Fehlmaßnahme berücksichtigt werden kann (über Fehlmaßnahmen s. Anm. 597, 598 „Baumaßnahmen“). Die Rspr. überdehnt aber dabei uE den Begriff des WG und damit den Begriff der HK eines Gebäudes, vielleicht um Zweifel über die Zugehörigkeit vergeblich aufgewendeter Planungskosten zu den HK des Gebäudes möglichst einzuschränken (zur Kritik s. auch E. SCHMIDT, DB 1984 S. 1960; SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, 1996 S. 205). Nicht nur Wohnhaus und Fabrikhalle, sondern zB auch zwei dem gleichen Zweck dienende, aber in Flach- oder Hochbauweise ausgeführte Gebäude sind zwei verschiedene WG. Die Zurechnung der Aufwendungen für das eine WG zu den HK des anderen verstößt gegen den Grundsatz der Einzelbewertung (ebenso ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 372) und kann zu Doppelaktivierungen führen; zu bewerten ist das bestimmte, tatsächlich errichtete Gebäude, nicht „ein“ Gebäude, nicht außer dem errichteten auch zugleich ein anderes, nicht errichtetes Gebäude. Die Ansicht des BFH ähnelt der Wertopfertheorie, die früher bezüglich des Abbruchs von Gebäuden vertreten wurde (s. Anm. 673). Würde nämlich der Hochbau tatsächlich errichtet, müßte er aber (zB aus baupolizeilichen Gründen) abgebrochen und durch einen Flachbau ersetzt werden, so müßten, wenn man die erwähnte Rspr. des BFH konsequent anwendet, aus dem Restbuchwert des Hochbaus die Planungskosten in die HK des Flachbaus übernommen werden, weil sie dem Ziel der Errichtung „eines“ Büro- und Wohngebäudes gedient

hätten; das wäre aber nicht zulässig (s. Anm. 673, 676). Aufwendungen für eine nicht verwirklichte Planung gehören daher uE nicht zu den HK eines nach einem anderen Plan errichteten Gebäudes. Zweifelhaft kann nur in tatsächlicher Hinsicht sein, ob die ursprüngliche Planung ganz aufgegeben wurde (dann Ausbuchung der aktivierten Planungskosten gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 oder § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) oder ob sie zu einem mehr als geringfügigen Teil bei der Planung des tatsächlich errichteten Gebäudes verwendet wurde (dann ggf. Teilwertabschreibung des verlorenen Teils nach den für Fehlmaßnahmen geltenden Grundsätzen). Die Erfahrung, durch die vergebliche Planung festgestellt zu haben, was für ein Bau nicht errichtet werden kann, schafft weder ein Gebäude noch ein selbständiges WG und kann nicht berücksichtigt werden (glA BREZING, FR 1976 S. 514).

8. Dachgeschoßausbau

651 a) Allgemeines

Beim Ausbau oder bei einer Umgestaltung eines Dachgeschosses stellt sich die Frage, ob ein neues WG entstanden ist und somit die HK zu aktivieren sind. In diesem Fall handelt es sich um ein eigenständiges Bewertungs- und Abschreibungsobjekt. Entsteht hingegen kein neues WG, dann liegen nachträgliche HK des Gebäudes vor, für die Regelungen zur Restwertabschreibung anzuwenden sind. Bei Dachgeschoßausbauten in den neuen Bundesländern führt dies nach § 4 Abs. 3 FördG unter bestimmten Voraussetzungen dazu, daß eine Vollabschreibung innerhalb von 10 Jahren möglich ist.

Vgl. zum FördG STUHRMANN, DStR 1996 S. 1193; TÖBEN, Das FördG, 2. Aufl. 1996 Rz. 625–640, 744 f.; Koordinierter Ländererlaß FinSen. Berlin v. 29. 9. 93, FR 1994 S. 170 sowie OFD Berlin v. 30. 12. 93, FR 1994 S. 170.

Bei Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten ist jeweils zu prüfen, ob sofort abziehbarer *ErbAufw.* oder zu aktivierender *HerstAufw.* vorliegt (s. u.).

652 b) Dachgeschoßwohnungen als selbständige Wirtschaftsgüter?

Selbständiges WG:

► *Grundsätze der Abgrenzung:* Erfolgt beim Dachgeschoßausbau eine Aufteilung des Gebäudes in Wohnungs- und Teileigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) vor dem Abschluß der Bauarbeiten, so liegen selbständige WG vor, die jeweils für sich abzuschreiben sind (vgl. BMF v. 10. 7. 96, BStBl. I S. 689/690 Tz. 10; H 13 Abs. 4 „Nutzung im Rahmen mehrerer Betriebe“ EStH 1996). Ob HK oder sofort abziehbare BA oder WK vorliegen, ist „jeweils für die einzelne Eigentumswohnung oder den einzelnen Teileigentumsanteil gesondert zu entscheiden“ (BFH v. 19. 9. 95 IX R 37/93, BStBl. II 1996 S. 131; so auch BFH v. 29. 9. 94 III R 80/92, BStBl. II 1995 S. 72). Erfolgt keine Aufteilung nach dem WEG, so ist auf den *Nutzungs- und Funktionszusammenhang* abzustellen (R 13 Abs. 4 EStR). Werden das Dachgeschoß und das übrige Gebäude zu unterschiedlichen Zwecken genutzt (Dachgeschoß: Wohnzwecke; übrige Geschosse: gewerblich genutzte Räume), so ist das Dachgeschoß – auch ohne Teilungserklärung – ein selbständiges WG (vgl. BMF v. 10. 7. 96 aaO Tz. 11; aA für das Handelsrecht DZIADKOWSKI/ROBISCH, BB 1997 S. 357 u. WFA des IdW, WPg. 1997 S. 103 unter 2.3.3, wo bei der Abgrenzung von Erhaltungs- und HerstAufw. auf das Gebäude im Ganzen abgestellt wird).

► *Abschreibungen nach § 4 Abs. 3 FördG:* Fraglich ist, ob in den neuen Bundesländern auch bei selbständigen WG HK für ein anderes WG bzw. für Wohn- oder

Teileigentum oder ob nachträgliche HK und somit die Voraussetzungen für § 4 Abs. 3 FördG vorliegen (vgl. die unterschiedlichen Standpunkte bei TÖBEN aaO Rz. 624 ff.). UE ist bei einem Erwerb (Anschaffung; s. Anm. 273) von Wohn- oder Teileigentum in einem Dachgeschoß auf die Phase der Betriebsbereitschaft (AKZeitraum, s. Anm. 274 u. 282d) zu achten, so daß eine Differenzierung (Erwerb vor oder nach Durchführung) zu keinen unterschiedlichen Rechtsfolgen führt (uE AK; aA TÖBEN aaO Rz. 624, 640). Erwirbt hingegen jemand Wohn- oder Teileigentum eines noch nicht bewohnbaren Dachgeschosses und wird dieses Dachgeschoß anschließend ausgebaut, so liegt eine Herstellung vor (zur Abgrenzung s. Anm. 277); die Aufwendungen (einschl. des Kaufpreises für die Altsubstanz) sind bis zur *Fertigstellung* (dh. Bewohnbarkeit der Dachgeschoßwohnung; s. Anm. 276) HK eines neuen (anderen) WG. Sie sind daher uE idR nur begünstigt nach § 4 Abs. 1 iVm Abs. 2, nicht aber nach § 4 Abs. 3 FördG (aA OFD Berlin v. 30. 12. 94, FR 1994 S. 170; TÖBEN aaO Rz. 639, s. auch ebd. Rz. 635). Nachträgliche HK sind lediglich dann gegeben, wenn aktivierungspflichtige Aufwendungen nach dem Fertigstellungszeitpunkt (Bewohnbarkeit) anfallen.

Unselbständige Gebäudeteile: Erfolgt keine Aufteilung nach dem WEG und besteht ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem Dachgeschoß und anderen Gebäudeteilen (zB Vermietung zu Wohnzwecken), so liegen unselbständige Gebäudeteile und somit nachträgliche HK vor.

Vgl. BMF v. 10. 7. 96 aaO Tz. 6; TÖBEN aaO Rz. 630 f. Variante 1; FG München v. 1. 6. 96, EFG s. 692, nrkr., Az des BFH: IX R 16/96, uE zweifelhaft, da neue abgeschlossene Wohnungen entstanden sind, wobei dem Sachverhalt nicht zu entnehmen ist, ob eine Aufteilung in Wohnungs- und Teileigentum nach dem WEG vorlag.

c) Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

653

Erhaltungsaufwand: War ein Dachgeschoß schon ausgebaut und erfolgt im Rahmen der Umbaumaßnahmen lediglich eine Umgestaltung in der Form, daß kein neuer Wohnraum und keine wesentliche Verbesserung entsteht (s. Anm. 482; s. u. „Herstellungsaufwand“), so liegt ErhAufw. (s. Anm. 476–478) vor.

Herstellungsaufwand: Erfolgt hingegen – beispielsweise durch neue größere Dachgauben – eine nur geringfügige Vergrößerung (zB zusätzlicher Balkon) der schon bestehenden Wohn- und Nutzflächen, so liegt nach der Rspr. des IX. Senats aufgrund der Erweiterung (maßgebendes Kriterium nach § 255 Abs. 2 HGB, s. Anm. 482) aktivierungspflichtiger HerstAufw. einer schon bestehenden Dachwohnung vor.

Vgl. BFH v. v. 19. 6. 91 IX R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73; v. 9. 5. 95 IX R 2/94, BStBl. II 1996 S. 637; v. 9. 5. 95 IX R 88/90, BStBl. II 1996 S. 628; s. dazu PEZZER, DB 1996 S. 851 f.; kritisch zu diesen Entscheidungen SCHMIDT/DRESENCK XVI. § 21 Rz. 74 a.

Aufteilung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand: Nach Auffassung der FinVerw. ist bei einem Dachgeschoßausbau, auch wenn das Kriterium der Erweiterung erfüllt ist, abweichend von der Rspr. des IX. Senats (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 69/92, BStBl. II 1996 S. 630/632) eine Aufteilung von Erhaltungs- und HerstAufw. – ggf. im Wege der Schätzung – vorzunehmen. Danach zählen zB bei einer Erweiterung der nutzbaren Fläche durch das Aufsetzen einer Dachgaube die Kosten für die neue Dacheindeckung insoweit nicht zu den HK, als sie nicht für die neuen Gauben verwendet werden (vgl. BMF v. 16. 12. 96, BStBl. I S. 1442/1445, Beispiel 4; ähnlich BFH v. 16. 7. 96 IX R 34/94, FR 1996 S. 747). Dementprechend ist bei einer neuen Dacheindeckung eine Aufteilung der Dachziegel

zur Deckung der neuen Gauben (= HerstAufw.) und der anderen Dachziegel, die bisherige (zT schadhafte) Dachziegel ersetzen (= ErhAufw.), erforderlich (vgl. ebenda; KOHLRUST/HAUSEN, FR 1996 S. 736 ff./741; STOBBE, FR 1997 S. 286; für Aufteilung auch WFA des IdW, WPg, 1997 S. 104 unter 2.4).

Herstellungskosten für ein neues WG: Wenn bestehender Trockenraum oder Schlaf- oder Abstellkammern für den Umbau unbrauchbar geworden sind, so kann auch bei Verwendung dieser noch nutzbaren Flächen bei erheblichen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen ein neues WG entstehen (zB Zusammenfassung mehrerer Kammern zu einer Dachgeschoßwohnung), da sich hierdurch auch die Wesensart des Dachgeschosses ändern kann (vgl. BFH v. 19. 9. 95 IX R 37/93, BStBl. II 1996 S. 131; BMF v. 10. 7. 96, BStBl. I S. 689 Tz. 11; s. auch Anm. 482 „Änderung der Wesensart“ u. Anm. 634).

Wird das Dachgeschoß bisher nicht als Wohnraum, sondern lediglich als Nutzfläche genutzt, so wird bei erheblichen Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten bei der Schaffung einer neuen Wohnung – auch ohne Erweiterung – eine Erhöhung des *Gebrauchswerts* (deutlicher Anstieg der erzielbaren Miete) und somit eine wesentliche Verbesserung iSd. § 255 Abs. 2 HGB vorliegen. In derartigen Fällen sind die Aufwendungen dementsprechend als HK zu aktivieren (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, BStBl. II S. 713; s. auch Anm. 482). Soweit ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit anderen Etagen besteht (z. B. Vermietung zu Wohnzwecken), liegen *nachträgliche HK* vor, sofern kein Wohnungs- oder Teileigentum geschaffen wird (vgl. BMF v. 10. 7. 96 aaO Tz. 6 und 10; STUHRMANN, DStR 1996 S. 1194). Gibt der Grundstückseigentümer vor Beendigung der Bauarbeiten eine Teilungserklärung gegenüber dem Grundbuchamt ab (§ 8 WEG), so liegen HK eines neuen, also selbständigen WG vor (vgl. ebenda sowie BFH v. 19. 6. 95 IX R 37/93, BStBl. II 1996 S. 131).

IV. Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Anlagen in Gebäuden

Schrifttum: s. vor Anm 470, 505 u. 630; KÖRNER, WPg, 1976 S. 430; FELLA, StWa, 1979 S. 141 u. 166; RUDOLPH, BB 1979 S. 469; RUPPEL, DStR 1979 S. 69; SÖFFING, FR 1979 S. 25, 612; ROHSE/STICH, Begriff des WG bei beweglichem Anlagevermögen, BB 1980 S. 929; STEPHAN, Vom anschaffungs- zum erwerbsnahen Aufwand, DB 1995 S. 2282; FLIES, HK oder Aufwendungen zur Instandhaltung, DStZ 1996 S. 584; HOFFMANN, Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden, DStR 1996 S. 1797; KOHLRUST-SCHULZ/HAUSEN, Abgrenzung von nachträglichen Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen, FR 1996 S. 736; PEZZER, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rspr. des BFH, DB 1996 S. 859; SPINDLER, Zur Abgrenzung von HerstAufw. und ErhAufw. bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, DStR 1996 S. 765; STUHRMANN, Abgrenzung und Abzug von Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden im Privatvermögen, NWB Fach 3 S. 9625–9634; GLADE, Wesentlichkeitsgrundsatz und nachträgliche HK, DB 1997 S. 296; WFA des IdW, Zur Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei Gebäuden, WPg, 1997 S. 103.

Verwaltungsanordnungen: R 157 EStR u. H 157 EStH 1996; BMF v. 16. 12. 96, BStBl. I S. 1442.

1. Allgemeines

a) Rechtsentwicklung

654

Für die Abgrenzung zwischen Herst.- und ErhAufw. bei Anlagen in Gebäuden ist die Unterscheidung zwischen unselbständigen Gebäudeteilen und Gebäudeteilen als selbständigen WG von Bedeutung.

Die ältere Rspr. und die FinVerw. ließen die Behandlung von Gebäudeteilen als oder wie selbständige WG zu

bei Gebäuden des *Betriebsvermögens* und des *Privatvermögens*:

▷ *bei Anlagen und Einrichtungen*, die von vornherein nur für eine vorübergehende Zeit errichtet worden sind; ferner bei Anlagen und Einrichtungen, die vom Eigentümer des Gebäudes nur geschaffen worden sind, um das Gebäude für die besonderen Wünsche seiner Mieter oder Pächter herzurichten, wenn nach dem Miet- oder Pachtvertrag zu erwarten ist, daß die Anlagen oder Einrichtungen mit Ablauf des Miet- oder Pachtverhältnisses nicht mehr verwendbar sein werden;

▷ *bei Ladeneinbauten, Ladenumbauten und Schaufensteranlagen* einschl. Beleuchtungsanlagen, alle diese Gebäudeteile auch in Neubauten;

darüber hinaus, aber nur bei Gebäuden des *Betriebsvermögens*: bei anderen wirtschaftlich klar abgrenzbaren Gebäudeteilen, die eine wesentlich geringere Nutzungsdauer als das übrige Gebäude haben (sog. eingebaute Anlagen).

Beispiele: Sammelheizungsanlagen, Fahrstuhlanlagen (RFH v. 10. 7. 28, RStBl. S. 289; v. 14. 4. 31, RStBl. S. 454; v. 23. 5. 33, RStBl. S. 1006; BFH v. 17. 10. 61 I 16/61 S, BStBl. III 1962 S. 48; v. 23. 1. 64 IV 428/60 S, BStBl. III S. 187); Kühlanlagen, eingebaute Gärbottiche (RFH v. 14. 4. 31, RStBl. S. 504); eingebaute Maschinen (RFH v. 22. 7. 31, RStBl. S. 824); Hofpflasterung (BFH v. 1. 3. 60 I 188/59 U, BStBl. III S. 198). Aktivierbar und absetzbar waren nur wirtschaftlich klar abgrenzbare Gebäudeteile (Gebäudekomplexe), nicht lediglich technisch abgrenzbare Bauteile wie Türen, Fenster, Dach usw. Soweit der Stpfl. von der Möglichkeit der gesonderten Aktivierung von Gebäudeteilen Gebrauch machte, richtete sich die Beurteilung von Aufwendungen auf diese Gebäudeteile als HerstAufw. oder ErhAufw. nur nach den Verhältnissen des betreffenden Gebäudeteils. Der Stpfl. hatte den Vorteil, daß er die AK und HK des Gebäudeteils wegen dessen kürzerer Nutzungsdauer schneller als die AK oder HK des Gebäudes selbst absetzen konnte; er hatte den Nachteil, daß er Aufwendungen auf den Gebäudeteil, die beim Gebäude ErhAufw. gebildet hätten, ggf. als HerstAufw. nur zeitanteilig absetzen konnte.

Die Entscheidung des Großen Senats v. 26. 11. 73 schränkt die getrennte Aktivierung und Absetzung von Gebäudeteilen hinsichtlich der Art der in Betracht kommenden Gebäudeteile ein (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132). Andererseits dehnt sie die getrennte Behandlung, soweit nach der Art des Gebäudeteils noch zulässig, auf Gebäude des Privatvermögens aus.

BFH aaO; BMF v. 26. 7. 74, BStBl. I S. 498; insoweit ist es unvollständig, wenn der BFH aaO S. 136 Nr. 4 von einer Änderung der Rspr. nur hinsichtlich der AfA bei Gebäuden des Betriebsvermögens spricht.

Nach BFH aaO gehören zu der estl. Bewertungseinheit Gebäude alle Gebäudebestandteile, die in einem *einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang* mit dem Gebäude stehen. Gebäudebestandteile können als gegenüber der Gebäudeeinheit selbständige WG nur dann angesehen werden, „wenn sie unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen“ (BFH aaO S. 135). Solche selbständige Gebäudeteile sind die Betriebsvorrichtungen, aber auch je nach Lage des Falls Ladeneinbauten, Ladenumbauten und Schaufenster-

anlagen (s. Anm. 657 u. ABC der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Betriebsgrundstücken, in Beck'sche Steuerrichtlinien, 200/2 a, Stand 1. 6. 96), ferner die sog. Scheinbestandteile, das sind die nur für einen vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügten Teile und Anlagen (BFH aaO S. 135 f.). Der BFH lehnt eine getrennte Aktivierung zB ab bei Heizung, Personenfahrstuhl, Be- und Entlüftungsanlagen, Wasserinstallation, elektrischem Leitungsnetz mit Anschlüssen und Schaltern, Bädern, Duschen, Toiletten, Schwimmbekken, Sauna, Müllschlucker, Sprechanlage und leicht zu entfernenden Trennwänden. Über Betriebsvorrichtungen s. § 7 Anm. 315–350; über Scheinbestandteile s. § 7 Anm. 333.

Der Stpfl. hat *kein Wahlrecht* mehr; unselbständige Gebäudeteile müssen beim Gebäude, selbständige Gebäudeteile müssen getrennt aktiviert und nach Maßgabe ihrer eigenen Nutzungsdauer abgeschrieben werden (glA BMF v. 26. 7. 74 aaO; offengelassen in BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132/136, Abschn. II 3 b).

655 b) Bedeutung

Folgerungen aus der Behandlung von Gebäudeteilen für die Abgrenzung zwischen HerstAufw. und ErhAufw.: Die Beurteilung der Aufwendungen hängt von der Art der Gebäudeteile ab.

Die Art der Aufwendungen auf selbständige Gebäudeteile richtet sich nach den Verhältnissen nur des Gebäudeteils (R 157 Abs. 7 iVm. R 13 Abs. 4 u. 5 EStR 1993 f.); die Art der Aufwendungen auf unselbständige Gebäudeteile richtet sich nach den Verhältnissen des ganzen Gebäudes.

„Aufwendungen für die Erneuerung *unselbständiger Gebäudeteile* sind als ErhAufw. sofort abzugsfähig. Aufwendungen für die Erneuerung verbrauchter *selbständiger Gebäudeteile* sind als HK zu behandeln“ (BMF v. 26. 7. 74, BStBl. I S. 499). Aufwendungen für die Erneuerung von Anlagen in Gebäuden, die unselbständige Gebäudeteile bilden, führen daher in aller Regel zu ErhAufw. (BMF v. 28. 2. 78, BStBl. I S. 136; s. auch Anm. 660 über Heizungsanlagen), ausgenommen etwa bei einer einheitlichen Baumaßnahme mit einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung (s. Anm. 655 a; zur früheren Rspr. betr. Generalüberholung s. Anm. 496).

Der VIII. Senat des BFH hat bei unselbständigen Gebäudeteilen den Begriff des ErhAufw. ausgedehnt. HerstAufw. liegt danach nur noch dann vor, „wenn das Gebäude durch die Baumaßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder von der üblichen Modernisierung abgesehen über seinen bisherigen Zustand hinaus verbessert wird“ (BFH v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; VIII R 42/75 v. 7. 12. 76, BStBl. II 1977 S. 281). Diese Kriterien sind teilweise in der handelsrechtlichen HK-Definition (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) übernommen worden und somit modifiziert über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1) auch für das Steuerrecht verbindlich (s. auch Anm. 475 u. 482).

Einzelfragen s. Anm. 637–639 über Einbaumöbel; Anm. 656 über Mietereinbauten; Anm. 657–658 über Läden usw.; Anm. 660 über Heizungsanlagen; Anm. 715 (ABC der GebäudeHK); Anm. 1500 (ABC der Bewertung).

c) Die neuere Rechtsprechung des IX. Senats

655 a

Grundsätzlich gelten substanzerhaltende Bestandteilerneuerungen (zB Austausch von Fenstern; Ersatz eines Teppichs durch einen Parkettboden; Neueindeckung des Dachs; Maleranstrich) nach der früheren und neueren Rspr. als ErhAufw. (vgl. zB BFH v. 30. 5. 74 IV R 56/72, BStBl. II S. 520; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, BStBl. II 1996 S. 632/635).

Gebäude als Ganzes: Bei der Beurteilung, ob eine substanzerhaltende Maßnahme vorliegt, wird nicht auf den einzelnen Gebäudeteil oder die Anlage, sondern auf das Gebäude (bzw. die bilanzierbare Einheit, zB Eigentumswohnung; s. Anm. 630 u. 652) als Ganzes abgestellt (vgl. ebenda; so auch für das Handelsrecht WFA des IdW, WPg. 1997 S. 103).

Gebrauchswertsteigerung: Werden mit substanzerhaltenden Maßnahmen noch zusätzlich darüberhinausgehende Maßnahmen (zB Verwendung hochwertiger Materialien; erstmaliger Einbau eines Bads oder einer Heizung) durchgeführt, so ist zunächst zu prüfen, ob sich der Gebrauchswert des gesamten Gebäudes (bzw. der bilanzierbaren Einheit) deutlich erhöht hat. Eine Gebrauchswertsteigerung (s. auch Anm. 482) kann sich entweder durch eine Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes oder bei einem deutlichen Anstieg der erzielbaren (also nicht der tatsächlichen) Miete ergeben (grundlegend BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92 aaO; uE sollte ab einer erzielbaren Mietsteigerung von über 10 vH geprüft werden, ob der Gebrauchswert gestiegen ist; aA offenbar BMF v. 16. 12. 96, BStBl. I S. 1442, 1444 r. Sp.: auch bei Mietsteigerung von 66 vH noch Erhaltungsaufwendungen; vgl. STOBBE, FR 1997 S. 288). In diesem Fall nimmt der IX. Senat eine Gesamtbetrachtung vor mit der Folge, daß bei einer einheitlichen Baumaßnahme (s. u.) idR alle Aufwendungen als HK zu behandeln sind.

Erweiterung: Bei einer nur geringfügigen Erweiterung der Nutz- oder Wohnfläche führen die Aufwendungen zu einer Erweiterung iS v. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB und somit zu HK. Werden bei einer derartigen Maßnahme auch typische Erhaltungsmaßnahmen getätigt, so gelten alle Aufwendungen als HK, wenn die Instandsetzungsmaßnahmen mit der Erweiterungsmaßnahme *bautechnisch ineinandergreifen* (vgl. zB BFH v. 9. 5. 95 IX R 88/90, IX R 69/92 u. IX R 2/94, BStBl. II 1996 S. 628, 630 u. 637).

Einheitliche Baumaßnahme: Greifen die verbessernden oder erweiternden aktivierungspflichtigen Maßnahmen mit substanzerhaltenden Maßnahmen bautechnisch ineinander, so gelten alle Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, „die für sich genommen teils Herstellungs-, teils Erhaltungsaufwand darstellen“, ... „insgesamt als Herstellungskosten“ (vgl. ebenda, S. 635). Voraussetzung hierfür ist, daß „die Arbeiten in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden“ (ebenda mwN; s. dazu auch die Erläuterungen von PEZZER [Mitglied des IX. Senats] zu den einzelnen Sachverhalten in DB 1996, S. 850–852).

Auslegung der Finanzverwaltung: *Fraglich* ist, ob die FinVerw. diese Rspr. mit dem BMF-Schreiben v. 16. 12. 96 (BStBl. I S. 1442) zutreffend umgesetzt hat. Danach ist ein „bautechnisches Inandergreifen ... gegeben, wenn die Erhaltungsarbeiten

- Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder
- durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlaßt (verursacht) sind“ (ebenda, S. 1444).

ErhAufw. bleibt danach bestehen, wenn im Rahmen einer Erweiterungsmaßnahme (zB Wintergarten, Dachgaube) bisher vorhandene Teile (zB Fenster oder Dachziegel) ersetzt werden. In derartigen Fällen soll eine Aufteilung in HerstAufw. und ErhAufw. möglich sein (zT aA BFH v. 9. 5. 95 IX R 2/94, BStBl. II 1996 S. 637; zust. BFH v. 16. 7. 96, FR 1996 S. 747 betr. Dachgaubenerweiterung und Neueindeckung des Instandsetzungsbedürftigen Dachs).

Stellungnahme: Die Auffassung des IX. Senats ist bei einer Erweiterung und einer Gebrauchswertsteigerung, die eine wesentliche Verbesserung widerspiegelt, durchaus vertretbar, da derartige Investitionen idR nur dann getätigt werden, wenn damit ein zusätzlicher Nutzen erreicht wird. Durch zusätzliche Wohnflächen und durch höhere Gebrauchs- bzw. Ertragswerte erhält der Stpfl. ökonomische Vorteile. Daher ist es durchaus berechtigt, derartige Aufwendungen nicht als BA oder WK, sondern als aktivierungspflichtigen HerstAufw. zu behandeln. UE nicht zutr. ist die Behandlung typischer Erhaltungsaufwendungen bei derartigen Maßnahmen als HerstAufw., wie sie vom IX. Senat vorgenommen wird. Eine derartige Sichtweise wäre nur dann vertretbar, wenn Erhaltungsmaßnahmen generell als nachträgliche HK behandelt würden. Da dies aber nach der sonstigen Rspr. nicht der Fall ist, sollte bei derartigen Maßnahmen eine Aufteilung in Erhaltungs- und HerstAufw. – wie es die FinVerw. zuläßt – vorgenommen werden (vgl. dazu STOBBE, FR 1997 S. 286 f.).

656 2. Mietereinbauten, Mieterumbauten

Baumaßnahmen von Mietern in gemieteten Gebäuden können dazu führen, daß der Mieter ein ihm zuzurechnendes WG herstellt (s. näher § 5 Anm. 1256). Dabei „kann ein Mietereinbau beim Mieter zu einem selbständigen aktivierbaren WG führen, und zwar unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums, der Betriebsvorrichtung [, der Scheinbestandteile, Anm. des Verf.] oder des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs des Einbaus mit dem vom Mieter in dem gemieteten Gebäude unterhaltenen Betrieb“ (BFH v. 11. 12. 87 III R 191/85, BStBl. II 1988 S. 300 betr. eine vom Mieter eingebaute Schallschutzdecke mwN; ebenso BFH v. 28. 7. 93 I R 88/92, BStBl. II 1994 S. 164/165). Dabei ist es nicht erforderlich, daß eine Betriebsvorrichtung oder Scheinbestandteile vorliegen; es reicht vielmehr aus, wenn der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer ist, beispielsweise deswegen, weil er den zivilrechtlichen Eigentümer (zB Vermieter) während der Mietzeit wirtschaftlich von der Nutzung der Einbauten ausschließen kann und wenn die Mieter daneben bei Beendigung der Mietzeit einen Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwerts der Einbauten haben (vgl. BFH v. 28. 7. 93 aaO, insbes. S. 166; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rz. 740 „Mietereinbauten und -umbauten“). Werden die Mietereinbauten dem Mieter zugerechnet, so richtet sich die Abgrenzung von Erhaltungs- und HerstAufw. nicht auf das Gebäude als Ganzes, sondern auf die einzelne Anlage (zB Heizung, Beleuchtung, Tresor). Baut der Mieter erstmalig eine Heizung (zB als Ersatz für Kohleöfen des Vermieters) in ein von ihm genutztes Gebäude ein und ist er wirtschaftlicher Eigentümer der Heizung, so ist der Aufwand bei ihm nicht Erhaltungs-, sondern HerstAufw. Würde die Heizung hingegen dem Gebäudeeigentümer wirtschaftlich zugerechnet, so wäre die Heizung kein selbständiges WG mit der Folge, daß der Ersatz der Heizung als eine zeitgemäße substanzerhaltende Maßnahme und somit idR als ErhAufw. (bei Erweiterung oder Gebrauchswertsteigerung uU HerstAufw.; s. Anm. 655 a) gelten würde.

Für Baumaßnahmen sonstiger Nutzungsberechtigter an gemieteten Gebäuden gilt Entsprechendes; vgl. BFH v. 31. 10. 78 VIII R 182/75, VIII R 196/77 u. VIII R 146/75, BStBl. II 1979 S. 399, 401 u. 507; § 7 Anm. 52.

Mietverrechnung: Werden Aufwendungen des Mieters mit späteren Mietzahlungen verrechnet, so haben sie die Bedeutung von Mietvorauszahlungen (s. dazu § 5 Anm. 1243).

3. Ladeneinbauten, -umbauten, Schaufensteranlagen und dergleichen

a) Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und selbständigem Wirtschaftsgut 657

Läden usw. als selbständige Gebäudeteile: Ladeneinbauten, Ladenumbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten, Schalterhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen, sind nach Ansicht des BFH selbständige WG, wenn sie besonderen Zwecken dienen, dh. in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (s. Anm. 654). Diese Voraussetzung ist regelmäßig erfüllt.

Vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132, 136 Abschn. II 3 b; v. 30. 5. 74 V R 141/73, BStBl. II S. 621; Betriebsvorrichtung; BMF v. 26. 7. 74, BStBl. I S. 498; R 13 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 u. R 42 Abs. 6 EStR 1996. Ablehnend KÖRNER, WPg. 1976 S. 434: Stets unselbständiger Gebäudeteil, ausgenommen wenn das übrige Gebäude privat genutzt ist.

Durch diese Rspr. sind ältere Entscheidungen, in denen ebenfalls bereits die gesonderte Aktivierung und Abschreibung von Läden zugelassen wurde, nur insoweit überholt, als die Behandlung der Läden als selbständige Gebäudeteile nunmehr auch für Gebäude des *Privatvermögens* gilt (vgl. BMF v. 26. 7. 74 aaO; s. auch Anm. 654) und die Abgrenzung durch das Begriffsmerkmal des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (s. o.) schärfer bestimmt worden ist.

Vgl. aus der früheren Rspr. zB BFH v. 29. 3. 65 I 411/61 U (BStBl. III S. 291); Schaufensteranlage getrennt aktivierbar, sofern sie vom Gebäude „klar abgrenzbar“ ist und „bei wirtschaftlicher Betrachtung einen eigenen Rentabilitätsfaktor“ darstellt; zust. BFH v. 20. 2. 75 IV R 170/70, BStBl. II S. 531.

Gaststättenumbauten sind selbständige Gebäudeteile, wenn sie wegen ihres modischen Geschmacks einem schnellen Wandel unterworfen sind (FG Ba.-Württ./Freib. v. 3. 11. 77, EFG 1978 S. 117, rkr.; OFD München v. 28. 7. 77, FR S. 522). Auch bei Neubauten gilt die Selbständigkeit von Läden und dergl. (vgl. zB BFH v. 29. 3. 65 I 411/61 U, BStBl. III S. 291; R 13 Abs. 3 EStR).

Die Lage des Ladens in einer Großstadt oder Kleinstadt ist nicht maßgebend (BFH v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321: Sie hat allerdings Auswirkung auf die Nutzungsdauer). Unerheblich ist auch, ob ein Architekt mitgewirkt hat.

Abgrenzung des Ladens usw. vom übrigen Gebäude: Sie richtet sich danach, ob die Gebäudeteile mit dem Gebäude oder dem Laden in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Gebäudeteile, die für das Gebäude statisch wesentlich sind (bes. Fundamente, Umfassungsmauern, tragende Wände und Decken) rechnen zum Gebäude; Trennwände, Fassaden, Passagen und nichttragende Wände und Decken rechnen zum Ladeneinbau (R 13 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR, aA bezüglich einer Fassade, die in ihrer Gestaltung nicht besonders auf den Betrieb des Stpfl. bezogen war, FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 30. 5. 78, EFG S. 587, rkr.).

Die Nutzungsdauer der einzelnen Gebäudeteile im Vergleich zum ganzen Gebäude (auf die früher abgestellt wurde, zB BFH v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321) bildet kein maßgebliches Unterscheidungsmerkmal.

658 b) Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Aufwendungen auf Läden usw. (s. allg. Anm. 654):

► *Selbständiger Gebäudeteil*: Bildet ein Laden usw. einen selbständigen Gebäudeteil (s. o. Anm. 657), so richtet sich die Behandlung der auf ihn vorgenommenen Aufwendungen als HerstAufw. oder ErhAufw. nur nach den Verhältnissen dieses Gebäudeteils; dh. es kommt darauf an, ob die Aufwendungen, auf diesen Gebäudeteil bezogen, die Merkmale des HerstAufw. oder des ErhAufw. besitzen. So liegt HerstAufw. vor, wenn der Laden als solcher wesentlich umgestaltet wird (s. auch Anm. 496 über Generalüberholung), dagegen ErhAufw., wenn der Laden ohne wesentliche Änderung oder Mehrung seiner Substanz und ohne wesentliche Änderung seines Verwendungszwecks modernisiert wird (s. über Modernisierung auch Anm. 484).

Vgl. zB BFH v. 4. 9. 62 I 307/60 U (BStBl. III 1963 S. 6): HerstAufw. bei ins Gewicht fallender Zustandsveränderung; ebenso v. 14. 8. 56 I 82/56 U (BStBl. III S. 321), dort anscheinend bei größeren baulichen Veränderungen. BFH v. 29. 1. 64 I 351/61 (StRK EStG § 4 R. 663) hält es andererseits für möglich, daß die durchgreifende Modernisierung eines Ladens unter Verwendung besserer Materials die Substanz des Ladens nicht vermehrt und seine Wesensart nicht ändert.

► *Unselbständiger Gebäudeteil*: Bildet ein Laden ausnahmsweise einen unselbständigen Gebäudeteil (s. o. Anm. 657), so richtet sich die Behandlung der auf ihn vorgenommenen Aufwendungen nach den Verhältnissen des ganzen Gebäudes (vgl. BFH v. 29. 1. 64 I 351/61, StRK EStG § 4 R. 663; FG Nürnberg. v. 30. 10. 56, EFG 1957 S. 154, bestät.: HerstAufw. bei Einbau einer Schauhalle statt straßenparalleler Schaufenster). Ein Umbau des Ladens bildet daher nur dann HerstAufw., wenn die Merkmale des HerstAufw. vorliegen, bezogen auf die Substanz des Gebäudes selbst.

Geringfügige Aufwendungen können ohne Prüfung als ErhAufw. anerkannt werden; s. Anm. 481 aE über Prüfungspflicht. BFH v. 17. 3. 59 I 15–17/59 (StRK EStG § 5 R. 195) stellt bei einem Ladenumbau auf das Verhältnis zum „Wert“ des Gebäudes und zum Gewinn des Stpfl. ab; aktivierungspflichtig seien nur Aufwendungen, die aus dem üblichen Rahmen fielen und eine außergewöhnliche Werterhöhung und Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des WG zur Folge hätten. Der Gewinn ist aber nicht maßgebend, er hängt von vielen anderen Umständen ab; darüber, daß eine Werterhöhung und eine Verlängerung der Nutzungsdauer nicht entscheidend, sondern allenfalls widerlegbare Beweisanzeichen sind, s. Anm. 484.

Beim Umbau ausgeschiedene Teile des Ladens: Bildet der Aufwand für einen Ladenumbau HerstAufw., so sind die ausgeschiedenen Gebäudeteile und Einrichtungen mit dem Anteil, mit dem sie im Buchwert des Gebäudes oder des Ladens enthalten waren, im Weg der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 auszubuchen (vgl. BFH v. 14. 12. 62 VI 270/61 S, BStBl. III 1963 S. 89; v. 27. 8. 53 IV 33/53, StRK EStG § 4 R. 194; OFD Freiburg, Inf. 1958 S. 9). Nach der Rspr. ist nur die Ausbuchung eines ins Gewicht fallenden Teils zulässig (vgl. BFH v. 23. 6. 61 VII 61/60 U, BStBl. III S. 401; v. 14. 12. 62 VI 270/61 S, BStBl. III 1963 S. 89); dies ist uE mit dem handelsrechtlichen Wesentlichkeitsgrundsatz vereinbar.

Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand: Fallen bei einem Ladenumbau, der HerstAufw. verursacht, weitere Aufwendungen an, die für sich betrachtet ErhAufw. wären, und gehen sie sachlich in den Maßnahmen für den Umbau auf, so sind sie nach der bisherigen Rspr. idR als HerstAufw. zu behandeln (glA BFH v. 27. 8. 53 IV 33/53, StRK EStG § 4 R. 194; v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321; JUDEICH, WPg. 1957 S. 558; s. auch die Rspr. in Anm. 502). UE könnten hier allerdings die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 16. 12. 96 (BStBl. I S. 1442/1444) angewandt werden, wonach bei einer Gesamtmaßnahme eine Aufteilung, – ggf. im Wege der Schätzung – entsprechend dem Verhältnis von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen zulässig ist (s. dazu Anm. 655 a).

4. Heizungsanlagen

Schrifttum: SUDHOFF, StuW 1960 Sp. 254; VANGEROW, Inf. 1960 S. 2, StuW 1961 Sp. 709; MITTELBACH, Inf. 1963 S. 461; GAIL, BB 1970 S. 1343; REAUD, DSrR 1970 S. 357; RÖMER, BB 1970 S. 254; RICHTER, DSrR 1974 S. 226; OSWALD, DSrZ 1975 S. 119, StBp. 1977 S. 182; LEINGÄRTNER, RWP 1977 S. 464; MITTELBACH, DSrZ 1977 S. 366 368; OFFERHAUS, StBp. 1977 S. 117, 1980 S. 92; SCHELLENBERGER, DSrZ 1977 S. 175; ZIEGLER, StBp. 1977 S. 4; STUHRMANN, Inf. 1979 S. 291; MÄRKLE, Herstellungs- und Erhaltungskosten bei Gebäuden, 5. Aufl., Stuttgart, ua. 1993 S. 174–176.

a) Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und selbständigem Wirtschaftsgut 659

Für die Eigenschaft von Aufwendungen auf Heizungsanlagen in Gebäuden als HerstAufw. oder ErhAufw. ist es von Bedeutung, ob die Heizung einen unselbständigen Teil des Gebäudes oder ein selbständiges WG bildet.

Unselbständiger Gebäudeteil ist eine Heizungsanlage im Regelfall; denn sie dient unmittelbar der Nutzung des Gebäudes als solchem und steht daher mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang (zu diesem Abgrenzungsmerkmal der Rspr. s. Anm. 654).

Vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132; v. 6. 6. 74 IV R 170/72, BStBl. II S. 710 betr. Zentralheizung; v. 20. 3. 75 IV R 16/72, BStBl. II S. 689 betr. Lufterhitzer; v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; BMF v. 26. 7. 74, BStBl. I S. 498; gemeins. Ländererl. v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345 Tz. 30 betr. Sammelheizungsanlagen; H 13 Abs. 5 EStH 1996.

Die Rspr. vor BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71 aaO machte die Beurteilung der Aufwendungen auf eine Heizungsanlage von der Änderung der Funktion der Anlage selbst abhängig, wenn sie mit dem Gebäude zusammen aktiviert war (s. etwa BFH v. 23. 6. 61 VI 161/60 U, BStBl. III S. 401; v. 23. 6. 61 VI 179/60 S, BStBl. III S. 403; v. 23. 6. 61 VI 189/60 U, BStBl. III S. 404; v. 23. 1. 64 IV 428/60 S, BStBl. III S. 187; v. 18. 7. 69 VI R 212/67, BStBl. II S. 702).

Selbständiger Gebäudeteil ist eine Heizungsanlage als

- *Scheinbestandteil*, dh. bei Einfügung in das Gebäude nur zu einem vorübergehenden Zweck (s. § 7 Anm. 333);
- *Betriebsvorrichtung* (s. § 7 Anm. 317, 350 „Heizungsanlagen“, „Heizungsteile“), wenn die Heizungsanlage nicht dem Gebäude, sondern dem Betrieb dient (zB bei Klimaanlage in Chemiefaser- oder Tabakfabriken; vgl. BFH v. 20. 3. 75 IV R 16/72, BStBl. II S. 689/690; v. 5. 12. 96 III B 26/94, BFH/NV 1997 S. 518; gemeins. Ländererlaß v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345 Tz. 30);
- uU *Mietereinbau* (s. § 5 Anm. 1256, 1257).

660 b) Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Aufwendungen auf eine vorhandene Heizung:

► *Heizung als unselbständiger Gebäudeteil:* Aufwendungen einschl. Ersetzung der Anlage durch ein anderes Heizungssystem bilden regelmäßig ErhAufw., da die Heizungsfunktion für das Gebäude unverändert bleibt. HerstAufw. entsteht hierbei nach der Begriffsbestimmung der Rspr. (s. Anm. 482) nur dann, wenn das Gebäude durch die Umstellungsmaßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder – von der üblichen Modernisierung abgesehen – über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird (BMF v. 28. 2. 78, BStBl. I S. 136). Nach der Rspr. des IX. Senats ist ferner zusätzlich auf den Gebrauchswert – Anstieg der erzielbaren Miete – abzustellen (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, BStBl. II 1996 S. 633). Wird eine Heizungsanlage im Zusammenhang mit anderen Baumaßnahmen ersetzt und führt dies auch zu einer deutlichen Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes, kann ein möglicher Anstieg der erzielbaren Mieten uÜ dazu führen, daß auch bei dem Ersatz von Heizungsanlagen *HerstAufw.* vorliegt (vgl. ebenda; s. Anm. 482 u. 655 a).

▷ *Erhaltungsaufwand* wurde angenommen:

Von BFH v. 7. 12. 76 VIII R 42/75 (BStBl. II 1977 S. 281) betr. Umstellung einer Zentralheizung von Koks- auf Ölheizung; auch wenn die ersetzte Feuerungsanlage technisch noch funktionsfähig war und eine wesentliche Erweiterung der Bausubstanz erfolgt; v. 9. 11. 76 VIII R 28/76 (BStBl. II 1977 S. 279) betr. Ersetzung einer Zentralheizung durch Elektro-Nachtspeicheröfen; ErhAufw. trotz Änderung des Heizungssystems; v. 13. 3. 79 VIII R 83/77 (BStBl. II S. 435) betr. Ersetzung einer verbrauchten Gasradiatorenheizung durch eine Gascirco-Heizung; v. 24. 7. 79 VIII R 162/78 (BStBl. II 1980 S. 7) betr. Ersetzung von Kohleöfen durch Zentralheizung; bloße Modernisierung; v. 24. 2. 81 VIII R 153/79 (BStBl. II S. 469) betr. Ersetzung von Einzelöfen durch Nachstromspeicheröfen und Verstärkung des zum Hausanschluß führenden Stromkabels; v. 12. 3. 85 IX R 50/82 (BStBl. II S. 398) betr. Umstellung von Öl- auf Gasfeuerung; v. 13. 8. 85 IX R 21/84 (BStBl. II 1986 S. 9) betr. Ersatz einer Warmluftheizung durch eine Zentralheizung; v. 25. 8. 89 III R 17/84, BStBl. II 1990 S. 79 betr. Ersatz eines funktionsgleichen Ölheizkessels in einer noch funktionsfähigen Zentralheizungsanlage; v. 6. 12. 94 IX R 64/92, BFH/NV 1995 S. 869 betr. Ersatz einer schon vorhandenen Heizungsanlage. Wie die Rspr. auch R 157 Abs. 1 EStR u. BMF v. 16. 12. 96, BStBl. I S. 1442/1443: Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf Zentralheizung ist idR keine Substanzmehrung u. daher ErhAufw.; ebenso Ersatz einer Ölzentralheizung durch eine Elektroheizung (S. 1444 r. Sp.).

▷ *Herstellungsaufwand* wurde angenommen von:

Schlesw.-Holst. FG v. 9. 8. 84 (EFG 1985 S. 18, rkr.) betr. Einbau von Kachelöfen zusätzlich zur Ölzentralheizung; Zufügung eines zweiten Heizungssystems (aA aber wohl OFD München v. 30. 12. 83, StEK EStDV §§ 75–84 Nr. 170: nur Verbesserung der bereits vorhandenen Beheizung); FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 86, EFG S. 389; FG Münster v. 4. 10. 74 (EFG 1975 S. 413, rkr.) betr. erstmalige Erstellung einer Heizungsanlage durch den Eigentümer anstelle von Kohleöfen, die bisher durch die Mieter gestellt wurden; BFH v. 8. 7. 80 VIII R 189/78 (BStBl. II S. 744) betr. Ersetzung von Ofenheizung durch Gas-Etagenheizung, aber nach den Grundsätzen für die Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen (erhebliche Aufwendungen innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes; zu BFH aaO vgl. OPrz, FR 1981 S. 458); ebenso BFH v. 11. 8. 89 IX R 44/86 (BStBl. II 1990 S. 53) betr. Ersatz von Fenstern und von Einzelöfen durch eine Gasetagenheizung innerhalb von 2 Jahren nach dem Kauf des Gebäudes.

► *Heizung als selbständiger Gebäudeteil:* Ob HerstAufw. vorliegt, richtet sich allein danach, ob seine Merkmale (Substanzvermehrung, Änderung der Wesensart, s. Anm. 482) auf die Anlage als solche zutreffen.

Ergänzung der Heizungsanlage: Es kommt auch hier darauf an, ob die Heizung einen unselbständigen Gebäudeteil oder ein selbständiges WG bildet.

► *Unselbständiger Gebäudeteil*: Ob HerstAufw. vorliegt, ist unter Berücksichtigung des ganzen Gebäudes zu beurteilen; „nicht auf die Änderung des Heizungssystems, sondern auf die Änderung des Hauses kommt es an“ (BFH v. 13. 3. 79 VIII R 83/77, BStBl. II S. 435, zwar betr. Ersetzung einer verbrauchten Heizung durch ein anderes System, jedoch gilt der Satz auch für die Erweiterung der Heizung). Als ErhAufw. wurden deshalb angesehen: nachträgliche Ergänzung einer Heizungsanlage um eine bivalente Wärmepumpenanlage, wobei die herkömmliche Heizungsanlage neben der Wärmepumpe für den Spitzenbedarf betriebsbereit bleibt (OFD Münster v. 16. 4. 80, StEK EStDV §§ 75–84 Nr. 132); nachträglicher Einbau meßtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung der Heiz- und Warmwasserkosten (OFD Frankfurt v. 14. 5. 81, StEK EStG § 7 Nr. 129 = Inf. S. 375). Einbau einer Solaranlage bildet nach Ansicht der FinVerw. im allgem. HerstAufw. bzw. nachträgliche HK, und zwar, „wenn zusätzlich zu einer bereits bestehenden funktionsfähigen Heizung eine weitere selbständig funktionsfähige Heizquelle eingebaut wird“ (MÄRKLE, Herstellungs- und Erhaltungskosten bei Gebäuden, 3. Aufl. 1993 Rdnr. 515; sog. Erweiterung zB bei Kachelöfen).

► *Selbständiger Gebäudeteil*: Die Aufwendungen sind nur unter Berücksichtigung der Heizungsanlage zu beurteilen. Gehen sie über eine Modernisierung hinaus, so kann HerstAufw. vorliegen.

Ausgeschiedene Teile bei Herstellungsaufwand: Bilden Aufwendungen auf eine Heizungsanlage ausnahmsweise HerstAufw., so kommt in Höhe des Betrags, mit dem die ausgeschiedenen Teile im Buchwert des Gebäudes enthalten waren, gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 eine Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung in Betracht (vgl. BFH v. 23. 6. 61 VI 161/60 U, BStBl. III S. 401 betr. Mietwohngrundstück mit dem Hinweis, daß gem. BFH v. 16. 8. 55 I 14/55 U, BStBl. III S. 306 u. I 111/54 U v. 31. 1. 56, BStBl. III S. 86 eine Teilwertabschreibung erfolgen könne; uE hat eine AfaA ohne Rücksicht auf den Teilwert zu erfolgen; zust. BFH v. 29. 6. 65 VI 236/64 U, BStBl. III S. 507).

c) Einzelfragen

661

Elektro-Speicherheizung ist unselbständiger Gebäudeteil (vgl. BFH v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; glA FinVerw., wenn die E. die einzige Beheizungsanlage des Gebäudes ist: BMF v. 24. 7. 70, StEK EStG § 7 b Nr. 43 = FR S. 562; REAUD, DStR 1970 S. 357; FG Münster v. 4. 10. 74, EFG 1975 S. 413, rkr.). Erneuerung bildet daher ErhAufw. Das gleiche wird im Hinblick auf die neuere Rspr. für die Anschlußgebühr für einen Nachtstromzähler bei Elektro-Speicherheizung gelten (PLAGEMANN, DB 1972 S. 753; o. V., DStR 1976 S. 245), auch für den an das Elektrizitätswerk gezahlten *Baukostenzuschuß* bei der Umstellung einer Ofenheizung auf E. (DStPr. EStG § 9 Nr. 65). Tritt die Elektro-Speicherheizung zu einer bestehenden und funktionierenden Heizungsanlage hinzu, so liegt aufgrund der Erweiterung HerstAufw. vor (vgl. MÄRKLE aaO Rz. 515).

Elektro-Speicherheizung eines *Mieters* kann Scheinbestandteil und damit selbständiges WG sein (FG Berlin v. 7. 3. 72, EFG S. 370, rkr.).

Fernheizung: Es ist zwischen erstmaliger Anlegung der Beheizung des Gebäudes und späterer Umstellung zu unterscheiden.

► *Erstmalige Anlegung*: Hausanschlußkosten eines Hauseigentümers auf dem Grundstück des Hauseigentümers gehören zu den HK des Gebäudes (vgl. BFH v. 24. 11. 67 VI R 302/66, BStBl. II S. 178; SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz. 140 „Erschließungskosten“ a) bb) 1); soweit sich die Anschlußkosten als Netzkostenbeiträge auf die Fernwärme- oder Stromversorgung beziehen und die

als Einmalbeiträge auf im Eigentum des Fernwärmewerks verbleibende Anlagen erhoben werden, liegen AK oder HK des Grund und Bodens vor.

Vgl. BFH v. 4. 11. 86 VIII R 322/83, BStBl. II 1987 S. 333/334 unter 1 betr. Wasserversorgung; v. 14. 3. 89 IX R 138/88, BFH/NV S. 633 betr. Stromversorgung; v. 15. 2. 89 X R 6/86, BFH/NV S. 494 soweit keine spezifisch betriebliche Nutzung, bei spezifisch betrieblicher Nutzung hingegen AK bzw. HK eines immateriellen WG); tritt hingegen die gemeindliche Versorgung anstelle einer werkseigenen oder einer privaten Versorgung durch Dritte, so liegt Erhaltungsaufw. vor (vgl. BFH v. 4. 11. 86 aaO; FG Münster v. 27. 1. 87, EFG S. 343, rkr.).

► *Umstellung* einer vorhandenen Heizungsanlage von Sammelheizung oder Ofenheizung auf Fernheizung verursacht grundsätzlich ErhAufw. (OFD Münster v. 7. 5. 79 u. 16. 4. 80, StEK EStDV §§ 75–84 Nr. 123 u. 132). *Fraglich* ist in diesem Fall, ob die Grundsätze des BFH-Urteils v. 6. 11. 86 (VIII R 322/83, BStBl. II 1987 S. 333) auch auf den Netzkostenbeitrag für einen Fernwärmeanschluß anwendbar sind und ob dementsprechend keine AK bzw. HK des Grund und Bodens vorliegen (aA offenbar SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 6 Rz. 140 „Erschließungskosten“ e).

Öltank: Seine Erneuerung bildet nach der in Anm. 660 wiedergegebenen Rspr. idR ErhAufw. Die FinVerw. nimmt HerstAufw. an bei Erhöhung des Fassungsvermögens um mehr als 50 vH NWB F. 3 c S. 3322.

Auffangvorrichtung für auslaufendes Öl, *Kunststoffbeschichtung* des Öltanks, Einbau eines *Lecksicherungsanzeigers* und dergl.: Die Zufügung derartiger Anlagen bewirkt nicht eine wesentliche Substanzmehrung des Gebäudes, sondern nur eine Modernisierung und Sicherung der Heizungsanlage und bildet daher uE ErhAufw. des Gebäudes.

GIA BFH v. 16. 7. 74 VIII R 143/71, BStBl. II 1975 S. 193; für HerstAufw. dagegen FG Münster v. 26. 9. 68, EFG 1969 S. 180, bestät.; OFD Köln v. 4. 8. 67 u. OFD Düss. v. 22. 8. 67, DB S. 1392, 1611 = BB S. 1195; FinMin. Bayern v. 22. 11. 68, StEK EStG § 9 Nr. 56.

Transportable Heizkörper bilden selbständige bewegliche WG, die gesondert zu aktivieren sind. Reparaturen bewirken ErhAufw., Erneuerung HerstAufw.

Wärmerückgewinnungsanlage: als Hallenbeheizung selbständiges WG wegen der Ungewißheit ihrer Nützlichkeit; so E. SCHMIDT, BB 1981 S. 786.

662–669 Einstweilen frei.

V. Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Abbruch von Gebäuden

Schrifttum: JOHN, Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der StBilanz, 1964 S. 237–278; KROMSCHRÖDER, StuW 1974 S. 112; ROSE/LUCKEY, Grundstückserwerb und Gebäudeabbruch in der Steuerbilanz, DB 1976, Beil. 5; GLADE, StJb. 1976/77 S. 185–192; UELNER, StJb. 1976/77 S. 161; ROSE/TELKAMP, Behandlung des Abbruchs erworbener Gebäude in Handels- und Steuerbilanz – Eine kritische Analyse, DB 1977 S. 1916–1920 u. 1965–1970; BEISSE, Inf. 1978 S. 529; LITTMANN, FR 1978 S. 589; OFFERHAUS, StBp. 1978 S. 288; TRILLER, DSzZ 1978 S. 433; JACOBS, StBKongrRep. 1979 S. 153; KORN, KÖSDI 1979 S. 3268–3270; MITTELBACH, StRK-Anm. EStG § 7 R. 247; o. V., HFR 1979 S. 421; RING, Inf. 1979 S. 145, DSzZ 1980 S. 155, 1981 S. 123; SÖFFING, Inf. 1979 S. 289; HANRATHS, Abbruch eines Gebäudes nach Erwerb, DB 1980 S. 855; SCHELLENBERGER, FR 1980 S. 31–33; SCHUHMAN, Inf. 1980 S. 505; WÖLFEL, Gebäudeabbruch nach Erwerb: Neue Lockerungstendenz des BFH? BB 1980 S. 358; DERS., Gebäudeabbruch nach Einlage oder Entnahme, BB 1980 S. 1523; HEIBEL, BB 1983 S. 540; HOTTMANN, StBp. 1983 S. 108; KÖRNER, Gebäudeabbruch als Beginn der Herstellung eines Neubaus? Ein Beitrag zum Begriff der HK, BB 1984 S. 1205; KARRENBauer, Der Gebäudeabbruch, BB 1985, S. 2288; KNOBBE-KEUK, Bilanz- u. UnternehmensStRecht, 9. Aufl.

Köln 1993 S. 171–174; SIMON/CORS/TROLL, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 3. Aufl., München 1993, S. 589 f.; SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996 S. 219–230; s. auch vor Anm. 630.

1. Allgemeines

670

Überblick: Die Rspr. unterscheidet zwischen Gebäuden (über sonstige WG s. Anm. 1500 „Abbruch“), bei denen der Entschluß zum Abbruch erst nach ihrer Anschaffung oder Herstellung gefaßt worden ist (s. Anm. 675–680), und Gebäuden, die bereits in der Absicht des Abbruchs angeschafft worden sind (s. Anm. 684–693), ferner innerhalb dieser Gruppen zwischen verbrauchten und nicht verbrauchten Gebäuden und zwischen der Behandlung des abgebrochenen Gebäudes selbst, des Abbruchmaterials und der Abbruchkosten. Über Richtigkeitstellung im Fall einer unrichtigen Behandlung s. Anm. 693.

Bedeutung der Abbruchabsicht s. Anm. 671 und des mit dem Abbruch verfolgten Zwecks s. Anm. 673.

Geltungsbereich: Die nachstehenden Ausführungen beziehen sich auf Gebäude des Betriebsvermögens. Für Gebäude des Privatvermögens gilt aber Entsprechendes, da § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auf die Absetzungen für Abnutzung, zu denen hier auch die Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung zählen, verweist. Somit kommen sowohl beim Betriebs- als auch beim Privatvermögen die AfaA und die sofortige Abziehbarkeit der Abbruchkosten in Betracht, wenn keine Einbeziehung in die HK erfolgen muß.

GIA BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620; v. 4. 7. 90 GrS 1/89 BStBl. II S. 830/835; v. 1. 12. 92 IX R 333/87, BStBl. II 1994 S. 12; v. 20. 4. 93 IX R 122/88, BStBl. II S. 504; v. 31. 8. 93 IX R 79/89, BFH/NV 1994 S. 232; v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358 betr. § 10 e Abs. 6.

Verhältnis der AfaA zur Afa: Soweit der Abbruch eines Gebäudes zu einer AfaA gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 führt (s. Anm. 676), ist diese zulässig ohne Rücksicht darauf, ob die Afa für das Gebäude bis dahin nach § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 bemessen worden waren (R 44 Abs. 13 EStR 1996).

2. Bedeutung der Abbruchabsicht

a) Zeitpunkt und Nachweis der Abbruchabsicht

671

Der Zeitpunkt des Entschlusses zum Abbruch hat nach der Rspr. Bedeutung für die Behandlung der AK des bebauten Grundstücks (vgl. bes. BFH GrS 1/77 v. 12. 6. 78, BStBl. II S. 620).

► *Bedeutung des Entschluß-Zeitpunkts:* Entschließt der Stpfl. sich erst nach Abschluß des Anschaffungsgeschäfts zum Abbruch, so gelten die Regeln für Altbesitz (s. Anm. 675–680). Dies auch dann, wenn der Stpfl. den Entschluß alsbald nach dem Anschaffungsgeschäft, aber jedenfalls nicht vorher gefaßt hat; vgl. BFH v. 28. 3. 73 I R 115/71 (BStBl. II S. 678) betr. Abbruch von kurz zuvor errichteten Gebäuden wegen überraschend möglich gewordener besserer Bebauung. Hat der Stpfl. zunächst das Ziel, daß die Anschaffung eines Gebäudes „der Nutzung durch den Betrieb oder durch Vermietung und Verpachtung dient [...]“ (BFH v. 20. 4. 93 IX R 122/88, BStBl. II S. 504), so gilt dies auch dann als Erwerb eines Gebäudes ohne Abbruchabsicht, wenn zu einem späteren Zeitpunkt – zB wegen nicht rentabler Vermietung – das Haus abgebrochen wird (vgl. ebenda sowie BFH v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358).

► *Vertragsabschluss als maßgeblicher Zeitpunkt:* Im allg. wird darauf abgestellt, ob der Stpfl. den Entschluß vor oder nach der Anschaffung oder dem „Erwerb“ (BFH GrS 1/77 aaO; H 33 a „Abbruchkosten“ EStH 1996) des bebauten Grundstücks gefaßt hat. Das ist jedoch ungenau. Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. Anm. 274). In den Abbruchfällen kommt es aber darauf an, wofür der Stpfl. die AK aufwenden wollte, also auf den *Zeitpunkt des obligatorischen Rechtsgeschäfts* (glA idR BFH v. 6. 2. 79 VIII R 105/75, BStBl. II S. 509; H 33 a „Abbruchkosten“ Satz 7 EStR 1996), also beim Kauf eines Grundstücks der Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Kaufvertrags (vgl. R 42 a Abs. 6 EStR 1996 sowie H 42 a „Obligatorischer Vertrag“ EStH 1996) und nicht die Übergabe des Grundstücks.

Beispiel: Ziehen beispielsweise alle Mieter nach Abschluß des Verkaufsvertrags aus, obwohl der neue Erwerber mit der Weitervermietung einverstanden war, und führt der Auszug der Mieter beim Erwerber noch vor der Übergabe dazu, daß das Gebäude abgebrochen wird, so liegt uE ein Erwerb ohne Abbruchabsicht vor, da im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags die Absicht der Einkunftserzielung (Vermietung) noch vorlag.

Nachweis der Abbruchabsicht: Vgl. dazu BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620, 625 f. Abschn. III). Danach ist vorab zu prüfen, ob *konkrete Anhaltspunkte* für oder gegen eine beim Anschaffungsgeschäft bestehende Abbruchabsicht des Stpfl. vorliegen, zB auf Grund des Kaufvertrags, Äußerungen während der Kaufverhandlungen, vorbereitender Maßnahmen für Abbruch und Neubebauung, innerbetrieblich festgehaltener Erwägungen usw. Hilfsweise kann auf die Abbruchabsicht aus anderen Umständen geschlossen werden, zB aus einer Verpflichtung zum Abbruch, aus unterlassener Nutzung nach der Anschaffung und besonders aus einem tatsächlichen Abbruch in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Anschaffungsgeschäft, dh. bei Abbruch innerhalb von 3 Jahren (H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 4 EStH 1996).

Beweislast: Entkräftet der Stpfl. den Anscheinwert für Abbruchabsicht, der sich aus einem Beginn des Abbruchs innerhalb von 3 Jahren seit dem Anschaffungsgeschäft ergibt, so trägt das FA (wieder) die objektive Beweislast, daß das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde (vgl. BFH v. 13. 11. 79 VIII R 93/73, BStBl. II 1980 S. 69 [s. dazu o. V., HFR 1980 S. 55]; v. 9. 7. 85 IX R 53/80, BFH/NV 1986 S. 217; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 5 EStH 1996: Entkräftung des Anscheinbeweises durch Gegenbeweis des Stpfl. möglich; s. u.); dh. wenn unter Berücksichtigung der das FA treffenden Amtsermittlungspflicht (§ 88 AO) und der den Stpfl. treffenden Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) nicht festgestellt werden kann, daß der Stpfl. das noch nicht verbrauchte Gebäude in der Absicht des Abbruchs angeschafft hat, dann hat die Besteuerung so zu erfolgen, als wenn keine Abbruchabsicht bestand.

Bindung des Stpfl. an seine Erklärung gegenüber der GrErwSt.-Stelle, das Gebäude in Abbruchabsicht erworben zu haben, besteht für die estl. Beurteilung; so Hess. FG v. 30. 1. 80, EFG S. 323, rkr.; FG Hamb. v. 25. 8. 80, EFG 1981 S. 79, rkr.; s. auch HHSp./SPANNER, § 4 AO Rz. 210; grundsätzlich aA TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 61.

Dreijahresfrist: Sie rechnet uE vom Anschaffungsgeschäft (Vertragsabschluss, s. o.). „Abbruch“ ist hinsichtlich der Dreijahresfrist uE der Beginn des Abbruchs als Bekundung der Abbruchabsicht (glA BFH v. 13. 11. 79 VIII R 93/73, BStBl. II 1980 S. 69). Dazu gehören auch vorbereitende Arbeiten wie der Auftrag zur Bauplanung (glA SEITHEL, DStR 1971 S. 525).

► *Abbruch innerhalb von 3 Jahren* (s. Anm. 671) spricht aber nur im Zweifel für Abbruchabsicht, nicht aber wenn – wie im Fall BFH v. 6. 2. 79 VIII R 105/75 (BStBl. II S. 509) – feststeht oder jedenfalls dem Stpfl. nicht widerlegt worden ist, daß er zZ der Anschaffung das Gebäude nur umbauen wollte; daher kam es im Fall BFH aaO auf die Berechnung der Dreijahresfrist nicht an.

► *Überschreitung der Dreijahresfrist* führt nicht ohne weiteres zu dem Anscheinsbeweis, daß die bei der Anschaffung unstreitig vorhanden gewesene Abbruchabsicht aufgegeben worden sei; vgl. Hess. FG v. 30. 1. 80, EFG S. 382, rkr. GGf. kann sich die Abbruchabsicht aus einer den Abbruch einschließenden Planung mit antragsgemäßer Erteilung des Bauscheins unter Abbruchauflage so eindeutig ergeben, daß es für den Beweis des ersten Anscheins auf die – zufällige oder gezielte – Verzögerung des tatsächlichen Abbruchbeginns über den Zeitraum von 3 Jahren ab Erwerb hinaus nicht ankommt. In besonders gelagerten Fällen, zB bei großen Arrondierungskäufen, kann auch bei einem Abbruch mehr als 3 Jahre nach dem Anschaffungsgeschäft der Beweis des ersten Anscheins für Abbruchabsicht sprechen (BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 aaO; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 6 EStH 1996).

► *Widerlegung des Anscheinsbeweises* durch den Stpfl. ist möglich (vgl. BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620; SEITHEL, DStR 1971 S. 525; SCHUHMAN, StBp. 1974 S. 77; vgl. den Fall BFH v. 12. 10. 65 I 143/63, StRK EStG § 7 R. 158; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 5 EStH 1996). Der Stpfl. kann zB nachweisen, daß die beabsichtigte Nutzung deshalb unterblieb, weil die Anschaffung sich als Fehlmaßnahme erwies (BFH GrS 1/77 aaO). Gegen Abbruchabsicht spricht es zB, wenn der Stpfl. nach der Anschaffung Baupläne für einen Umbau entwerfen läßt, sich dann aber – zB wegen mangelnder Rentabilität der Aufwendungen – zum Abbruch entschließt (glA FG München v. 11. 7. 67, EFG 1968 S. 16, rkr.: Entschluß zum Abbruch 3 Jahre, Abbruch 6 Jahre nach der Anschaffung; FG Münster v. 21. 8. 75, EFG 1976 S. 72, rkr.; aA BFH v. 18. 3. 65 IV 61/62 U, BStBl. III S. 320, wenn der Stpfl. sich über die wirtschaftliche Notwendigkeit des Abbruchs bereits bei der Anschaffung klar war und – so ist BFH aaO wohl zu verstehen – ihm die Notwendigkeit durch die Umbaupläne nur bestätigt wurde; ähnlich BFH v. 4. 12. 84 IX R 5/79, BStBl. II 1985 S. 208). Erst recht spricht es gegen Abbruchabsicht, wenn der Stpfl. mit dem Umbau beginnt, ihn dann aber einstellt und das Gebäude abbricht (vgl. BFH v. 19. 5. 61 VI 127/60 U, BStBl. III S. 354). Wenn der Stpfl. unwiderlegt geltend macht, daß er beim Kauf die Absicht gehabt habe, das Gebäude umzubauen, und erst von dem mit der Planung beauftragten Architekten erfährt, daß der Umbau zu teuer und technisch riskant sei, und sich deshalb zum Abbruch entschließt, liegt ein Erwerb ohne Abbruchabsicht vor (vgl. BFH v. 6. 2. 79 VIII R 105/75, BStBl. II S. 509; v. 15. 10. 96 IX R 2/93, BStBl. II 1997 S. 325 betr. Totalabriß statt Teilabbruch: nur Anteil für Teilabbruch gehört zu HK). Ebenso kann der Erwerber die Abbruchabsicht widerlegen, wenn er nachweist, „daß ihm die mangelnde Eignung des Gebäudes für seine Zwecke bei Kaufabschluß nicht bekanntgewesen sei“ (BFH v. 9. 7. 85 IX R 53/80, BFH/NV 1986 S. 217).

Bestimmtheit der Abbruchabsicht: Der Stpfl. muß beim Erwerb die Absicht gehabt haben, das Gebäude in *bestimmter Zeit* abzubauen (glA FG Münster v. 20. 5. 65, EFG S. 477, rkr.). Die Absicht, ein Gebäude „zu gegebener Zeit“, dh. nach Ablauf seiner technischen oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer, bes. bei Änderung der Verhältnisse, abzubauen, hat fast jeder Kaufmann; sie ist unbeachtlich (zust. FG Nürnberg v. 6. 11. 70, EFG 1971 S. 67, rkr.). Auch wenn der Stpfl. bei der Anschaffung die Absicht hatte, das Gebäude in bestimmter Zeit abzubauen,

chen, und diese Absicht verwirklicht, ist die Abbruchabsicht unerheblich, wenn zwischen dem Anschaffungsgeschäft und dem in Aussicht genommenen Beginn des Abbruchs eine so lange Zeit liegt, daß bei der Anschaffung des Gebäudes seine Nutzung im Vordergrund steht (vgl. BFH v. 13. 11. 79 VIII R 93/73, BStBl. II 1980 S. 69; Bei 10 Jahren ist dies der Fall; v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358 mwN: Absicht der Einkunftserzielung maßgebend).

672 b) Änderung der Verwendungsabsicht

Bedeutung der tatsächlichen Verwendung des angeschafften Gebäudes:

Der BFH macht die Beurteilung der AK eines in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes nicht nur von der zZ des Anschaffungsgeschäfts bestehenden Absicht, sondern zusätzlich vom tatsächlichen Abbruch abhängig. Denn wenn das Gebäude zunächst genutzt und erst nach einem der folgenden Bilanzstichtage abgebrochen wird, ist es zunächst mit seinen AK zu aktivieren, und erst beim Abbruch ist der Restbuchwert nach der Rspr. auf den angeschafften Grund und Boden oder auf ein anderes hergestelltes WG umzubuchen (s. Anm. 693 über AfA). Die Abbruchabsicht allein ist also ein für die Qualifizierung der AK des Gebäudes unvollständiges Tatbestandsmerkmal. Daraus folgt uE, daß auch eine von der zZ der Anschaffung bestehenden Absicht *abweichende tatsächliche Verwendung* des angeschafften Gebäudes die Qualifizierung seiner AK beeinflusst, und zwar rückwirkend auf den Anschaffungszeitpunkt (§ 175 Satz 1 Nr. 2 AO; aA BEISSE, Inf. 1978 S. 534, der offenbar einen neuen, selbständig wirkenden Vorgang annimmt). Eine nochmalige Änderung der Verwendungsabsicht bildet dagegen uE einen neuen Vorgang und beeinflusst nicht mehr die Qualifizierung der AK. Im einzelnen ergibt sich bei dieser Auffassung folgendes:

Aufgabe der Abbruchabsicht, die zZ des Anschaffungsgeschäfts bestand: Boden und Gebäude sind mit den auf sie entfallenden Teilen der AK zu aktivieren. Erfolgte die Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte von Boden und Gebäude aus der Sicht der Stpfl. (s. Anm. 311) und wurde der Teilwert des Gebäudes, weil der Stpfl. seine Abbruchabsicht erst nach dem folgenden Bilanzstichtag aufgab, entsprechend niedrig geschätzt, ist er aber unter Berücksichtigung der weiteren Nutzung höher zu schätzen, so ist die Aufteilung uE rückwirkend zu berichtigen, desgl. ggf. die Höhe der bereits vorgenommenen AfA, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nunmehr länger zu schätzen ist (wurden die AK des Gebäudes, weil der Stpfl. ursprünglich nur den Boden nutzen wollte, sogleich voll als AK des Bodens gebucht, so ist der auf das Gebäude entfallende Teil der AK entsprechend umzubuchen; glA ERHARD, StBp. 1968 S. 125 f.).

Neubau statt Nutzung des Bodens: Erwirbt der Stpfl. das bebaute Grundstück in der Absicht, das nicht verbrauchte Gebäude abzurechen und nur den Boden zu nutzen (zB als „Sperrgrundstück“), errichtet er dann aber nach Abbruch einen Neubau, so können die AK des Gebäudes, da sie nach BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620, 625) zunächst auf dem Gebäudekonto zu aktivieren sind, beim Abbruch nicht mehr auf AK des Bodens umgebucht werden, da sie tatsächlich für die Herstellung eines anderen WG aufgewendet worden sind. Restbuchwert und Abbruchkosten abzüglich Materialerlös sind daher als HK des Neubaus zu behandeln.

Nutzung des Bodens statt Neubau: Es gilt Entsprechendes wie im vorstehend behandelten Fall; dh. der nach dem Abbruch als HK des geplanten Neubaus auf dem Gebäudekonto aktiviert gebliebene Restbuchwert der AK des Gebäudes ist uE auf den Boden umzubuchen (glA DStPr. EStG § 5 Akt Nr. 51), es sei denn,

daß der Stpfl. seine Bauabsicht aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat (zB wegen eines inzwischen erlassenen Bauverbots), nicht verwirklichen kann; dann sind Restbuchwert und Abbruchkosten wie Aufwendungen für einen fehlgeschlagenen (zB wegen Verstoßes gegen ein Bauverbot wieder abgebrochenen) Bau im Jahr des Abbruchs auszubuchen (glA OFFERHAUS, StBp. 1978 S. 290; stets für Ausbuchung BEISSE, Inf. 1978 S. 534; JACOBS, StbKongrRep. 1979 S. 171).

Andere Herstellung als ursprünglich geplant (zB Parkplatz statt Gebäude): Der Restbuchwert des Gebäudes usw. ist uE als HK des tatsächlich hergestellten WG zu behandeln (aA anscheinend BEISSE aaO).

c) Wertopfertheorie; Zweck des Abbruchs

673

Wertopfertheorie: BFH v. 21. 6. 63 VI 330/61 U (BStBl. III S. 477), ging noch davon aus, daß Restbuchwert und Abbruchkosten beim Boden als zusätzliche AK zu aktivieren sein (glA wohl GRIEGER, BB 1965 S. 573; RICHTER, StBp. 1966 S. 130, wenn das Gebäude wirtschaftlich noch verwendbar war).

► *Inhalt der Theorie:* Diese Auffassung beruht auf der sogenannten *Wertopfertheorie* der älteren Rspr. (zur Entwicklung der Rspr. vgl. HELLEWEG, StuW 1965 Sp. 495). Nach dieser Auffassung „opfert“ der Stpfl. den Altbau zuzüglich der Abbruchkosten zugunsten des Neubaus oder mangels eines solchen zugunsten des Bodens.

► *Aufgabe der Theorie durch den BFH:* Dieser Theorie hat sich der Große Senat des BFH in seinem Beschluß vom 12. 6. 78 (GrS 1/77, BStBl. II S. 620/623) nicht angeschlossen. Allerdings führt GrS 1/77 die frühere Rspr. insoweit weiter, als bei einem in Abbruchabsicht erworbenen bebauten Grundstück dann der volle Kaufpreis als AK des Grund und Bodens behandelt wird, wenn das Grundstück nicht bebaut wird; in diesem Fall wird das alte Gebäude objektiv als wertlos betrachtet, da das alleinige Ziel des Erwerbs in dem Erwerb einer freien Fläche, also des unbebauten Grund und Bodens ist (vgl. BFH v. 12. 6. 78 aaO S. 625). Auch bei wirtschaftlichem Verbrauch wird der volle Kaufpreis zB dann dem Grund und Boden zugerechnet, wenn sich die Beteiligten (Veräußerer und Erwerber) beim Vertragsabschluß über den Abbruch einig sind und wenn anschließend ein andersartiges Gebäude gebaut wird (vgl. BFH v. 15. 2. 89 X R 97/87, BStBl. II 1989 S. 604; so auch KARRENBAUER, BB 1985 S. 2295 betr. objektiv wertlose Gebäude; s. dazu Anm. 684).

Gegen die Wertopfertheorie BFH v. 3. 12. 64 IV 422/62 S, BStBl. III 1965 S. 323; v. 28. 3. 73 I R 115/71, BStBl. S. 678; zur früheren Diskussion und Ablehnung der Wertopfertheorie s. zB ZITLAFF, BB 1954 S. 254 u. 1956 S. 495; WALL, WpG. 1957 S. 548; SCHINDELE, Grundstücke und Gebäude in der Bilanz, Schriftenreihe des BB Heft 14 S. 48 ff.; THIEMANN, DStZ 1956 S. 48; GÜBBELS, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 115; HOFFMANN, FR 1964 S. 385. Für Behandlung der *Abbruchkosten* als Betriebsausgaben s. zB HEUER, StJb. 1959/60 S. 403; BAUER, FR 1960 S. 123; GÜBBELS, StJb. 1959/60 S. 217 ff., 1963/64 S. 239, FR 1965 S. 135, 1967 S. 245, StRK-Anm. EStG § 7 R. 83 u. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 115. Für Aktivierung beim Boden HANRATHS, BStA 1959 S. 321; KAATZ, FR 1960 S. 128.

Zweck des Abbruchs: Seit Aufgabe der Wertopfertheorie (s. o.) stellt die Rspr. darauf ab, ob der Erwerber eines bebauten Grundstücks schon beim Anschaffungsgeschäft die Absicht hat, das Gebäude abzureißen (vgl. grundlegend BFH v. 12. 6. 78 aaO; s. auch die Rspr. in Anm. 672). Dabei ist der Zweck des Abbruchs insoweit von Bedeutung, als der Restwert und die Abbruchkosten bei Schaffung eines WG (zB Gebäude, Parkplatz) den HK dieses neuen WG zugerechnet werden (vgl. BFH v. 12. 6. 78 aaO S. 624 f.). Ist der Zweck hingegen die Schaffung eines unbebauten Grundstücks, das als freie Fläche – also unbebaut –

genutzt werden soll, so wird der gesamte Kaufpreis (einschl. des Restbuchwerts des alten Gebäudes) sowie die Abbruchkosten den AK des Grund und Bodens zugerechnet (BFH v. 12. 6. 78 aaO S. 625; zur Rspr. des BFH s. auch unsere Stellungnahme in Anm. 688).

674 Einstweilen frei.

3. Abbruchabsicht erst nach Anschaffung oder Herstellung

675 a) Allgemeines

Gemeint sind hier Gebäude, bei denen der Stpfl. den Entschluß zum Abbruch erst nach ihrer Anschaffung oder Herstellung gefaßt hat. Dazu rechnet auch ein Gebäude, das der Stpfl. zZ der Anschaffung umbauen wollte (s. dazu Anm. 655 f.), dessen Umbau er aber auf Grund von nach der Anschaffung erworbenen Kenntnissen oder eingetretenen Ereignissen nicht durchführt, sondern durch Abbruch und Neubau ersetzt (glA FG Münster v. 21. 8. 75, EFG 1976 S. 72, rkr.; ähnlich BFH v. 15. 10. 96 IX R 2/93, BStBl. II 1997 S. 325; aA FG Nürnberg v. 1. 12. 72, StBp. 1973 S. 60); s. auch Anm. 671. Auch ein Gebäude, das der Stpfl. nach seinen zZ der Anschaffung bestehenden Absichten gern abgebrochen hätte, aber nicht abrechen durfte (zB wegen Denkmalschutzes), dessen Abbruch aber später gestattet wird, fällt hierunter (glA DStPr. EStG § 7 Nr. 37).

Anlaß des Abbruchs: Es macht keinen Unterschied, ob der Stpfl. das Gebäude freiwillig (wenn auch wegen wirtschaftlichen Zwangs) oder auf Grund behördlicher oder gerichtlicher Anordnung abbricht.

676 b) Restbuchwert des Gebäudes

Abbruch eines verbrauchten Gebäudes: Wird ein Gebäude abgebrochen, weil es objektiv technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist (zB wegen Baufälligkeit oder nachhaltig mangelnder betrieblicher Nutzungsmöglichkeit), so ist der Restbuchwert nach § 7 Abs. 1 Satz 5 im Weg der Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung abzusetzen.

GlA BFH v. 6. 10. 61 VI 114/60, StRK EStG § 7 R. 83; v. 21. 6. 63 VI 330/61 U, BStBl. III S. 477; v. 3. 12. 64 IV 422/62 S, BStBl. 1965 S. 323 mit Zustimmung des I. und VI. Senats; v. 18. 3. 65 IV 61/62 U, BStBl. III S. 320; v. 12. 10. 65 I 143/63, StRK EStG § 7 R. 158; auch wenn die Abnutzung fast ausschließlich schon beim Vorbesitzer eingetreten war; v. 15. 10. 65 VI 239/64, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 319; v. 6. 11. 68 I 64/65, BStBl. II 1969 S. 35; v. 28. 3. 73 I R 115/71, BStBl. II S. 678; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 624; H 44 (AfaA) EStH 1996; MÄRKLE, FR 1973 S. 533; gegenteilige ältere Rspr. ist überholt. Der *Schrottwert* bleibt idR unberücksichtigt (s. § 7 Anm. 155 und § 6 Anm. 680 über Abbruchmaterial).

Abbruch eines noch nicht verbrauchten Gebäudes: War das Gebäude technisch noch nicht verbraucht, so ist es doch infolge des Entschlusses des Stpfl. zum Abbruch wirtschaftlich verbraucht und sein Restbuchwert (jedenfalls bei Gebäuden des Betriebsvermögens, s. u.) gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 abzusetzen.

GlA BFH v. 28. 3. 73 I R 115/71, BStBl. II S. 678; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 624; FG Bremen v. 17. 8. 66, EFG 1967 S. 63, rkr.; O. V., DB 1969 S. 1915.

Einschränkungen: Nach BFH v. 6. 3. 79 VIII R 110/74 (BStBl. II S. 551) ist § 7 Abs. 1 Satz 5 nicht anwendbar bei einem Gebäude des *Privatvermögens*, das nicht zur weiteren Einkunftszielung, sondern zB zur Veräußerung des baureifen Grund und Bodens abgebrochen wird (zust. O. V., HFR 1979 S. 421; SCHELLENBERGER, FR 1980 S. 32). Gegen Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 Satz 5 bei Zerstörung des Gebäudes auch RING, Inf. 1979 S. 145 u. DStZ 1980 S. 158; zust. SCHUHMAN, Inf. 1980 S. 509 f.). Für Zurech-

nung des Restbuchwerts und der Abbruchkosten zu den HK eines Ersatzgebäudes, wenn es wegen der Bedürfnisse des späteren Mieters errichtet wird, FG Nürnberg v. 1. 12. 72, StBp. 1973 S. 69.

Umbau unter teilweiseem Abbruch eines noch nicht verbrauchten Gebäudes: Für den abgebrochenen Gebäudeteil gilt das gleiche wie bei vollem Abbruch (glA DRENSECK, FR 1985 S. 247; BFH v. 20. 4. 93 IX R 122/88, BStBl. II S. 504/505; v. 10. 5. 94 IX R 26/89, BStBl. II S. 902; v. 15. 12. 96 IX R 2/93, BStBl. II 1997 S. 325/326 unter 2 b). Bei Teilabbruch ist darauf zu achten, ob nachträgliche HK bzgl. des Umbaus vorliegen (s. dazu Anm. 482 u. 655 f); in derartigen Fällen ist uU keine AfA möglich (abhängig von dem Einzelfall).

Erbbaurecht: Bestellt der Eigentümer eines privaten Grundstücks einem Dritten ein Erbbaurecht und bricht dieser das auf dem Grundstück stehende Gebäude entsprechend der ihm vom Eigentümer im Erbbaurechtsvertrag eingeräumten Berechtigung ab, so wird der Erbbauberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer; die Hingabe des Gebäudes kann Werbungskosten zur Erzielung der Erbbauzinsen bilden, soweit nicht in den Erbbauzinsen ein Entgelt für das Gebäude enthalten ist und sofern der Eigentümer nicht das Grundstück mit Gebäude angeschafft hat in der Absicht, daran ein Erbbaurecht zu bestellen und dabei den Wert des Gebäudes zu opfern (vgl. BFH v. 19. 1. 82 VIII R 102/78, BStBl. II S. 533; für Absetzung des Gebäudes nach § 7 Abs. 1 Satz 5 SÖFFING, Inf. 1978 S. 289).

Einstweilen frei.

677–678

c) Abbruchkosten

679

Abbruchkosten eines verbrauchten Gebäudes sind entsprechend dem Gebäude selbst zu behandeln, dh. sie sind sofort abziehbare Betriebsausgaben, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe des Restbuchwerts des Gebäudes, wenn das Gebäude nicht in Abbruchabsicht erworben wurde.

glA BFH v. 3. 12. 64 IV 422/62 S, BStBl. III 1965 S. 323; v. 6. 11. 68 I 64/65, BStBl. II 1969 S. 35; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 2 iVm. Satz 1 Nr. 1 u. 2 EStH 1996; HOFFMANN, StuW 1966 Sp. 210. Überholt ist die ältere Rspr., die Aktivierung der Abbruchkosten beim Neubau mangels eines solchen also folgerichtig wohl beim Boden – verlangte; vgl. BFH v. 2. 6. 59 I 74/58 S, BStBl. III S. 323; v. 19. 5. 61 VI 127/60 U, BStBl. III S. 354; VI 157/63 v. 23. 3. 64, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 110.

Bei *teilweisem Abbruch* (der gewöhnlich mit einem Umbau verbunden ist) gilt Entsprechendes wie beim ganzen Abbruch, dh. der Restbuchwert der abgerissenen Gebäudeteile ist auszubuchen, solange – zB aufgrund der Änderung der Wesensart oder der wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; s. Anm. 482 u. 655 f) – keine nachträglichen HK vorliegen (glA BFH v. 1. 2. 62 IV 74/60 U, BStBl. III S. 272; v. 27. 8. 53 IV 33/53, StRK EStG § 4 R. 194; beide Urteile betreffen Betriebsgebäude; v. 6. 10. 61 VI 114/60, StRK EStG § 7 R. 83 betr. Privatgebäude; v. 4. 12. 84 IX R 5/79, BStBl. II 1985 S. 208/209; v. 20. 4. 93 IX R 122/88, BStBl. II S. 504/505: Die entwickelten Grundsätze zum Totalabbruch sind auch beim Teilabbruch anwendbar; vgl. BFH v. 15. 12. 96 IX R 2/93, BStBl. II 1997 S. 325; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 3 Buchst. a EStH 1996). Die Abbruchkosten sind unter den genannten Voraussetzungen laufende Betriebsausgaben (oder Werbungskosten, R 157 Abs. 1 EStR 1996; o. V., DSz 1970 S. 247), und nur die Kosten der Herstellung neuer Gebäudeteile sind aufgrund des Kriteriums der *Erweiterung* (s. Anm. 655 f) zu aktivieren (glA OFD Düss. v. 21. 3. 66, StEK EStG § 7 Nr. 40 = DB S. 480; OFD Hamb. v. 23. 2. 67, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 18 = BB S. 318; GRIEGER, BB 1965 S. 573; RICHTER, StBp. 1966 S. 31;

HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. Herne 1980 Tz. 837, halten Abbruchkosten für aktivierungspflichtige HK, wenn durch den Abbruch die Voraussetzungen für die Annahme von HK an dem betreffenden WG erfüllt sind, zB wenn die Nutzungsfähigkeit einer Halle durch die Entfernung von Zwischenwänden geändert wird; diese Auffassung ist uE durch die neuere Rspr. des IX. Senats bestätigt worden; s. dazu Anm. 655 a mwN).

Abbruchkosten eines noch nicht verbrauchten Gebäudes sind sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit die o.g. Voraussetzungen erfüllt sind (Erwerb ohne Abbruchabsicht, keine nachträglichen HK; zu weitergehenden Einschränkungen bei Werbungskosten s. BFH v. 6. 3. 79 VIII R 110/74 BStBl. II S. 551).

680 d) Abbruchmaterial

Volle Abschreibung: Das abgebrochene Gebäude ist grundsätzlich voll abzuschreiben, nicht nur bis auf den Wert des Abbruchmaterials; s. § 7 Anm. 155; dort auch darüber, daß nach der Rspr. ein Schrottwert bei Absetzungen gem. § 7 ausnahmsweise zu berücksichtigen ist (vgl. BFH v. 2. 12. 87 X R 19/81, BStBl. II S. 502/504). Beispiel vgl. HANRATHS (StBp. 1973 S. 255): Restbuchwert einer zwecks Neubaus abgebrochenen Halle 100 000 DM, darin enthalten 75 000 DM für die Stahlkonstruktion, die zum Neubau verwendet wird.

Wiederverwendung des Materials: Bei der Herstellung von WG des BV ist das aus dem Betrieb entnommene Material mit seinem Buchwert als HK zu bewerten, s. Anm. 463. Das aus dem abgebrochenen Gebäude entnommene Material ist daher mit seinem Anteil am Restbuchwert des Gebäudes bei den HK zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 5. 12. 63 IV 103/61 U, BStBl. III 1964 S. 299 betr. Privatvermögen); nur der verbleibende Restbuchwert des Gebäudes ist nach § 7 Abs. 1 Satz 5 abzusetzen.

Veräußerung des Materials: Wird das Material veräußert (an den Abbruchunternehmer oder an Dritte), so stellt sich die Frage, ob der Erlös mit dem Restbuchwert oder den Abbruchkosten verrechnet wird. Aus Vereinfachungsgründen bietet sich uE eine Verrechnung mit den Abbruchkosten an, da beide Vorgänge wirtschaftlich eng miteinander zusammenhängen und häufig auch der abbrechende Unternehmer das Abbruchmaterial verwertet. Verlangt man beim Erwerb eines Gebäudes in der Absicht des Abbruchs die Aktivierung der Abbruchkosten, so mindert sich daher uE der zu aktivierende Betrag um den Erlös für das Material. Wenn der Veräußerungserlös ermittelbar ist, bietet sich aber auch die korrekte Verrechnung mit dem Restbuchwert bei voller Aktivierung der Abbruchkosten an (vgl. dazu StBp. 1961 S. 15; zweifelnd SCHAAR, StWz. 1962 S. 67).

Beispiel: Restbuchwert des Gebäudes 100 000 DM, Abbruchkosten 7 000 DM, hierauf angerechneter Wert des Abbruchmaterials 2 000 DM. Möglichkeiten:

- I. Aufwand 100 000 DM AfaA; aktivierte HK aus Abbruch (7 000 \cdot 2 000 =) 5 000 DM;
- II. Aufwand (100 000 \cdot 2 000 =) 98 000 DM; aktivierte HK 7 000 DM.

681–683 Einstweilen frei.

684 4. Anschaffung eines verbrauchten Gebäudes in Abbruchabsicht

Anschaffungskosten: War das abgebrochene Gebäude technisch oder wirtschaftlich verbraucht, so ist anzunehmen, daß weder der Veräußerer für das Gebäude etwas verlangte noch der Erwerber für das Gebäude etwas bezahlen

wollte (so zB im Fall FG Nürnberg v. 28. 6. 78, EFG 1979 S. 16, rkr., wo daher die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung noch dem Veräußerer zugestanden wurde). Dies gilt auch dann, wenn das alte Gebäude weiterhin technisch verwendbar ist, aber sowohl Veräußerer als auch Erwerber davon ausgehen, daß dem alten Gebäude aufgrund wirtschaftlichen Verbrauchs kein Wert zugemessen wird und das Grundstück eine Funktionsänderung – durch den Bau eines neuen (andersartigen) Gebäudes – erfährt und daher das alte Gebäude zum sofortigen Abbruch bestimmt ist (vgl. BFH v. 15. 2. 89 X R 97/87, BStBl. II 1989 S. 604 mwN betr. Bau eines Ladengeschäfts bei Abriß der bisherigen Schul- und Turnhallegebäude); die AK entfallen daher voll auf den Grund und Boden, nicht auf die HK eines an Stelle des abgebrochenen Gebäudes errichteten Neubaus; s. auch Anm. 313.

GIA BFH v. 6. 11. 68 I 64/65, BStBl. II 1969 S. 35; v. 28. 3. 73 I R 115/71, BStBl. II S. 678; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 625; H 33 a „Abbruchkosten“ Satz 3 Buchst. b) EStH 1996; RICHTER, StBp. 1966 S. 128; THADDEY, Inf. 1969 S. 145; ROSE/LUCKEY, DB 1976 Beil. 5 zu Heft 8.

„Verbrauchtes“ Gebäude: BFH v. 6. 11. 68 I 64/65 aaO spricht von einem „objektiv wertlosen“ Gebäude, BFH v. 28. 3. 73 I R 115/71 aaO von einem objektiv wertlosen oder technisch verbrauchten oder wirtschaftlich veralteten Gebäude. Objektive Wertlosigkeit wird dasselbe bedeuten wie technisches oder wirtschaftliches Verbrauchtsein. Anderenfalls bestände keine eindeutige Alternative gegenüber dem Erwerb eines noch nicht verbrauchten Gebäudes (vgl. auch BFH v. 15. 2. 89 X R 97/87 aaO).

Abbruchkosten bilden uU HK eines neuen WG, wenn der Abbruch mit der Herstellung in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht (s. dazu näher Anm. 686–687), anderenfalls AK des Grund und Bodens (vgl. H 33 a „Abbruchkosten“ Satz 3 EStH 1996).

Beispiel: Ist ein altes Gebäude schon für den Veräußerer wertlos und mindern die Abbruchkosten den Kaufpreis des Grund und Bodens, dessen Ertragswert den Kaufpreis und die Abbruchkosten übersteigen, dann gehören die Abbruchkosten als Anschaffungsnebenkosten zu den AK des Grund und Bodens (vgl. BFH v. 15. 2. 89 X R 97/87 aaO).

Abbruchmaterial s. Anm. 680.

Einstweilen frei.

685

5. Anschaffung eines noch nicht verbrauchten Gebäudes in Abbruchabsicht

a) Bedeutung der Verwendungsabsicht

686

War das abgebrochene Gebäude weder technisch noch wirtschaftlich verbraucht, so hängt die Behandlung der AK nach der Rspr. davon ab, zu welchem Zweck der Stpfl. das Grundstück erworben hat. Die folgenden Ausführungen gehen von der Voraussetzung aus, daß der Stpfl. seine zZ des Anschaffungsgeschäfts bestehende Verwendungsabsicht verwirklicht. Über Änderung der Verwendungsabsicht s. Anm. 672.

Anschaffungskosten des Bodens: Wollte der Stpfl. nach dem Abbruch des Gebäudes nur den Boden nutzen, so bilden die gesamten AK des bebauten Grundstücks zuzüglich der Abbruchkosten (abzüglich Materialerlös, s. Anm. 680) nach Ansicht des BFH AK des Bodens.

Vgl. BFH v. 21. 6. 63 VI 330/61 U, BStBl. III S. 477; v. 28. 3. 73 I R 115/71, BStBl. II S. 678; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 625; OFD Hamb. v. 23. 2. 67, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 18 = BB S. 318.

BFH v. 21. 6. 63 VI 330/61 aaO stützt sich allerdings auf die vom Großen Senat abgelehnte Wertopfertheorie (s. Anm. 673). Tatsächlich handelt es sich um die Frage der Behandlung eines Gesamtkaufpreises für Boden und Gebäude; beim Erwerber richtet sich die Behandlung des Kaufpreises nach Ansicht des BFH, jedenfalls in den Fällen der Anschaffung in Abbruchabsicht, nur nach seinen Absichten, nicht nach den Wertvorstellungen des Veräußerers (s. zu dieser Frage allg. Anm. 309; gegenteiliger Ansicht FG Münster v. 25. 9. 73, EFG 1974 S. 11, aufgehoben: Aufteilung der AK beim Erwerber so wie beim Veräußerer), im Zweifel nach dem Verhältnis der Teilwerte zueinander (BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 aaO S. 625; v. 15. 11. 78 I R 2/76, BStBl. II 1979 S. 299). Allerdings mindert die Abbruchabsicht nach Ansicht des BFH nicht den Teilwert des Gebäudes (vgl. BFH v. 16. 12. 81 I R 131/78, BStBl. II 1982 S. 320; s. ferner Anm. 693 über Einlage; glA BEISSE, Inf. 1978 S. 533). Der Kaufpreis ist daher auf Boden und Gebäude nach dem Verhältnis der Teilwerte ohne Berücksichtigung der Abbruchabsicht aufzuteilen (vgl. BFH v. 15. 11. 78 I R 2/76, BStBl. II 1979 S. 299; aA JACOBS, StbKongrRep. 1979 S. 162, 164: AK des Bodens). Wenn allerdings eine Abbruchverpflichtung – zB aufgrund einer Auflage des Veräußerers – im Kaufvertrag besteht, so wird das Gebäude als wirtschaftlich verbraucht und wertlos behandelt, so daß der Kaufpreis vollständig den AK des Grund und Bodens zugerechnet wird und dementsprechend keine Aufteilung erfolgt (vgl. BFH v. 22. 8. 84 I R 198/80, BStBl. II 1985 S. 126/128; v. 15. 2. 89 X R 97/87, BStBl. II S. 604; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 352; s. dazu Anm. 684). Die Abbruchkosten fallen unter den Begriff der AK des Bodens, wenn man sie zu den Maßnahmen rechnet, die dazu dienen, den angeschafften Boden betriebsbereit zu machen, s. Anm. 274.

Herstellungskosten eines neuen WG: Wollte der Stpfl. nach dem Abbruch des Gebäudes auf dem freigemachten Boden ein anderes WG herstellen (besonders zB ein Gebäude errichten, aber auch zB einen Parkplatz, FG Nürnberg. v. 13. 10. 82, EFG 1983 S. 223, rkr.) und tut er dies, so gehören der zZ des Abbruchs bestehende Restbuchwert des angeschafften Gebäudes (s. Anm. 693 über AfA) und die Abbruchkosten zu den HK des neuen WG.

Vgl. BFH v. 18. 3. 65 IV 61/62 U, BStBl. III S. 320; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 624; v. 15. 11. 78 I R 2/76, BStBl. II 1979 S. 299; v. 4. 12. 84 IX R 5/79, BStBl. II 1985 S. 208; FG Nürnberg. v. 6. 11. 70, EFG 1971 S. 67, rkr.; H 33 a „Abbruchkosten“, Satz 3 Buchst. a EStH 1996; SCHUHMAN, StBp. 1974 S. 73.

AA BFH v. 28. 3. 73 I R 115/71 (BStBl. II S. 678): AK des Bodens (glA FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 25. 11. 75, EFG 1976 S. 171, aufgehoben; MÄRKLE, FR 1973 S. 533; DSPr. EStG § 5 Akt. Nr. 51; FORMALCZYK, StBp. 1977 S. 80 u. 205). Allerdings machte der BFH aaO jene Bemerkung nur beiläufig und ohne Bezug auf den beurteilten Sachverhalt. Noch anders BIRKHOLZ, BB 1971 S. 350, FR 1971 S. 522: Dem Stpfl. geht es zwar nur um den Boden; die AK entfallen aber nicht nach seinen eigenen, sondern nach den Wertvorstellungen des Veräußerers auf Boden und Gebäude, mit diesen Teilen hat er sie zu aktivieren; bricht er das Gebäude erst im folgenden Wj. ab, so ist der Restbuchwert gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 auszubuchen, auch die Abbruchkosten sind sofort absetzbar.

Einzelfragen s. Anm. 693.

b) Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten des Bodens und Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes nach der Rechtsprechung

Begriff des neuen WG: Maßgebend für die Frage, ob der Stpfl. in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Abbruch ein neues WG hergestellt hat, ist der Begriff des WG. Darunter fällt nicht nur ein anstelle des abgebrochenen Gebäudes errichteter Neubau, sondern zB auch eine Straßen- oder Platzbefestigung (glA FG Nürnberg v. 13. 10. 82, EFG 1983 S. 223, rkr.; BEISSE, Inf. 1978 S. 534); dh. der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten sind als HK eines WG zu behandeln, soweit überhaupt in „unmittelbarem Zusammenhang“ (auf den BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620 abgestellt) mit der Anschaffung des abgebrochenen Gebäudes ein WG hergestellt wird. Wie sich jedoch aus Äußerungen von Richtern des BFH ergibt, will BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 aaO weitergehend eine Herstellung wohl schon dann annehmen und infolgedessen Restbuchwert und Abbruchkosten schon dann als HK eines WG behandeln, wenn der Stpfl. – ohne sonstige Aufwendungen vorzunehmen – das Grundstück *irgendwie nutzt*, zB als unbefestigten Lager- oder Parkplatz oder als Zufahrtstraße (BFH aaO S. 624 r. Sp.); er hat dann die Aufwendungen für Anschaffung und Abbruch des Gebäudes gemacht, um anstelle eines bebauten Grundstücks einen Lagerplatz „herzustellen“; als AK des Grund und Bodens sind die Aufwendungen nur in Ausnahmefällen zu behandeln, zB wenn der Stpfl. das Grundstück als Sperrgrundstück gegenüber Dritten verwendet.

Vgl. BFH aaO S. 624 r. Sp.; OFFERHAUS, StBp. 1978 S. 290; O. V., HFR 1979 S. 5: Die Annahme eines WG „Lagerplatz“ werde nicht daran scheitern dürfen, daß außer dem Abbruch des alten Gebäudes keine weiteren HK für die Errichtung des Lagerplatzes aufgewendet werden müßten.

Herstellung anstelle oder an der Stelle des abgebrochenen Gebäudes? Es ist uE zweifelhaft, ob der von BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620, 624) verlangte „enge wirtschaftliche Zusammenhang“ zwischen der Anschaffung des abgebrochenen Gebäudes und der Herstellung eines neuen WG nur dann vorliegt, wenn das neue WG örtlich genau „an der Stelle“, dh. auf der gleichen Bodenfläche errichtet wird, auf der das abgebrochene Gebäude gestanden hatte, oder ob es genügt, wenn die Herstellung auf dem gleichen Grundstück als wirtschaftliche Einheit „anstelle“ des abgebrochenen Gebäudes, wenn auch örtlich an einer anderen Stelle, erfolgt, wenn also das Grundstück statt in der Form der bisherigen Bebauung durch eine andere Bebauung genutzt wird.

Beispiel: Der Stpfl. kauft zur Gewinnung eines Park- und Lagerplatzes in Abbruchabsicht ein seinem Gewerbebetrieb benachbartes Grundstück mit einem alten, zwar noch nutzbaren, aber nur einen geringen Überschuß erbringenden Mietwohngebäude und einem großen Garten. Da die Mieter nicht sogleich ausziehen, schafft er Platzbefestigung und Lagerhalle neben dem Gebäude. Nach Auszug der Mieter bricht er das Gebäude ab und läßt die eingeebnete Grundfläche ungenutzt; über ihre spätere Verwendung ist er sich noch nicht schlüssig.

Für die erste Auffassung – Herstellung „an der Stelle“ des abgebrochenen Gebäudes – spricht der Wortlaut in BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620, 624 r. Sp.): „Wird an der Stelle des abgerissenen Gebäudes ein neues Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut hergestellt ...“ In diesem Sinn dann deutlich BFH v. 15. 11. 78 I R 2/76 (BStBl. II 1979 S. 299): Bei Abbruch einer Fabrikhalle und Errichtung eines Einkaufszentrums, bestehend aus Gebäuden, Parkplätzen, Ladeflächen usw., entfällt ein zu schätzender Teil des Restbuchwerts der Halle und der Abbruchkosten auf den Grund und Boden, soweit „ein Teil der freien Fläche nicht als Grundlage neuer WG diente“; insoweit fehlt es am wirtschaftlichen Zusammenhang zwi-

schen Abbruch und Herstellung. Ebenso (aus dem BFH) o. V., HFR 1979 S. 5: Es sei auf den jeweiligen unmittelbaren engen Zusammenhang abzustellen; sei der Abbruch nicht notwendig gewesen, um die Herstellung der neuen WG zu ermöglichen, so würden Restbuchwert und Abbruchkosten nicht bei den HK der neuen WG, sondern beim Boden zu erfassen sein. BFH v. 15. 11. 78 I R 2/76 aaO verlangte im entschiedenen Fall Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Boden und Gebäude (ohne Berücksichtigung der Abbruchabsicht), dann spätere Umbuchung des Gebäuderestwerts auf Grund und Boden sowie auf die neugeschaffenen WG (Gebäude, Parkplätze, Ladeflächen) entsprechend den anteilig auf diese WG entfallenden Teilen des Grund und Bodens, weil nur insoweit der von BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620) verlangte „enge wirtschaftliche Zusammenhang“ zwischen dem abgebrochenen Gebäude und den neuen WG bestehe. Im obigen Beispiel ist daher der Restbuchwert des Gebäudes voll auf Grund und Boden umzubuchen.

Diese Beurteilung stellt bei der Auslegung des Begriffs „enger wirtschaftlicher Zusammenhang“ auf den körperlichen, räumlichen Vorgang der Freimachung des Grund und Bodens durch den Abbruch ab. Im Beispielsfall war es der Zweck der Anschaffung des bebauten Grundstücks – die dann wirtschaftlich den Abbruch des für den Stpfl. wertlosen Gebäudes zur Folge hatte –, die Anlegung eines Parkplatzes und den Bau eines Lagerplatzes zu ermöglichen. Man kann daher uE auch in einem solchen Fall, in welchem die Neuerrichtung nur „anstelle“ des abgebrochenen Gebäudes erfolgt, den von BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 aaO verlangten engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Abbruch und Neuerrichtung bejahen.

Weitergehende wirtschaftliche Zwecke, die der Stpfl. durch die Anschaffung verfolgt (zB Schutz gegen Wettbewerb, gegen Lärm), ändern nichts daran, daß er die Aufwendungen für Grundstück und Gebäude als WG gemacht hat, und berechtigten daher nicht dazu, AK eines immateriellen WG (Geschäftswert, Umweltschutz) anzunehmen (glA KORN, KÖSDI 1979 S. 3269 gegen RING, Inf. 1969 S. 148).

Ein bereits vorhandenes anderes Grundstück mit oder ohne Gebäude und das angeschaffte Grundstück und Gebäude bilden verschiedene WG (s. Anm. 780). Die AK des in Abbruchabsicht angeschafften Gebäudes können daher nicht dem Buchwert eines anderen bereits vorhandenen Bodens oder Gebäudes zugeschlagen werden (glA KORN aaO S. 3270 gegen RING aaO S. 149).

Das weitere Schicksal des neuen WG richtet sich nach allgemeinen Regeln; dh. auch wenn der Stpfl. beabsichtigt, das neue WG später ebenfalls wieder abzubrechen, so steht doch die zwischenzeitliche Nutzung dieses WG im Vordergrund, seine HK können nicht wiederum einem an seiner Stelle hergestellten WG zugeschlagen werden (glA KORN, KÖSDI 1980 S. 3589; ausgenommen wenn das zunächst angeschaffte WG ohne wirtschaftlichen Nutzen für ganz kurze Zeit hergestellt wird, während der alsbaldige Neubau schon fest eingeplant ist).

688 c) Stellungnahme

Die Behandlung der AK eines noch nicht verbrauchten Gebäudes als HK des an seiner Stelle errichteten Neubaus ist uE nicht zwingend.

Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen AK- und HKBegriffs: BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 (BStBl. II S. 620) stützt sich zwar auf die Begriffe der AK und HK (S. 624, 625); diese Begriffe werden aber *steuerlich* ausgelegt, da nach GrS 1/77 „für die Bewertung der Wirtschaftsgüter ... grundsätzlich keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [besteht]“ (S. 625). Der Beschluß des Großen Senats v. 4. 7. 90 GrS 1/89 geht hingegen von der *Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen*

*HK*Begriffs aus (BStBl. II S. 830/833; s. Anm. 47 f.). Dementsprechend können uE die handelsrechtlichen Definitionen der AK und HK auch bei dem Abbruch von Gebäuden steuerlich angewandt werden (s. Anm. 281 u. 455). Fraglich ist, ob die Rspr. GrS 1/77 unverändert Bestand haben kann. Hier sind – trotz der Bezugnahme von GrS 1/89 auf GrS 1/77 (BStBl. II 1990 S. 835 r. Sp.) – nach der Verabschiedung des BiRiLiG uE Zweifel angebracht, da im handelsrechtlichen Schrifttum der Restbuchwert des alten Gebäudes und die Abbruchkosten teilweise abweichend von der Rspr. des Großen Senats behandelt werden (vgl. KARRENBauer, und KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 253 HGB Rz. 21 u. § 255 Rz. 48 f.; ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 374). Der Unterschied besteht vor allem darin, daß der BFH – abweichend vom handelsrechtlichen Schrifttum, das bei Aktivierung die Aufwendungen dem Grund und Boden zuordnet (vgl. ebenda) – der Auffassung folgt, daß die Aufwendungen für das Gebäude (zB Restbuchwert) und den Abbruch enger mit der Herstellung des neuen WG als mit der Anschaffung des Bodens zusammenhängt (GrS 1/77 v. 12. 6. 78 aaO S. 625). Obwohl der BFH schon in jenem Beschluß auf eine derartige mögliche Divergenz zwischen Handels- und Steuerrecht hingewiesen hat (vgl. GrS 1/77, BStBl. II S. 625 r. Sp.), hat der Große Senat im Beschluß v. 4. 7. 90 trotz Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu diesen unterschiedlichen handels- und steuerrechtlichen Auffassungen nicht Stellung bezogen (vgl. GrS 1/89, BStBl. II S. 833 betr. Maßgeblichkeit und S. 835 betr. Abbruch; s. auch BFH v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358/359).

Abbruchkosten als Anschaffungsnebenkosten des Grund und Bodens:

Durch den Abbruch wird der Boden in einen anderen, nämlich baureifen Zustand versetzt, nicht aber irgend etwas für die Herstellung des neuen Gebäudes geleistet. Wenn man ein bebautes Grundstück erwirbt, um es neu zu bebauen, so führt man das Grundstück durch den Abbruch in den betriebsbereiten Zustand, also der Herstellung eines unbebauten (also neu bebaubaren) Grundstücks. War das Ziel des Erwerbs ein unbebautes Grundstück, so gehören die Abbruchkosten aufgrund des Merkmals der „Versetzung in den betriebsbereiten Zustand“ (§ 255 Abs. 1 HGB) zu den Anschaffungsnebenkosten (s. Anm. 282 d, 295; ebenso KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 HGB Rz. 48 f.; KARRENBauer, BB 1985 S. 2295 u. 2296).

Restbuchwert des alten Gebäudes als AK des Grund und Bodens bei

Abbruchabsicht: Besteht eine Abbruchabsicht bei Erwerb eines bisher bebauten Grundstücks, so wird der Kaufpreis aus der Sicht des Erwerbers nur den Erwerb eines bebaubaren Grundstücks betreffen. Dies ergibt sich uE aus dem Grundsatz der Einzelbewertung (vgl. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 374). Es ist mit dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; s. Anm. 89) nicht zu vereinbaren, den Wert des alten, abzubrechenden Gebäudes (zB Restbuchwert) den AK eines *neuen* Gebäudes zuzuordnen, da es aufgrund des Abrisses *nicht* als Bestandteil in das neue WG Gebäude eingeht. Vielmehr wird der Kaufpreis idR dafür bezahlt und damit auch der Restbuchwert des alten Gebäudes beglichen, um ein unbebautes, bebaubares Grundstück zu erwerben. Entsprechend der AK-Definition gehört somit bei Abbruchabsicht der gesamte Kaufpreis (einschl. Restbuchwert des Veräußerers für das alte Gebäude) zu dem Anschaffungspreis (s. Anm. 285) des Grund und Bodens (vgl. KARRENBauer, BB 1985 S. 2295; DERS. in KÜTING/WEBER IV. § 253 HGB Rz. 21).

Dem Großen Senat des BFH schien diese Auslegung offenbar im wirtschaftlichen Interesse der Stpfl. „nicht gerechtfertigt“ (BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 625) zu sein,

so daß er sich vor der Zurechnung der Aufwendungen zu den (nicht nach § 7 absetzbaren) AK und HK des Bodens scheute (so andeutend BEISSE, Inf. 1978 S. 534 I. Sp.; o. V., HFR 1979 S. 5). Nach der früheren Rspr. wurden der Restbuchwert und die Abbruchkosten – dem Grund und Boden zugerechnet (so RFH v. 19. 12. 34, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 2. 6. 59 I 74/58 S, BStBl. III S. 323 mwN; s. dazu BIRKHOLZ, BB 1964 S. 385; STOCKHAUSEN, FR 1965 S. 226; HELLWEG, StuW 1965 Sp. 502; LITTMANN, Inf. 1969 S. 294; THADDEY, Inf. 1969 S. 145; RING, DStZ 1981 S. 123; HEIBEL, BB 1983 S. 551).

Abziehbarkeit der Abbruchkosten und des Restbuchwerts bei späterem Abbruch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist dann gegeben, wenn das alte Gebäude mit dem Grund und Boden ohne Abbruchabsicht, also zur Einkunftserzielung erworben wurde. In diesem Fall ist der Kaufpreis zunächst auf den Grund und Boden und auf das alte Gebäude aufzuteilen. Wird nach dem Erwerb festgestellt (s. Anm. 671 f.), daß das Gebäude aufgrund mangelnder Rentabilität oder technischen Verschleißes, der beim Abschluß des Vertrags über den Erwerb nicht bekannt war, abzureißen ist, so ist bei Abbruch des Gebäudes eine AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 vorzunehmen. In diesem Fall sind uE die Abbruchkosten ebenfalls sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Allerdings kann diese Auffassung bei dem Nachweis und der Widerlegung der Abbruchabsicht uU zu praktischen Schwierigkeiten führen. Hier sollte die Vermutung der Finanzverwaltung, nach der bei einem Abbruch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb idR ein „Erwerb mit Abbruchabsicht“ angenommen wird, bei der Darlegung nachvollziehbarer Gründe des Stpfl. (zB Vermietung des alten Gebäudes über ein Jahr; keine Abbruch- oder Bauplanung bei Vertragsabschluß) nicht zu streng gehandhabt werden und widerlegbar sein (vgl. H 33 a „Abbruchkosten“ Sätze 4 u. 5 EStH 1996).

689–692 Einstweilen frei.

693 d) Einzelfragen zum Abbruch (ABC)

Abfindungen (Abstandszahlungen), die im Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Gebäudes zur Ablösung von Nutzungsrechten Dritter an dem abzubrechenden Gebäude oder dem zu bebauenden Grund und Boden gezahlt werden, gehören nach der Rspr. zu den HK des Neubaus (so BFH v. 1. 10. 75 I R 243/73; BStBl. II 1976 S. 184; v. 9. 2. 83 I R 29/79, BStBl. II S. 451). UE ist diese Rspr. abzulehnen, da die Abfindungen mit der Einkunftserzielung der vergangenen Jahre zusammenhängen (vgl. hierzu BFH v. 27. 2. 91 IX R 14/87, BStBl. II S. 628 mit Verweis auf BFH v. 6. 5. 82 IV R 56/59, BStBl. II S. 691, wo Abfindungen im Zusammenhang mit einer Veräußerung als laufende Aufwendungen behandelt wurden). Für die vorzeitige Nutzungsmöglichkeit des alten Gebäudes ist ggf. für die Zeit bis zum ursprünglich vereinbarten Ende des Mietvertrags ein gesondertes immaterielles WG (s. § 5 Anm. 1273) oder – falls kein immaterielles WG vorliegt – ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (s. u. „Anmietung eines Gebäudes mit Abbruchabsicht“) anzusetzen; diese Position geht mit dem Abbruch unter und kann einem neuen WG „Gebäude“ nicht konkret zugeordnet werden (vgl. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. III. § 255 Anm. 325 „Abstandszahlungen“; ablehnend zur Rspr. auch GLADE, StbJb. 1978/79 S. 550: Es wird nur ein nicht konkretisierbarer Nutzen erworben).

Absetzungen für Abnutzung: Nutzt der Stpfl. das Gebäude noch zwischen Anschaffung und Abbruch, so ist der Kaufpreis auch dann, wenn man der Rspr. folgt, auf Boden und Gebäude aufzuteilen (s. dazu allg. Anm. 304–316); von den AK des Gebäudes sind AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (vgl. BFH v. 15. 12. 81 VIII R 116/79, BStBl. II 1982 S. 385; aA ROSE/TELKAMP, FR

1977 S. 429 u. SCHÜRER-WALDHEIM, StuW 1983 S. 225: nach der Nutzungsdauer bis zum voraussichtlichen Abbruch) vorzunehmen, und beim Abbruch ist der Restbuchwert des Gebäudes auf Boden oder Neubau umzubuchen (so BFH v. 18. 3. 65 IV 61/62 U, BStBl. III S. 320: „Der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes erhöht die Herstellungskosten des Neubaus“; v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620, 625 Abschn. 3 b; v. 15. 11. 78 I R 2/76, BStBl. II 1979 S. 299; BIRKHOLZ, BB 1964 S. 385). Würde man in dem Fall, daß der Stpfl. nur den Boden freimachen will, die gesamten AK sogleich als AK des Grund und Bodens behandeln, so würde der beim Gebäude tatsächlich noch eintretende und seiner Nutzung zuzurechnende Wertverzehr unberücksichtigt bleiben und der Gewinn zu hoch ausgewiesen werden.

Anmietung eines Gebäudes mit Abbruchabsicht: Mietet oder pachtet der Stpfl. ein Grundstück und bricht er ein darauf befindliches Gebäude ab, um ein anderes errichten zu können, so ist der Vorgang wirtschaftlich genauso zu beurteilen, als wenn er dem Verpächter die Abbruchkosten erstattet und dieser selbst abbricht. Es handelt sich in beiden Fällen um Aufwendungen zu dem Zweck, das gepachtete Grundstück nutzen zu können. UE gehören die Abbruchkosten nicht zu den HK des Neubaus, da durch den Abbruch nichts Neues geschaffen wird. Der Stpfl. erwirbt durch den Abbruch auch nicht entgeltlich ein immaterielles WG von einem Dritten (s. § 5 Abs. 2). Allenfalls ansetzbar wäre ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP). Für eine Rechnungsabgrenzung fehlt es aber bei einem unbefristeten und jederzeit kündbaren Miet- bzw. Pachtvertrag idR an einer „bestimmten Zeit“, da der Nutzen sich auf die voraussichtliche, dh. unbestimmte Pachtzeit auswirkt. Die Abbruchkosten sind daher uE sofort abziehbar. Wenn allerdings der Miet- bzw. Pachtvertrag eine Mindestlaufzeit enthält, so gilt diese als ein voraussichtlich „bestimmbarer Zeitraum“, so daß ein aktiver RAP angenommen werden kann (zweifelnd, ob HK des Neubaus oder sofort abziehbare Betriebsausgaben, o. V., DB 1970 S. 1151).

Einlage eines Gebäudes mit Abbruchabsicht:

► *Einlage in einen eröffneten Betrieb:* BFH v. 7. 12. 78 I R 142/76 (BStBl. II 1979 S. 729, 732) und v. 9. 2. 83 I R 29/79 (BStBl. II S. 451) wenden den Grundsatz, daß die AK des Gebäudes zu den HK eines nach dem Abbruch auf dem gleichen Grundstück hergestellten Gebäudes gehören, auch dann an, wenn der Stpfl. ein technisch und wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude in einen eröffneten Betrieb einlegt und zu diesem Zeitpunkt bereits die Absicht hat, das Gebäude abzubauen und dafür ein anderes Gebäude zu errichten; die Abbruchabsicht mindere zwar im Fall der Betriebseröffnung nicht den Teilwert des Gebäudes auf 0,- DM (glA BEISSE, Inf. 1978 S. 533; H 33 a „Abbruchkosten“ Satz 8 EStH 1996), jedoch gehöre der beim Abbruch bestehende Buchwert des Gebäudes zu den HK des neuen Gebäudes. Werde die Planung aufgegeben und das Grundstück veräußert, so könnten die vor Baubeginn angefallenen HK auf 0 DM abgeschrieben werden (BFH v. 9. 2. 83 I R 29/79 aaO).

► *Einlage in einen laufenden Betrieb oder in Sonderbetriebsvermögen:* Es wird das gleiche gelten müssen wie bei der Einlage in einen eröffneten Betrieb (glA H 33 a „Abbruchkosten“ Satz 1 Nr. 4 EStH 1996), ebenso bei der Entnahme. Die Einlage wird als *anschaffungsähnlicher Vorgang* behandelt. Wenn bei der Einlage die Absicht bestand, das alte Gebäude abzubauen und einen Neubau zu errichten, so gehören nach den Grundsätzen der Rspr. die Abbruchkosten und der (Restbuch-)Wert des alten Gebäudes zu den HK des neuen Gebäudes.

Vgl. BFH v. 10. 2. 88 VIII R 352/82, BFH/NV S. 704 mwN; gegen BFH WÖLFEL (BB 1980 S. 1253): Einlage und Entnahme seien nicht iS der Rspr. zum Gebäudeerwerb in

Abbruchabsicht einer tatsächlichen Anschaffung gleichzustellen; glA FG Ba.-Württ. v. 18. 7. 79 (DB S. 2402) bei Entnahme eines noch nicht verbrauchten Betriebsgebäudes und Ersetzung durch ein privates Mietwohnhaus: AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 bei den Einkünften aus VuV im Jahr des Abbruchs. UE sind die Entscheidungen des BFH folgerichtig, sie verstärken aber das Bedenken, daß hier im Grunde die alte Wertopfertheorie angewendet wird (s. Anm. 688).

► *Weitere Fragen* vgl. SEITHEL, DStR 1971 S. 527 (alsbaldiger Abbruch nach Gesellschafterwechsel, nach Einbringung eines Betriebs usw. in eine PersGes. oder KapGes., Erwerb eines Betriebsgebäudes durch eine PersGes. von einem ihrer Gesellschafter).

Erbfall: Will ein Erbe ein geerbtes Gebäude abreißen, um auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten, so gehören der Restwert und die Abbruchkosten nach der Rspr. zu den HK des neuen Gebäudes (vgl. BFH v. 12. 9. 95 IX R 87/94, BFH/NV 1996 S. 302; Abbruchkosten keine Werbungskosten; v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358 betr. Abbruchkosten).

Mieterabfindung: Erwirbt der Stpfl. ein Grundstück und zahlt er dem Mieter oder Pächter eine Abfindung dafür, daß dieser die von ihm errichteten Bauten abbricht und das Grundstück vorzeitig räumt, so sind die Abfindungszahlungen uE nicht Teil der HK eines dann vom Stpfl. errichteten Gebäudes, sondern sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. FG Hamb. v. 5. 2. 87, EFG S. 344, rkr.).

Schenkung: Wenn ein Stpfl. schon im Zeitpunkt einer Schenkung eines bebauten Grundstücks beabsichtigt, das Gebäude abzureißen, so gehören der Restwert und die Abbruchkosten nach der Rspr. zu den HK den neuen Gebäudes (vgl. BFH v. 7. 10. 86 IX R 93/82, BStBl. II 1987 S. 330).

Teilwert: Geht der Buchwert des Grund und Bodens oder des Neubaus infolge der Zuaktivierung über den Teilwert hinaus, so rechtfertigt dies eine Teilwertabschreibung (glA JACOBS, StbKongrRep. 1979 S. 170). Nach der allg. Rspr. zum Teilwert besteht allerdings die Vermutung, daß ein Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises den Buchwert bezahlen würde (s. Anm. 590–591; KORN, KÖSDI 1979 S. 3269). Diese Vermutung ist aber widerlegbar (s. Anm. 596) und steht gerade in den hier in Betracht kommenden Fällen oft auf schwachen Füßen, wenn nämlich die Aufwendungen im Interesse des ganzen Betriebs gemacht werden, zB um eine ohne Erwerb des Nachbargrundstücks nötige Verlegung des Betriebs zu vermeiden (vgl. GLADE, StbJb. 1976/77 S. 190).

Umbau steht dem Abbruch jedenfalls dann gleich, wenn er unter weitgehendem Abbruch des in Abbruchabsicht erworbenen Gebäudes zu dessen grundlegender Umgestaltung führt (BFH v. 4. 12. 84 IX R 5/79, BStBl. II 1985 S. 208 betr. Umbau eines landw. Gebäudes in ein Einfamilienhaus; v. 20. 4. 93 IX R 122/88, BStBl. II S. 504). Dann bleibt der anteilige Buchwert der stehengebliebenen Gebäudeteile in den Büchern unverändert bestehen; der anteilige Buchwert der abgebrochenen Gebäudeteile und die Abbruchkosten sowie Umbaukosten bilden HK des neu gestalteten (umgebauten) Gebäudes (vgl. BFH v. 20. 4. 93 IX R 122/88 aaO unter 2.; v. 15. 10. 96 IX R 2/93, BStBl. II 1997 S. 325). UE bezieht sich der Grundsatz der Rspr., daß der Restbuchwert zu den HK des neugestalteten Gebäudes gehört, auf *jeden* Umbau mit teilweiseem Abbruch (glA DStPr. EStG § 4 BetrAusg. Nr. 142).

Unentgeltlicher Erwerb: Bei der Anschaffung eines Gebäudes werden hinsichtlich der Behandlung des Abbruchs von Gebäuden nach der neueren Rspr. der *entgeltliche Erwerb* und der *unentgeltliche Erwerb* gleichgestellt (vgl. zB BFH v. 7. 10.

86 IX R 93/82, BStBl. II 1987 S. 330; v. 7. 4. 87 IX R 100/83, BFH/NV 1988 S. 26; v. 6. 12. 95 X R 116/91, BStBl. II 1996 S. 358; s. auch Anm. 273). Im einzelnen:

► *Unentgeltlicher Erwerb aus betrieblichem Anlaß*: Der unentgeltliche Erwerb eines bebauten Grundstücks aus betrieblichem Anlaß aus dem Betriebsvermögen eines Dritten wird selten vorkommen. Der gemeine Wert des Grundstücks ist gewinnerhöhend als Betriebseinnahme und als fiktive AK zu behandeln, § 7 Abs. 2 EStDV. Der Vorgang kann aber uU als „Anschaffung in Abbruchabsicht“ behandelt werden. Es kommt nach der Rspr. zum Gebäudeabbruch auf den Zweck an, den der Stpfl. im Zeitpunkt der Einlage verfolgt; s. dazu oben unter „Einlage“, „Erbfall“ und „Schenkung“.

► *Unentgeltlicher Erwerb aus privatem Anlaß*: Beruht die Unentgeltlichkeit des Erwerbs eines Betriebsgrundstücks auf einem privaten Anlaß, so erwirbt der Stpfl. es im privaten Bereich, auch wenn er mit dem Erwerb betriebliche Zwecke verfolgt; er legt es anschließend in sein Betriebsvermögen ein. Über Beurteilung der Einlage, des Erbfalls und der Schenkung s. o.

Unrichtige Behandlung:

► *Unrichtigkeit*: Ist der Restbuchwert eines abgebrochenen Gebäudes unrichtigerweise aktiviert geblieben (beim Boden oder beim Neubau, obwohl er gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 hätte abgesetzt werden müssen, s. Anm. 676), so wird damit ein nicht ausweisfähiger Vermögenswert ausgewiesen. Das ist handelsrechtlich und, da das StRecht nichts Gegenteiliges bestimmt, auch steuerlich unzulässig und muß deshalb richtiggestellt werden. Entsprechendes gilt, wenn die Aktivierung beim Boden statt beim Gebäude oder umgekehrt geschehen ist.

► *Die Berichtigung* muß erfolgen nach Entdeckung des Fehlers im ersten Jahresabschluß, der noch nicht einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat, bei Wiederaufrollung von Veranlagungen im frühestmöglichen Zeitpunkt (vgl. BFH v. 29. 10. 91 VIII R 51/84, BStBl. II 1992 S. 512/516 mwN). Die zuletzt änderbare Anfangsbilanz ist in den Fällen, in denen in den Vorjahren zuwenig AfA aufgrund der zu niedrigen Bemessungsgrundlage geltend gemacht wurde, gewinnneutral zu korrigieren, „indem der richtige höhere Anfangswert gekürzt um die tatsächlich vorgenommenen Absatzungsbeträge in die Bilanz eingestellt wird“ (ebenda). In dem Jahr, in welchem ggf. eine Zuschreibung aufgrund einer Bilanzberichtigung erfolgt, kann also die AfA (ggf. auch Teilwert-AfA oder AfaA), die auf die vergangenen Jahre entfällt, nachgeholt werden (vgl. BFH v. 28. 10. 76 IV R 76/72, BStBl. II 73/76; v. 15. 12. 93 X R 102/92, BFH/NV 1994 S. 543 unter 3 e; SCHNICKE/SCHRAMM/BAIL in Beck-BilKomm. III. § 253 Anm. 262, 3. Absatz). War die AfA zu niedrig, so ist es aber auch zulässig, den tatsächlich gebuchten (überhöhten) Anfangs(rest-)wert über die Restnutzungsdauer zu verteilen, falls eine Nachholung der AfA aus den Vorjahren (zB wegen unzulässiger Teilwert-AfA) nicht vorgenommen wird (vgl. BFH v. 3. 7. 80 IV R 31/77, BStBl. II 1981 S. 255/256 f.; SCHMIDT/HEINICKE XVI. § 4 Rz. 737).

Nach der früheren Rspr. war eine Rückberichtigung bis zur Fehlerquelle vorzunehmen (vgl. BFH v. 6. 11. 68 I 64/65, BStBl. II 1969 S. 35; vgl. auch v. 7. 5. 69 I R 47/67, BStBl. II S. 464).

Veräußerungskosten: Abbruchkosten sind keine Veräußerungskosten iSv § 6 b Abs. 2 Satz 1 (vgl. BFH v. 27. 2. 91 XI R 14/87, BStBl. II S. 628).

Einstweilen frei.

694–714

VI. ABC der Gebäudeherstellungskosten

Siehe. auch Anm. 1500; H 13, 33 a u. 42 EStH 1996; SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte in der Bilanz- und Steuerpraxis, Herne/Berlin 1996 S. 261–280.

Abbruch: Über Zurechnung der AK eines abgebrochenen Gebäudes zu den HK eines neuen Gebäudes s. Anm. 686–688; Einzelfragen zum Abbruch (ABC) s. Anm. 693.

Abbruchmaterial: Über seine Bewertung bei Wiederverwendung zur Errichtung eines Gebäudes s. Anm. 680.

Abfindung, die der Stpfl. im Zusammenhang mit dem Abbruch eines Gebäudes und der Errichtung eines neuen Gebäudes zahlt, s. Anm. 693, ferner § 5 Anm. 1272, 1273.

Ablösekosten für Stellplätze: s. Anm. 643.

Absicherungskosten bei der Gebäudeherstellung, zB für eine Baugrube: idR HK eines Gebäudes (vgl. BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77, BStBl. II S. 620/625 li. Sp. betr. Erstellung einer Baugrube).

Abwehrkosten: Aufwendungen nach Herstellung eines Gebäudes, um zu verhindern, daß das Gebäude ganz oder teilweise abgebrochen oder geändert werden muß (zB Prozeßkosten wegen Verletzung baupolizeilicher Vorschriften) bilden uE ErhAufw., da sie Substanz und Wesen des Gebäudes nicht beeinflussen. Dagegen gehört die Abfindung, die der Stpfl. an einen Nachbarn für den Verzicht auf die Erhebung nachbarrechtlicher Einwendungen gegen den Bau zahlt, zu den HK des Gebäudes; das muß dann auch für die Kosten eines Streits über die Berechtigung der Einwendungen und ferner auch dann gelten, wenn die Zahlung erst nach Errichtung des Gebäudes vereinbart wird (FG Münster v. 20. 2. 75, EFG S. 357, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben EFG 1976 S. 321).

Alarmanlage eines Einfamilienhauses, das in einer verhältnismäßig unbelebten Gegend liegt und in das mehrmals eingebrochen wurde, ist Bestandteil des Gebäudes, da sie mit ihm in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht; ihr nachträglicher Einbau gehört daher zu den HK des Gebäudes (vgl. BFH v. 26. 6. 79 VIII R 22/77, BStBl. II S. 738). Anders, wenn die Anlage hauptsächlich zum Schutz betrieblicher WG, zB von Warenvorräten, angeschafft wird; dann dient sie dem Betrieb und bildet als Betriebsvorrichtung ein selbständiges WG (s. auch § 7 Anm. 350). Nachträglich eingebaute Alarmanlagen sind idR keine selbständigen Gebäudebestandteile und führen beim erstmaligen Einbau auch dann zu nachträglichen HK, wenn sie in ein älteres Gebäude (zB 30 Jahre) eingebaut werden (vgl. BFH v. 16. 2. 93 IX R 85/88, BStBl. II S. 544).

Altenteilerwohnung gilt bei einer Entnahme iSd. § 51 Abs. 15 stets als selbständiges WG (R 13 Abs. 4 Satz 8 EStR).

Altlasten-Entsorgung: Die Sanierung eines mit Altlasten behafteten Gebäudes (zB Asbest) ist idR ErhAufw., wenn der Schaden in der Nutzungszeit entstanden ist (vgl. SPITZ, Grundstücks- und Gebäudewerte, 1996 S. 195 mwN). Wird das Gebäude bereits im belasteten Zustand erworben und anschließend entsorgt, so liegt grundsätzlich (uU auch nach der 3-Jahres-Frist) aktivierungspflichtiger anschaffungsnaher Aufwand vor (vgl. SPITZ aaO S. 195 f. mwN, str.). Ferner kann auch HerstAufw. vorliegen, wenn die Altlast schon im Zeitpunkt des Erwerbs bestand, die Beseitigung erst nach einem längeren Zeitraum (zB aufgrund be-

hördlicher Anordnung) vorgenommen wird und dadurch eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts entsteht (vgl. hierzu grundlegend BFH v. 9. 5. 95 IX 116/92, BStBl. II 1996 S. 632/635).

Änderung der Raumaufteilung: s. „Aufteilung“.

Anbau als gesondertes WG oder als unselbständiger Gebäudeteil s. § 7 Anm. 397. *Nachbarschaftsanbau:*

► *Zahlt der Stpfl. dem Nachbarn* etwas dafür, daß er an dessen Gebäude anbauen darf, so gehört die Zahlung zu den HK des vom Stpfl. errichteten Gebäudes; ebenso, wenn der Stpfl. denjenigen Teil der benachbarten Mauer, den der Nachbar auf dem Grundstück des Stpfl. errichtet hat, gegen Entgelt erwirbt und an die Mauer anbaut (Materialkosten des Neubaus; glA o. V., DB 1984 S. 906).

► *Erhält der Stpfl. vom Nachbarn* eine Zahlung dafür, daß er ihm einen Anbau an eine Mauer des Stpfl. gestattet, so bildet die Zahlung bei Zugehörigkeit des Grundstücks zum BV des Stpfl. eine Betriebseinnahme; über Privatvermögen s. § 21 Anm. 86 „Giebelmauer“ (für Behandlung als sonstige Leistung iSd. § 22 Nr. 3 o. V., DB 1984 S. 906). Hat der Stpfl., um seinen Bau mit einer entsprechend starken Mauer errichten zu können, die Mauer zT auf dem Grundstück des Nachbarn errichtet und erhält er anlässlich des Anbaus des Nachbarn für den übergreifenden Teil ein Entgelt; so liegt darin eine teilweise Veräußerung des Gebäudes. Strenggenommen müßten die HK auf Überbau und übriges Gebäude aufgeteilt und der auf den Überbau entfallende Teil der HK der empfangenen Zahlung gegenübergestellt werden, so daß bei BV ggf. Gewinn oder Verlust entsteht; jedoch wird man zur Vereinfachung die empfangene Zahlung von den HK des Gebäudes absetzen können (hierfür o. V., DB 1984 S. 906)

Anlagen, eingebaute: s. allg. Anm. 654–655 a; Einzelfragen s. § 7 b Anm. 113; über Einbaumöbel s. Anm. 637–639; über Heizung s. Anm. 659–661; im übrigen s. nachstehend, zB „Fahrstuhl“, „Fußbodenbelag“, „Sauna“, „Schwimmbecken“, „Sickergrube“, „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluß“, „Wandmosaik“, „Waschmaschine“.

Anliegerbeiträge: s. Anm. 640.

Ansiedlungsbeiträge: s. Anm. 640.

Anwalts- und Prozeßkosten teilen das Schicksal der Aufwendungen, die Gegenstand der anwaltlichen Beratung oder des Prozesses waren (vgl. BFH v. 30. 8. 94 IX R 2/90, BFH/NV 1995 S. 382). Wird zB über die Höhe von Subunternehmerleistungen gestritten, die als Material- oder Fertigungseinzelkosten aktivierungspflichtig sind, so sind die dazugehörigen Anwaltskosten Gebäude-HK; s. auch „Abwehrkosten“; zu Planungskosten s. Anm. 647–650.

Arbeitsleistung, eigene: Ihr Wert gehört nicht zu den HK des Gebäudes (BFH v. 30. 6. 55 IV 695/54 U, BStBl. III S. 238; v. 10. 5. 95 IX R 73/91, BStBl. II 1995 S. 713/714; H 33a EStH 1996), dh. der Wert der vom Stpfl. aufgewendeten geistigen und körperlichen Arbeit, etwa berechnet nach einem Wert je Arbeitsstunde (s. auch „Unternehmerlohn“). Wohl aber gehören zu den HK Aufwendungen in Geld und geldwerten Gütern, die im Zusammenhang mit der eigenen Arbeit des Stpfl. erfolgen (zB für Arbeitsmittel oder Fahrten; vgl. BFH v. 10. 5. 95 aaO).

Architekt: Honorar für ihn gehört insoweit zu den HK des Gebäudes, als es auf den Bau entfällt, nicht dagegen, soweit es eine Maklergebühr für die Beschaffung des Grundstücks enthält (FG Hamb. v. 24. 2. 56, DStR S. 279). – Unterläßt der A. die vereinbarte Anfertigung des Entwurfs, so bildet die Aufwendung des voraus-

gezahlt und nicht zurückempfängenen Honorars beim Bauherrn nicht HK, sondern bei einem betrieblichen Bau laufende Betriebsausgaben, beim Privatmann einen steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen Vermögensverlust; s. auch Anm. 647–650 über Planungskosten.

Asbest-Sanierung: s. „Altlasten-Entsorgung“.

Aufteilung von Großwohnungen in kleinere Wohnungen bildet HerstAufw. (vgl. RFH v. 7. 8. 35, RStBl. S. 1208; BFH v. 2. 8. 83 VIII R 104/79, BStBl. II S. 728). Ebenso kann eine Änderung der Raumaufteilung die Funktion eines Gebäudes verändern; in diesem Fall zählen die Aufwendungen aufgrund des Kriteriums „Änderung der Wesensart“ (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; s. Anm. 482) zum HerstAufw. (so auch SPITZ aaO S. 199 f. sowie zur Umänderung eines Großbraumbüros zu Einzelbüros S. 227 f. mwN: abhängig von Funktionsänderung).

Außenanlagen (zB Hofbefestigungen, Umzäunungen, Straßenzufahrten) verursachen bei Betriebsgebäuden keine HK des Gebäudes, wenn kein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (vgl. BFH v. 1. 7. 83 III R 161/81, BStBl. II S. 686; v. 10. 10. 90 II R 171/87, BStBl. II 1991 S. 59; H 42 EStH 1995). Anders ist dies allerdings bei Wohngebäuden, wenn zB die Umzäunungen als Schutz oder Garagen- bzw. Stellplatzzufahrten aufgrund der Bauordnungen zu den Gebäuden in einem Funktionszusammenhang stehen (in derartigen Fällen: HK des Gebäudes, so BFH v. 28. 3. 83 VIII R 179/79 BStBl. II 1984 S. 196; FG Ba.-Württ., Außensenate Freiburg v. 21. 9. 95, EFG 1996 S. 134, rkr.); s. auch „Zaun“, „Wege“, Anm. 1500 „Pflasterung“. Grün- und Gartenanlagen s. Anm. 644.

Außenwand eines Gebäudes: Ihre nachträgliche Verkleidung mit Eternitplatten (zum Schutz gegen Kälte, Feuchtigkeit und Lärm) bildet ErhAufw., da nur der schon bisher durch die Mauer gewährte Schutz verstärkt wird (BFH v. 13. 3. 79 VIII R 83/77, BStBl. II S. 435). Anders wohl, wenn das Gebäude mit kostspieligem Material wie zB Natursteinplatten verkleidet und dadurch in seiner Substanz wesentlich vermehrt oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird (von BFH aaO offengelassen). – s. auch Anm. 1500 „Schaufenster“.

Auszahlungsverluste (Dammum) bei der Aufnahme von Krediten zur Herstellung eines Gebäudes gehören nicht zu dessen HK, sondern zu den Geldbeschaffungskosten; s. Anm. 1500 „Finanzierungskosten“; § 5 Anm. 1966–1967.

Badezimmer: Die Schaffung eines bisher nicht vorhandenen Badezimmers bildet HerstAufw. (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 69/92, BStBl. II 1996 S. 630/632).

Baubewicklung: s. „Baubetreuung“.

Baubeschleunigungskosten (Schnellbaukosten) gehören zu den HK; vgl. BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84 BStBl. II S. 695/697 betr. Schnellbaukosten mwN; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834; s. Anm. 634, § 7 Anm. 137 u. 600 „Beschleunigungskosten“.

Baubetreuung: Über Abgrenzung zwischen HK und sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten vgl. BFH v. 22. 4. 80 VIII R 149/75, BStBl. II S. 441 (444 f.) betr. Bauherrengemeinschaften (zu EFG 1975 S. 574); ggf. fakultative HK als Verwaltungskosten (s. Anm. 463 h); s. auch „Bauüberwachung“.

Baucontainer: s. „Container“.

Baugenehmigung: Aufwendungen hierfür bilden HK.

Bauherr: s. Anm. 633.

Bauherrenhaftpflichtversicherung: s. „Versicherung“.

Bäume: s. „Hangabtragung“ u. Anm. 644.

Baumängel (s. auch Anm. 649–650 über vergebliche Planungskosten): Auch mangelhafte Bauleistungen sowie Aufwendungen für deren Beseitigung dienen der Herstellung des Gebäudes. Die Aufwendungen sind daher durch die Herstellung des Gebäudes veranlaßt und gehören nach neuerer BFH-Rspr. zu seinen HK.

Vgl. BFH v. 6. 3. 75 IV R 146/70, BStBl. II S. 574; v. 24. 3. 87 IX R 17/84, BStBl. II S. 694; v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805; v. 30. 8. 94 IX R 23/92, BStBl. II 1995 S. 306/309.

Eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 5 ist für Baumängel vor Fertigstellung sowie deren Beseitigung idR nicht zulässig (vgl. BFH v. 31. 3. 92 aaO u. v. 30. 8. 94 aaO).

Bauüberwachung: Aufwendungen hierfür sind HK (vgl. BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84, BStBl. II 1987 S. 695/697; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834).

Bauunternehmer, der Bauten zum Verkauf errichtet, muß auch die Kosten der Betriebsleitung und des Architekten aktivieren (RFH v. 11. 1. 39, RStBl. S. 323). Über unfertige Bauten s. Anm. 461 betr. TeilHK mwN.

Bauwesenversicherung: s. „Versicherung“.

Belüftungs- und Entlüftungsanlagen sind unselbständige Gebäudebestandteile, wenn sie nur der Nutzung des betreffenden Gebäudes dienen. Die Aufwendungen für die Anlagen und deren Einbau sind dann Gebäude-HK (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 1/71, BStBl. II 1974 S. 132/135; s. Anm. 654 f.); s. auch „Klimaanlage“.

Bewachung: s. „Versicherung“.

Bewirtung der externen Bauarbeiter und Handwerker während der Bauphase gehören zu den Gebäude-HK.

Breitbandanlagen für die Zuführung von Fernseh- und Tonrundfunkprogrammen der Dt. Bundespost: Hier könnten die gleichen Grundsätze wie bei den Kanalisationskosten (s. Anm. 646) und dem Stromanschluß (s. dort) gelten. Da der Empfang von Programmen aber primär den Nutzern des Gebäudes dient, sollten die Aufwendungen aufgrund des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs einheitlich dem Gebäude – also nicht dem Grund und Boden – zugeordnet werden. Daher bilden uE diese Aufwendungen HK des Gebäudes. Bei nachträglichem Einbau sind die Aufwendungen für die Umbauarbeiten innerhalb des Gebäudes uU ErhAufw., die erstmaligen Anschlußgebühren hingegen HK des Gebäudes (vgl. FG Berlin v. 12. 12. 90 EFG 1991 S. 307, rkr.; s. hierzu auch OFD Münster/Köln/Düss. v. 18. 9. 84 StEK EStG § 9 Nr. 340 = DB 1984 S. 2275; ISERLOH, DB 1984 S. 1324).

Carport: Aufwendungen für die Errichtung eines Carport sind idR HK des Gebäudes (s. auch „Stellplatz“). Kosten für den Umbau eines Carports in eine Garage sind aufgrund der Erweiterung bzw. der wesentlichen Verbesserung nachträgliche HK des Gebäudes (vgl. FG Düss. v. 8. 11. 95, EFG 1996 S. 309, rkr.).

Container: Ob ein Container als Gebäude gilt, hängt von seiner Zweckbestimmung ab. Ist er für eine dauerhafte Nutzung ortsfest aufgestellt, so liegt aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes ein Gebäude vor (vgl. BFH v. 23. 9. 88 III R 67/85, BStBl. II 1989 S. 113; anders hingegen bei einem Baustellencontainer wegen fehlender Ortfestigkeit: BFH v. 18. 6. 86 II R 222/83, BStBl. II S. 787; s. auch H 42 EStH 1996).

Buschwerk: s. „Hangabtragung“ u. Anm. 644.

Dachausbau: Bei Dachgeschoßausbau kann es nach Auffassung der FinVerw. zu nachträglichen HK kommen, soweit der Ausbau den gleichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang wie das übrige Gebäude hat (vgl. BMF v. 10. 7. 96, BStBl. I S. 689 Tz. 6). Es liegt die Herstellung eines neuen WG vor, wenn „das ausgebaute oder aufgestockte Dachgeschoß in einem anderen Funktionszusammenhang als das übrige Gebäude steht“ (BMF aaO S. 690 Tz. 9; s. auch Anm. 634, 651–653).

Einbauküche: grundsätzlich keine HK mit Ausnahme der Spüle und des Kochherdes (s. „Herd“ u. „Küchenspüle“; vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514).

Einbaumöbel: s. Anm. 637–639.

Einbruchmeldeanlagen: s. „Alarmanlage“; idR Gebäude-HK, wenn kein spezifischer Betriebsbezug vorliegt. Bei Banken und Kreditinstituten sind derartige Anlagen (zB im Tresorbereich oder an den Fenstern bzw. Eingängen) hingegen selbstständige WG (vgl. BMF v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345, Tz. 33).

Einfriedung: s. „Zaun“.

Einstellplätze: Aufwendungen für die Schaffung von Stellplätzen für Gebäudebewohner sind Gebäude-HK; betr. Ablösesummen s. Anm. 642.

Entlüftungsanlage für Küche: s. „Fahrstuhl“.

Erbbaurecht: s. Anm. 642.

Erschließungsbeiträge: s. Anm. 640–642.

Erwerber: s. Anm. 663.

Fahrstuhl: Aufwendungen für erstmalige Installation sind HK des Gebäudes, wenn er nicht Betriebsvorrichtung ist (zB Lastenaufzug nach H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1996; gemeins. Ländererlaß v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345 Tz. 27 f.). Aufwendungen für Personenaufzüge und Rolltreppen sind dabei regelmäßig dem Gebäude zuzurechnen (vgl. ebenda, Tz. 27 sowie H 13 Abs. 5 EStH 1996). Auch der nachträgliche Einbau eines Fahrstuhls in ein Gebäude bildet uE HerstAufw., da er das Gebäude in seiner Substanz nicht nur unwesentlich vermehrt und über seinen bisherigen Zustand hinaus verbessert (glA OFFERHAUS, StBp. 1980 S. 92). Der Einbau einer Kabinentür in einen Fahrstuhl wegen Verschärfung der Sicherheitsvorschriften bildet dagegen ErhAufw. (FG Düss. v. 30. 11. 79, EFG 1980 S. 324, rkr.).

Fahrtkosten (s. ferner Anm. 1000 „Beförderung“) zum Besuch der Baustelle eines im Bau befindlichen Gebäudes bilden HK des Gebäudes (zB Aufwendungen für den eigenen Pkw. oder für öfftl. Verkehrsmittel).

Fenster: Ihre nachträgliche Verbesserung zur Lärm- und Wärmedämmung oder Vergrößerung bildet ErhAufw. (vgl. BMF v. 16. 12. 96, BStBl. I S. 1442 ff. unter I. 2.3 u. I. 3.2 „Einbau von isolierverglasteten Fenstern“ sowie unter II. Beispiel 5); s. auch „Außenwand“, „Rolläden“.

Fernschüberwachungsanlagen eines Gebäudes: idR Gebäude-HK, vgl. „Sprechanlagen“.

Feuerlöschanlagen in oder an Gebäuden sind nach Auffassung der FinVerw. unselbständige Gebäudeteile und daher Gebäude-HK (BMF v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345 Tz. 34; H 13 Abs. 5 EStH 1996).

Fußbodenbelag: BFH v. 11. 12. 73 VIII R 171/71 (BStBl. II 1974 S. 474) rechnet Aufwendungen für Fußböden zu den HK eines Gebäudes, wenn sie mit dem Untergrund fest verbunden sind; s. aber Anm. 638 über Einbaumöbel. Gem. der

Rspr. des VIII. Senats des BFH kommt es auf die Funktion des Fußbodenbelags an. Ist er auf dem blanken, geschliffenen Estrich oder einem sonstigen, noch keinen fertigen Fußboden bildenden Untergrund verlegt, so dient er der Nutzung des Gebäudes wie zB Dielen oder Parkett, die Aufwendungen gehören dann zu den HK des Gebäudes; nicht dagegen zB bei Teppichfliesen oder einem lose verlegten Teppichboden auf einem fertigen, auch ohne Belag benutzbaren Fußboden (vgl. FG Berlin v. 11. 9. 73, EFG 1974 S. 62, rkr.; BMF v. 5. 5. 77, BStBl. I S. 250, Tz. 24; HOTTMANN, StBp. 1991 S. 265/268 r. Sp.). Der Ersatz eines Teppichbodens, der zu den Gebäude-HK gehörte, ist regelmäßige ErhAufw., wenn er kein selbständiges WG ist.

Garage: s. „Carport“ u. „Stellplatz“.

Garagenablöseverpflichtung: s. Anm. 643.

Garagenzufahrt: Aufwendungen für die Pflasterung einer Garagenzufahrt sind den HK des Gebäudes zuzurechnen (FG Ba-Württ., Außenenate Freiburg v. 21. 9. 95, EFG 1996 S. 134, rkr.); s. „Außenanlagen“.

Garderobenwand ist ein Gegenstand der Inneneinrichtung und daher ein selbständiges WG. Daher gehören die Aufwendungen hierfür nicht zu den Gebäude-HK (vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514/515).

Gardinlenleisten sind auch dann selbständige Gegenstände der Inneneinrichtung, wenn sie mit dem Gebäude verbunden sind und für dieses angepaßt worden sind (vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514/515). Dementsprechend können die Aufwendungen für den Kauf und die Anbringung der Gardinenleisten nicht den Gebäude-HK zugeordnet werden.

Geldbeschaffungskosten: s. Anm. 299 und 465.

Geschäftsführergehalt eines GmbH-Geschäftsführers, der bei dem Bau tätig ist und dessen Gehalt anteilmäßig dem Bau eines Gebäudes als Fertigungs(einzel)kosten – ggf. anteilmäßig – zugeordnet werden kann, gehört zwingend zu den Gebäude-HK; soweit das Gehalt nur über die Verwaltungskosten zugeordnet werden kann, besteht nach R 33 Abs. 4 EStR ein Wahlrecht (s. Anm. 463 h); s. auch „Unternehmerlohn“.

Giebelmauer: s. „Anbau“.

Goldfischteich: gehört zur Gartenanlage und dient nicht dazu, das Gebäude nutzbar zu machen; Aufwendungen für einen G. bilden daher keine HK des Gebäudes (ablehnend auch BFH v. 30. 6. 66 VI 292/65, BStBl. III S. 541 zu § 7 b, allerdings wegen des Zwecks der Vorschrift); s. auch „Planschbecken“.

Grundabwasserabsenkung zur Errichtung eines Kellers oder von Tiefgaragen sind durch die Gebäudeherstellung veranlaßt und gehören dementsprechend als Vorbereitungskosten für einen Gebäudebau zu den HK des Gebäudes und nicht zum Grund und Boden (vgl. analog die Zuordnung der Kosten zur Schaffung eines Abraumvorrats zur Mineralgewinnung als Vorbereitungskosten für die Herstellung des Mineralprodukts: BFH v. 23. 11. 78 IV R 20/75, BStBl. II 1979 S. 143/145; ebenso SPITZ aaO S. 273).

Hangabtragung: Wird ein Gebäude in Hanglage erstellt, sind die Aufwendungen HK des Gebäudes, soweit sie nicht auf Außenanlagen entfallen (vgl. BFH v. 27. 1. 94 IV R 104/92, BStBl. II S. 512). Ebenso gehören Aufwendungen für das Entfernen von Bäumen und Buschwerk zu den HK des Gebäudes, soweit diese Arbeiten für die Herstellung des Gebäudes erforderlich sind (vgl. BFH v. 26. 8. 94 III R 76/92, BStBl. II S. 71).

Hausbar: s. „Sauna“.

Heizkosten während der Bauphase (zB zur Entziehung der Feuchtigkeit aus dem Mauerwerk) gehören zu den Gebäude-HK (vgl. SPITZ aaO S. 273).

Heizung: s. Anm. 659–661.

Herd: Sofern nicht Betriebsvorrichtung, gehören die Aufwendungen zu den HK des Gebäudes, wenn der Herd nach der Verkehrsanschauung der jeweiligen Region zum Gebäude gehört (vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514; H 33 a „Kochherd“ EStH 1996).

Hofbefestigung: s. „Außenanlagen“.

Jalousien: idR HK des Gebäudes (vgl. BFH/NV 89, S. 456; s. auch „Markise“).

Kabelanschluß: s. „Breitbandanlagen“.

Kanalisation: s. Anm. 646.

Kegelbahn: s. „Sauna“.

Kinderspielplätze: Anlegung durch den Stpfl. ist nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für Grünanlagen gelten, s. Anm. 644 (selbständiges WG; nicht HK des Gebäudes, R 33 Satz 2 EStR 1996). Dagegen bilden Beiträge an die Gemeinde HK des Gebäudes (R 33 a Satz 1 EStR 1996).

Klimaanlage, die für Betriebszwecke dient (zB Innenverpackung der Erzeugnisse) und die für die Gebäudenutzung durch Menschen von untergeordneter Bedeutung ist, gilt als Betriebsvorrichtung; daher keine GebäudeHK (vgl. BFH v. 5. 12. 96 III B 26/94, BFH/NV 1997 S. 518).

Klingelanlagen: Gebäude-HK, s. „Sprechanlagen“.

Küchenspüle: HK des Gebäudes, sofern nicht Betriebsvorrichtung (vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514; H 33 a „Spüle“ EStH 1996).

Ladeneinbauten: s. Anm. 657–658.

Markise: Bei nachträglichem Anbau liegen nachträgliche HK des Gebäudes vor, da idR kein selbständiges WG vorliegt (vgl. BFH v. 29. 8. 89 IX 176/84, BStBl. II 1990 S. 430).

Materialverluste an der Baustelle durch Diebstahl oder Unterschlagung s. Anm. 976.

Mietausfall, der durch die Bauarbeiten beim Umbau eines Gebäudes verursacht wird, gehört nicht zu den HK (glA DStPr. EStG § 21 Nr. 9 betr. Miethäuser).

Mieter: Aufwendungen eines Mieters (oder Pächters), um das gemietete (gepachtete) Grundstück zu bebauen (zB Aufwendungen für Umlagerung von Kohle), betrachtet FG Berlin (EFG 1980 S. 106) als GebäudeHK, wenn der Stpfl. mit der Übernahme der Kohleumlagerungskosten nicht das Inkrafttreten des Pachtvertrags, sondern die Bebauung des Grundstücks erreichen wollte.

Mietereinbauten: s. Anm. 656.

Modelle: Aufwendungen für Modelle eines zu errichtenden Gebäudes gehören zu den Planungskosten. Soweit die Modelle und die ihnen zugrunde liegenden Planungen für die Herstellung des Gebäudes nicht verwendet werden, gehören die Aufwendungen uE nicht zu den HK (s. Anm. 649–650).

Ofen: s. „Herd“.

Planschbecken mit Springbrunnen im Garten: gehört zu den gärtnerischen Anlagen, nicht zu den HK des Gebäudes (BFH v. 13. 5. 64 VI 293/62, StRK EStG § 7 b R. 85), ist also gesondert bei der gärtnerischen Anlage zu aktivieren, s. „Goldfischteich“ u. Anm. 644.

Planungskosten: s. Anm. 647–650.

Provision für Vermittlung eines Kredits zur Herstellung eines Gebäudes: Es gilt Entsprechendes wie für Zinsen, s. Anm. 465 u. auch Anm. 1500 „Finanzierungskosten“.

Reinigungskosten für die erstmalige Grundreinigung des Gebäudes nach der Fertigstellung des Gebäudes gehören zu den Gebäude-HK (vgl. SPITZ aaO S. 238 mwN).

Richtfest verursacht grundsätzlich HK des Gebäudes (vgl. BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84, BStBl. II S. 695/697; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834). Zuwendungen an ArbN des Stpfl. selbst und an seine Geschäftsfreunde anlässlich des Richtfestes, bes. Bewirtungen, sind ggf. eingeschränkt durch § 4 Abs. 5 Nr. 2 als Betriebsausgaben oder Werbungskosten sofort abziehbar, es sei denn, daß die Empfänger an der Herstellung des Baus mitgewirkt haben.

Rolläden: Ihren nachträglichen Einbau beurteilte der BFH als Herstellung, da Zufügung von etwas bisher nicht Vorhandenem (vgl. BFH v. 1. 2. 83 VIII R 103/82, DB S. 1959; s. auch BFH v. 29. 8. 89 IX 176/84, BStBl. II 1990 S. 430 betr. Markise).

Sanitäre Anlagen: HK des Gebäudes, soweit nicht Betriebsvorrichtungen (Abschn. 33 a Abs. 2 Nr. 5 EStR 1978–1990).

Sauna ist unselbständiger Gebäudeteil, wenn sie der Nutzung des Gebäudes dient, zB in einem Hotel oder Medizinischen Institut, nicht dagegen in einem Wohngebäude (BFH v. 27. 11. 62 VI 240/61 S, BStBl. III 1963 S. 115, allerdings zu § 7 b entsprechend dem Zweck der Vorschrift, desgl. Abschn. 58 Abs. 3 EStR 1978–1987; BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132, 136; v. 11. 12. 73 VIII R 117/69, BStBl. II 1974 S. 478; für HK des Gebäudes o. V., Stbg. 1971 S. 153).

Schätzungsgebühren, die anlässlich der Aufnahme von Krediten zur Herstellung des Gebäudes entstehen: s. Anm. 1500 „Finanzierungskosten“.

Schallschutzvorrichtungen: idR Gebäudebestandteil und die hierfür anfallenden Aufwendungen Gebäude-HK, es sei denn, daß aus betrieblichen Gründen der Schallschutz erforderlich ist (vgl. BFH v. 11. 12. 87 III R 191/85, BStBl. II 1988 S. 300; BMF v. 31. 3. 92, BStBl. I S. 342/345 Tz. 35).

Schnellbaukosten (Baubeschleunigungskosten) gehören zu den HK; vgl. BFH v. 24. 3. 87 IX R 31/84 BStBl. II S. 695/697 betr. Schnellbaukosten mwN; v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834.; s. § 7 Anm. 137 u. 600 „Beschleunigungskosten“.

Schranktrennwände: s. Anm. 637–639.

Schwarzarbeit: Gem. § 160 AO kann das FA AK und HK unberücksichtigt lassen, wenn der Stpfl. dem Verlangen des FA nicht nachkommt, die Empfänger der Aufwendungen genau zu bezeichnen. Allerdings kann die FinVerw. nach § 162 Abs. 2 AO die Aufwendungen schätzen und als HK aktivieren (vgl. SIMON/CORS/TROLL, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 3. Aufl. S. 587, D. 2. Tz. 16).

Schwimmbecken: Anlagen in Gebäuden bilden nach der neueren Rspr. selbständige WG, wenn sie unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinn in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen (s. Anm. 654). Eine selbständige Betriebsvorrichtung liegt bei einem Schwimmbecken in einem Gebäude eines Hallenbads vor (vgl. BFH v. 16. 10. 80 V R 51/76, BStBl. II 1981 S. 228). Ferner bildet ein außerhalb des Gebäudes befindliches Schwimmbecken ein selbständiges WG (BFH v. 1. 8. 78

VIII R 17/74, BStBl. II 1979 S. 14). Bei einem Schwimmbecken in einem Hotel bildet das Schwimmbecken keine Betriebsvorrichtung (vgl. BFH v. 11. 12. 91 II R 14/89, BStBl. II 1992 S. 278); wird das Schwimmbecken in ein Hotelgebäude eingebaut, liegen dementsprechend Gebäude-HK vor (anders uU bei Kurhotels, s. dazu SPITZ aaO S. 56); s. auch „Sauna“.

Sickergrube ist – mangels Kanalanschlusses – zur Nutzung eines Wohngebäudes unentbehrlich und steht daher mit ihm in einem so engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang, daß die Aufwendungen für sie HK des Gebäudes bilden. Ersetzung einer Sickergrube durch Anschluß an den öffentlichen Kanal s. Anm. 646.

Sielbaubeitrag und Sielanschlußbeitrag: Es gilt Entsprechendes wie bei Aufwendungen für die Kanalisation, s. Anm. 646.

Sprechanlagen dienen der Nutzung des Gebäudes und sind daher unselbständige Gebäudebestandteile (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 1/71, BStBl. II 1974 S. 132); die Aufwendungen für diese Anlagen und deren Einbau sind folglich Gebäude-HK.

Sprinkleranlagen: s. „Feuerlöschanlagen“.

Stellplatz: Aufwendungen für die Pflasterung eines Stellplatzes sind HK des Gebäudes, wenn der Stellplatz einen Funktions- oder Nutzungszusammenhang mit dem Gebäude hat; vgl. FG Ba-Württ., Außensenate Freiburg v. 21. 9. 95, EFG 1996 S. 134 f., rkr. Zur Stellplatzablösung s. Anm. 643.

Steuerberatungskosten eines Bauunternehmers, die er dem Erwerber oder Bauherrn eines Gebäudes in Rechnung stellt, bilden bei diesem AK oder HK des Gebäudes, soweit sie Entgelt für die Erlangung des Eigentums am Gebäude oder der Bauleistungen sind (so wohl OFD Hann. v. 12. 9. 77, StEK EStG § 9 Nr. 162 = DB S. 2204; aA HIRSCHFELD, DB 1978 S. 1006)

Straßenbaukosten: s. Anm. 1500; Anm. 640, 641 über Erschließungsbeiträge.

Straßenland: Seine unentgeltliche Abtretung behandelt BFH v. 3. 7. 59 VI 60/57 (insoweit nur StRK EStG § 7 b R. 35) unter Hinweis auf BFH v. 20. 5. 57 VI 138/55 U, BStBl. III S. 343 (kein Erwerb eines WG) als Aufwendungen auf den Grund und Boden. Der Aufwand ist in der Tat ebenso zu behandeln wie in Geld erbrachte Erschließungsbeiträge, s. Anm. 640.

Straßenzufahrt: s. „Außenanlagen“, „Wege“.

Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluß: UE gilt Entsprechendes wie für den Anschluß an die Kanalisation, s. Anm. 646; dh. Beiträge für außerhalb des Grundstücks liegende Anlagen der Gemeinde bilden AK des Bodens (vgl. H 33 a EStH 1996), Aufwendungen für den Anschluß des Gebäudes von der Grundstücksgrenze bis zum Haus und die Hausanschlußkosten bilden HK des Gebäudes (s. Anm. 646 mwN). Die Aufwendungen, die außerhalb des Grundstücks anfallen und als Anschlußbeitrag an Versorgungseinrichtungen der Gemeinde geleistet werden, zählen nach neuerer Rspr. zu den HK des Grund und Bodens, also nicht zu den HK des Gebäudes (so BFH v. 14. 3. 89 IX R 138/88, BFH/NV 1989 S. 633 betr. Stromversorgung; v. 15. 2. 89 X R 6/86, BFH/NV S. 494 betr. Wasser-, Strom- und Gasanschluß: HK des Grund und Bodens, soweit keine spezifische betriebliche Nutzung; aA noch BFH v. 15. 1. 65 VI 115/63 U (BStBl. III S. 226, betr. Beitrag zum Netzteil). Dagegen bilden Beiträge für die bloße Mitbenutzung einer fremden Einrichtung im Interesse des Betriebs sofort abziehbare Betriebsausgaben; vgl. BFH v. 13. 12. 84 VIII R 249/80 (BStBl. II 1985 S. 289) betr. Abnehmerbeitrag zwecks verbesserter und gesicherter Strom-

versorgung wegen Erweiterung des Betriebs: Der Beitrag stand nicht mit dem Grundstück in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang, sondern diene dem Betrieb; vgl. zu dieser Unterscheidung zB Anm. 641; § 5 Anm. 2200 „Fußgängerstraße“; BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82 (BStBl. II 1985 S. 49) betr. Ergänzungsbeitrag zur Kanalisation wegen betriebsbedingter erhöhter Abwasserzuführung. Schrifttum: LEHMANN, DB 1985 S. 397 (400), 451 (455); s. auch § 5 Anm. 1629 über Zuschüsse an Versorgungsunternehmen.

Teppichboden: s. „Fußbodenbelag“.

Trümmer eines zerstörten Gebäudes, die als Baumaterial wieder verwendet werden: s. Anm. 680. Wiederverwendung von stehengebliebenen Teilen eines zerstörten Gebäudes s. Anm. 634 aE.

Unfertiges Gebäude (Rohbau): Die Aufwendungen für seine Anschaffung bilden den AK. Wird das Gebäude fertiggestellt, so gehen diese Aufwendungen als Materialkosten (§ 255 Abs. 2 Satz 2 HGB; s. Anm. 463) in die HK des fertigen Gebäudes ein; s. Anm. 634 u. § 7 Anm. 467 „Anschaffung eines Gebäudes“.

Unternehmerlohn: Der kalkulatorische, nicht tatsächlich gezahlte Unternehmerlohn eines Einzelunternehmers gehört nicht zu den HK (vgl. BFH v. 8. 2. 96 III R 35/93, BStBl. II S. 427/428; H 33 „Wert der eigenen Arbeitsleistung“ EStH 1996). Hingegen gehört der Unternehmerlohn, der an den Gesellschafter einer PersGes. *gezahlt* wird, entweder zwingend (zB als Fertigungseinzelkosten bei einem Bauhandwerker) oder fakultativ (zB Verwaltungskosten bei einem Bauunternehmer für die Bauabwicklung oder -betreuung) zu den HK (vgl. BFH v. 8.2. 96 aaO sowie H 33 a „Tätigkeitsvergütung“ EStH 1996; GLANFEGGER, DB 1987 S. 2118; uE ggf. Ergänzungsbilanz erforderlich); s. auch „Geschäftsführergehalt“.

Vergebliche Aufwendungen: Aufwendungen für eine nicht zustande gekommene Anschaffung oder Herstellung eines WG bilden sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834). Bei Vorauszahlungen für Bauten ist jeweils im einzelnen Fall zu prüfen, ob die Aufwendungen wirklich vergeblich (verloren) sind. Wenn den Zahlungen Herstellungsleistungen eines Bauunternehmers, die ggf. auch schlecht oder mangelhaft sein können, gegenüberstehen, so sind die Vorauszahlungen – auch bei mangelhafter Leistung (!) – nicht als BA oder WK abziehbar, da Gebäude-HK vorliegen (vgl. ebenda u. BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 805/807).

Abziehbar sind – bei fehlender Gegenleistung – die wegen Konkurses eines Bauunternehmers oder eines Lieferanten verlorenen Vorauszahlungen (vgl. BFH v. 4. 7. 90 u. 31. 3. 92 aaO). Dies gilt auch für die Werklieferung eines Gebäudes, auch wenn der Stpfl. dann von einem anderen Lieferanten ein den gleichen Zwecken dienendes Gebäude erwirbt (vgl. BFH v. 9. 9. 80 VIII R 44/78, BStBl. II 1981 S. 418 betr. Fertighaus; v. 14. 2. 78 VIII R 9/76, BStBl. II S. 455; aA FG Düss./Köln v. 19. 12. 79, EFG 1980 S. 224, rkr.).

HK bilden die Aufwendungen zB, wenn der Lieferant bereits die Baugrube ausgehoben und eine Fundamentplatte hergestellt hatte und diese Leistungen der Herstellung eines dann von einem anderen Lieferanten errichteten Gebäudes zugute kommen (vgl. BFH v. 25. 7. 78 VIII R 42/76, BStBl. II 1979 S. 14); s. auch „Baumängel“; Anm. 976 über Materialverluste; Anm. 649–650 über vergebliche Planungskosten. Über Baubeschleunigungskosten (Schnellbaukosten) s. § 7 Anm. 137 u. 600 „Beschleunigungskosten“.

Vermittlungskosten für Aufnahme eines Kredits zur Herstellung des Gebäudes s. Anm. 1500 „Finanzierungskosten“.

Versicherung: Zu den HK eines Gebäudes gehören nicht die Aufwendungen für die Versicherung und Bewachung während des Baus, da hierdurch nichts hergestellt, sondern nur das bereits Hergestellte in seinem Bestand gesichert wird; es liegen gewissermaßen „Abwehrkosten“ vor.

GIA BFH v. 25. 2. 76 VIII B 81/74, BStBl. II 1980 S. 294 (so auch H 33 a „Beiträge zur Bauzeitversicherung“ EStH 1996; v. 29. 11. 83 VIII R 96/81, BStBl. II 1984 S. 303; BMF v. 13. 8. 81, BStBl. I S. 607 Abschn. 2 k; HIRSCHFELD, DB 1978 S. 1006. AA FG Düss./Köln v. 31. 5. 79, EFG S. 487, rkr.; OFD Hann. v. 12. 9. 77, StEK EStG § 9 Nr. 162 = DB S. 2204 Abschn. 2 k Nr. 3.

Verwaltungskosten: Allgemeine V. brauchen bei der Herstellung eines Gebäudes grundsätzlich nicht in die HK einbezogen zu werden; s. Anm. 463 h. Wird ein Gebäude hingegen von einem General(bau)unternehmer angeschafft (zur Abgrenzung s. Anm. 633), so sind dessen Verwaltungskosten aus der Sicht des Erwerbers Einzelkosten und somit aktivierungspflichtige AK.

Vorauszahlungen, vergebliche: s. „vergebliche Aufwendungen“.

Vorsatztür: Ihr erstmaliger Einbau bildet HerstAufw. (BMF v. 27. 11. 78, BStBl. I S. 459).

Wandmosaik dient dem Wohnbedürfnis, nicht unmittelbar der Nutzung des Gebäudes und bildet daher nach der Rspr., die auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang eingebauter Anlagen mit der Nutzung des Gebäudes abstellt (s. Anm. 654), ein selbständiges WG, keinen unselbständigen Gebäudeteil.

AA, da wesentlicher Bestandteil des Gebäudes, MITTELBACH, FR 1966 S. 94. Im Ergebnis so auch BFH v. 20. 10. 65 VI 292/64 U (BStBl. III 1966 S. 13), aber entsprechend dem Zweck des § 7 b.

Waschmaschine: Es gilt Entsprechendes wie bei Einbaumöbeln, s. Anm. 638. Danach bildet eine Waschmaschine ein selbständiges WG, keinen unselbständigen Gebäudeteil, auch wenn sie auf einem Sockel aufgeschraubt ist.

GIA BFH v. 30. 10. 70 VI R 88/68, BStBl. II 1971 S. 95; H 33 a EStH 1996.

Wasserenthärtungsanlage: Einbau in das Warmwassersystem eines Wohngebäudes wurde als HK beurteilt (FG Ba.-Württ. v. 11. 2. 72, EFG S. 176, rkr.). UE ErhAufw., da nur der Erhaltung der Funktionsfähigkeit dienend; s. auch Anm. 660 „Ergänzung der Heizungsanlage“.

Wege: Aufwendungen für die Errichtung des Fahr- und/oder Gehwegs von der Grundstücksgrenze bis zum Hauseingang und des Gehwegs um das Haus gehören zu den HK des Gebäudes (BFH v. 15. 10. 65 VI 181/65 11, BStBl. III 1966 S. 12; FinVerw., BB 1952 S. 106, DB 1953 S. 496, Inf. 1954 S. 61). Gartenwege s. Anm. 644 u. 1500 „Straßenbaukosten“.

Wintergarten: Aufwendungen für eine nachträgliche Errichtung eines Wintergartens sind nachträgliche HK, da sie eine Erweiterung iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB darstellen (so FG Münster v. 29. 9. 95, EFG 1996 S. 308, nrkr., Az. des BFH: IX R 80/95).

Wohnungsabschluß: Seine erstmalige Herstellung bildet HerstAufw. (BMF v. 27. 11. 78, BStBl. I S. 459).

Zaun ist unselbständiger Gebäudeteil, wenn er mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht; so BFH v. 15. 12. 77 VIII R 121/73 (BStBl. II 1978 S. 210; zu Wohngebäuden vgl. H 42 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter ...“ EStH 1996), wo dieser Zusammenhang bei einem rd. 2500 qm großen, mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstück „noch als gewahrt“ bezeichnet wird; v. 28. 6. 83 VIII R 179/79, BStBl. II 1984 S. 196; WEBER-GRELLET, FR 1979 S. 398; H 33 a „Einfriedungen ...“ EStH 1996. GIA BFH v.

15. 10. 65 VII 81/65 U (BStBl. III 1966 S. 12) u. v. 30. 6. 66 VI 292/65 (BStBl. III S. 541) bei Wohngebäuden, „wenn die unbebaute Fläche nicht unverhältnismäßig groß ist“. Ein Mißverhältnis spricht uE dafür, daß der Zaun überwiegend mit dem Grund und Boden in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht (gegen die Verwendung eines Mißverhältnisses als Abgrenzungsmerkmal und unmittelbar für Maßgeblichkeit des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs o. V., HFR 1978 S. 186). Ob ein solches Mißverhältnis besteht, hängt bei einem Mehrfamilienhaus von der Verkehrsauffassung ab; bei einem Einfamilienhaus darf – in Anlehnung an § 21 a Abs. 6 aF die gesamte Grundfläche nicht größer als das Zwanzigfache der durch das Einfamilienhaus bebauten Grundfläche sein (so FinVerw., s. „Wege“). Wird diese Grenze überschritten, so gehört uE nicht so viel von dem Aufwand für die Umzäunung zu den HK des Gebäudes, wie bei Einhaltung der Grenze dazuzurechnen wäre; denn der Rest kann nicht als selbständiges WG behandelt werden, er gehört auch nicht zum Boden. Wegen des Mißverhältnisses zwischen bebauter und unbebauter Fläche ist die Umzäunung hier ganz als selbständiges WG zu behandeln.

Bei einem Betriebsgrundstück kann der Zaun nicht einem bestimmten (zB dem wichtigsten oder wertvollsten) Gebäude zugerechnet werden; idR dient die Umzäunung nicht dem Betriebsgebäude, sondern dem gesamten Betriebsgelände und der Sicherung des Betriebs(ablaufs); er muß daher als selbständiges WG behandelt werden (vgl. BFH v. 1. 7. 83 III R 161/81, BStBl. II S. 686/688; ähnlich betr. Parkplätze BFH v. 10. 10. 90 II R 171/87, BStBl. II 1991 S. 59; H 42 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter ...“ EStH 1996; s. auch § 7 Anm. 350 „Einfriedungen“).

Für eine Bepflanzung, die anstelle einer Umzäunung oder zu ihrer Verstärkung dient, gilt das gleiche wie für eine Umzäunung (vgl. BFH v. 30. 6. 66 VI 292/65, BStBl. III S. 541; H 33 a EStH 1996 u. R 157 Abs. 5 Satz 1 EStR 1996; o. V., DStZ 1966 S. 380; auch bei Einfamilienhäusern; OFFERHAUS, StBp. 1978 S. 116); s. auch § 7 Anm. 335.

Zinsen: s. Anm. 299 und 465.

Zinslose Stundung: Erhält ein buchführender Stpfl. zur Baukostenfinanzierung eine längerfristige zinslose und unterverzinsliche Stundung, so sind uE die AK bzw. HK des Baus um den Zinsgewinn, dh. um den Unterschied zwischen dem Nennbetrag der Verbindlichkeit und ihrem Barwert, zu kürzen.

Vgl. BFH v. 11. 12. 86 IV R 222/84, BStBl. II 1987 S. 553/556; v. 10. 4. 91 XI R 7,8/84, BStBl. II S. 791/792; so auch die ältere Rspr. RFH v. 23. 6. 33, RStBl. S. 1143; v. 8. 11. 33, RStBl. 1934 S. 296. Das gilt auch bei Erhalt eines sehr niedrig verzinslichen Darlehens (RFH v. 21. 12. 33, RStBl. 1934 S. 394; v. 8. 11. 33 aaO); s. ausführlich Anm. 299 und 465.

Zuschuß, den der Stpfl. zu den HK eines Gebäudes erhält: s. § 5 Anm. 1600, 1602, 1610–1622; als Versorgungsunternehmen s. § 5 Anm. 1630; als Vermieter s. § 5 Anm. 1269.

Einstweilen frei.

716–718

B. Bewertung anderer abnutzbarer Anlagegüter als Gebäude

719

I. Bewegliche abnutzbare Anlagegüter

Schrifttum: RICHTER, M., Das Sachanlagevermögen, in HdJ, Abt. II/1, 2. Aufl., Köln 1990; BREIDERT, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Düss. 1994; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl., Tübingen 1996 S. 268–272.

Bewertungsgegenstand:

- ▷ „Anlagegüter“ (WG des Anlagevermögens) sind Gegenstände, die am Abschlußstichtag dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen (s. Anm. 253).
- ▷ „Abnutzbar“ ist ein WG, wenn sich seine Nutzung infolge wirtschaftlichen oder technischen Werteverzehrs erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum oder auf ein begrenztes Leistungsvolumen erstreckt (s. Anm. 266).
- ▷ „Beweglich“ sind körperliche Gegenstände (nicht immat. WG; s. § 7 Anm. 343), die nicht Gebäude (s. Anm. 630) und nicht mit dem Gebäude und Grund und Boden (s. Anm. 780) ein einheitliches WG bilden (zur Abgrenzung s. § 7 Anm. 310–350).

Bewertungsmaßstäbe:

- ▷ *Anschaffungskosten*: s. allg. Anm. 269–303; über Sonderfälle s. Anm. 304–445.
- ▷ *Herstellungskosten*: s. allg. Anm. 454–502.
- ▷ *Teilwert*: Der BFH geht beim abnutzbaren Anlagevermögen idR von der folgenden widerlegbaren Teilwertvermutung aus: „Grundsätzlich entspricht der Teilwert eines der Abnutzung unterliegenden Anlageguts... den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der AfA“ (BFH v. 22. 3. 73 IV R 46/69, BStBl. II S. 581/582; vgl. auch BFH v. 28. 5. 88 III R 151/86, BStBl. II 1989 S. 269). Diese Teilwertvermutung kann insbes. bei technischen Anlagen und Maschinen durch niedrigere Wiederbeschaffungskosten, durch die Unrentierlichkeit der Anlagen (sog. Fehlmaßnahme, zB bei Überdimensionierung eines WG; vgl. BFH v. 17. 9. 87 III R 201–202/84, BStBl. II 1988 S. 488) oder bei nachhaltiger mangelnder Rentabilität eines Unternehmens widerlegt werden (vgl. ebenda, S. 490 mwN; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl. 1996 S. 268–272; s. allg. Anm. 554–617). Über Teilwert in der Eröffnungsbilanz eines entgeltlich erworbenen Betriebs s. Anm. 1240.

720–721 Einstweilen frei.

II. Bewertung abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter und des Geschäfts- oder Firmenwerts

Schrifttum: PANKA, Die Bewertung von Erfahrungen und Erfindungen, BB 1971 S. 216; ROSENAU, Die Bewertung von Erfindungen, FR 1971 S. 63; EULER/ASSEYER, Zum Problem der Bewertung von lizenzierten Erfindungen und Erfahrungen, DStR 1972 S. 264; GOETZKE/SIEBEN [Hrsg.], Moderne Unternehmensbewertung und Grundsätze ihrer ordn. Durchführung, GEBERA-Schriften Bd. 1, Köln 1977; MOXTER, Die Geschäftswertbilanzierung in der Rspr. des BFH und nach EG-Bilanzrecht; BB 1979 S. 741; MOXTER, Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, BB 1979 1102; JAHRMARKT, Bilanzsteuerrechtliche Abschreibungen auf Verlagsrechte, Verlagswerte oder Verlagsobjekte, DB 1980 S. 1412; WAGNER, Der Firmenwert in der Steuerbilanz – Ein ertragswertorientiertes Ab-

schreibungsverfahren, WPg. 1980 S. 477; LAMMERS, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, München 1981; EIBELSHAUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; MOXTER, Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, in HURB, Köln 1986 S. 246; DIERS, Die Abschreibung firmenwertähnlicher Wirtschaftsgüter, insbesondere von Güterfernverkehrskonzessionen nach Änderung der §§ 6 und 7 EStG durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz, DB 1987 S. 1064; IDW, BFA-Stellungnahme 2/1987, Zur bilanziellen Behandlung von Optionsgeschäften, WPg. 1987 S. 682; WAGNER/SCHOMAKER, Die Abschreibung des Firmenwertes in Handels- und Steuerbilanz nach der Reform des Bilanzrechts, DB 1987 S. 1365; REULEAUX, Immaterielle Wirtschaftsgüter, Wiesbaden 1987; FORSTER, Zu Ausweis, Ansatz und Bewertung des Programmvermögens von Rundfunkanstalten, WPg. 1988 S. 321; KNEPPER, Software in der Handels- und Steuerbilanz, in FS Döllerer, Düss. 1988 S. 299; SAUER, Rechnungslegung für Software, DStR 1988 S. 727; DERS., Bilanzierung von Software – Rechnungslegung für Anwendersoftware nach Handels- und Steuerrecht unter Berücksichtigung US-amerikanischer Rechnungslegung, Wiesbaden 1988; SÖFFING, Der Geschäftswert in Handelsrecht und Steuerrecht, FS Döllerer, Düss. 1988 S. 593; TRAPPMANN, Aufwandsrückstellungen für Software, DB 1988 S. 1961; BAUER, Geschäftswert, Kundenstamm und Wettbewerbsverbot im Steuerrecht, DB 1989 S. 1051; KÜTING/WELLER, Die Bilanzierung von Güterfernverkehrskonzessionen nach der Vollendung des Gemeinsamen Marktes 1992, BB 1989 S. 1302; BORMANN, Software-Bilanzierung – Die Prüfung der „unfertigen Leistungen“ eines Softwareherstellers im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, Hamburg 1990; DERS., Software-Bilanzierung beim Hersteller, WPg. 1991 S. 8; DZIADKOWSKI/RICHTER, Zur steuerbilanziellen Behandlung von Güterfernverkehrsgenehmigungen im Hinblick auf den EG-Binnenmarkt, DB 1990 S. 237; RICHTER, M., Die immateriellen Anlagewerte, in HdJ, Abt. II/2, u. Die Bilanzierungshilfen, Abt. II/9, 2. Aufl., Köln 1990; STAPPERFEND, Die steuer- und bilanzrechtliche Behandlung von Software, Köln 1991; IDW, HFA-Stellungnahme 1/1992, Zur bilanziellen Behandlung von Güterfernverkehrs-Konzessionen, WPg. 1992 S. 609; MAUL/KARSTEN, Immaterielle Vermögensgegenstände, in HWRev., 2. Aufl., Stuttgart 1992 Sp. 835; SIEBEL, Abschreibung auf Güterfernverkehrsgenehmigungen ab 1988, BB 1992 S. 603; BACHEM, Berücksichtigung negativer Geschäftswerte in Handels-, Steuer- und Ergänzungsbilanz, BB 1993 S. 967; BUDE/FÖRSCHLE, Immaterielles Vermögen, in HWR, 3. Aufl., Stuttgart 1993 Sp. 897; MOXTER, Bilanzrechtliche Probleme beim Geschäfts- oder Firmenwert, FS Semler, Berlin ua. 1993 S. 853; SIEGEL, Der „negative Geschäftswert“ – eine Schimäre als Steuersparmodell?, BB 1993 S. 1477; STAPPERFEND, Die Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsrechte bei Einmalzahlung, FR 1993 S. 525; TREIBER, Immaterielle Vermögensgegenstände, in Beck-HdR, B 211, München, Stand 1993; BOORBERG/STRÜNGMANN/SPIESS, Bilanzierung von Arzneimittelzulassungen, DB 1994 S. 53; BREIDERT, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Düss. 1994 S. 165–188; DZIADKOWSKI/ROBISCH, Die bilanzielle Behandlung von Güterverkehrskonzessionen, BBK Fach 12 S. 1917; HERZIG/SÖFFING, A., Bilanzierung und Abschreibung von Fernsehrechten (Teil I u. II), WPg. 1994 S. 601 u. 656; HÜTTEMANN, Transferentschädigungen im Lizenzfußball als Anschaffungskosten eines immateriellen WG, DStR 1994 S. 490; MARX, Objektivierungserfordernisse bei der Bilanzierung immaterieller Anlagewerte, BB 1994 S. 2379; MUJKANOVIC, Der derivative Geschäftswert im handelsrechtlichen Jahresabschluss, BB 1994 S. 894; MUTTER, Der Geschäftswert – ein Chamäleon?, BB 1994 S. 472; SCHUHMAN, Ausgewählte Fragen des Firmen-/Geschäftswerts, StBp. 1994 S. 50; SIEGEL/BAREIS, Zum „negativen Geschäftswert“ in Realität und Bilanz, BB 1994 S. 317; BRAUN, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, BBK Fach 13 S. 3865; FICK, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, StBp. 1995 S. 136; GOEBEL/HEINRICH, Die bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögenswerte nach den IAS, DStR 1995 S. 1484; HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, 8. Aufl. Düss. 1995; KÄHLERT, Die Abbildung immaterieller Güter im handelsrechtlichen Jahresabschluss, München 1995; KÜTING, Gegenwärtige und künftige Behandlung immaterieller Vermögensgegenstände im IASC-Abschluß im Vergleich zum deutschen Recht, hrsg. v. DÖRNER/WOLLMERT, Düss. 1995 S. 57; RODEWALD, Die Bilanzierung von Rechten zur Berichterstattung und Übertragung von Sportereignissen im Fernsehen, BB 1995 S. 2103; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl., Tübingen 1996 S. 263–268; SCHILDBACH, Ansatz und Bewertung immaterieller Anlagewerte, in BALLWIESER [Hrsg.], US-amerikanische Rechnungslegung, Stuttgart 1995 S. 85; SCHÖ-

NE/FLICK, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, StBp. 1995 S. 257; STEIN/ORTMANN, Bilanzierung und Bewertung von Warenzeichen, BB 1996 S. 787; BARTH/KNEISEL, Entgeltlich erworbene Warenzeichen in der Handels- und Steuerbilanz, WPG. 1997 S. 473.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I 1986 S. 532 (Bilanzsteuerrechtliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, des Praxiswerts und sog. firmenwertähnlicher WG); v. 22. 2. 89, BB 1989 S. 745 (Brennrechte: AfA?); v. 15. 1. 95, BStBl. I S. 14 (Steuerrechtliche Behandlung des WG „Praxiswert“; Änderung der Rspr.); v. 11. 7. 95, FR 1995 S. 626 (Verlorene Zuschüsse bei Bierlieferungsverträgen); v. 12. 3. 96, BStBl. I S. 372 (Std. Behandlung entgeltlich erworbener Güterfernverkehrsgenehmigungen; Teilwertabschreibung); OFD Frankfurt v. 28. 11. 96, BB 1997 S. 309 (Güterfernverkehrsgenehmigung; Teilwertabschreibung).

722 1. Bewertungsgegenstand

Immaterielle WG des Anlagevermögens: Hierzu gehören alle nichtkörperlichen – nicht sinnlich wahrnehmbaren – WG, die nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen zählen oder dem Umlaufvermögen zugerechnet werden (s. dazu Anm. 255–265). Bei Gegenständen, die mit einem körperlichem WG verknüpft sind (zB Hardware, Papier, Bild- oder Tonträger), kommt es auf den überwiegenden Charakter des Guts an. Wenn im Rahmen des Nutzungs- oder Funktionszusammenhangs beim Stpfl. das Interesse an der unkörperlichen Substanz, der Nutzung eines Rechts (zB Patente, Urheberrechte, Warenzeichen, Gebrauchsmuster) oder einer ähnlichen Rechtsposition (zB Belieferungsrechte, Vertriebsrechte, Konzessionen, Kontingente) im Vordergrund steht, so handelt es sich um ein immaterielles WG (vgl. SCHNICKE/REICHMANN, in Beck-BilKomm. III. § 247 Anm. 375 f.). Probleme bei der Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen WG gibt es insbes. bei der *Software*. Nach der neueren Rspr. des BFH handelt es sich bei der Überlassung von Computerprogrammen (Anwender-Standard-Software) idR um die Überlassung geistig-schöpferischer Werke, bei denen dem Programminhalt die überragende wirtschaftliche Bedeutung zukommt und der materielle Gehalt des Datenträgers sekundär ist; dementsprechend sind sie auch immaterielle WG (vgl. BFH v. 3. 7. 87 III R 7/86, BStBl. II S. 728/731 f. mwN; v. 3. 7. 87 III R 147/86, BStBl. II S. 787; SCHNICKE/REICHMANN aaO, § 247 Anm. 377–381 mwN; zu weiteren Abgrenzungsproblemen s. TREIBER in Beck-HdR, B 211 Rz. 28–36).

Nutzungsrechte gelten nach der bisherigen BFH-Rspr. und der hM auch dann als immaterielle WG, wenn sie dinglicher oder schuldrechtlicher Art sind und für eine bestimmbare Zeit oder immerwährend eine gesicherte Rechtsposition gewähren (vgl. BFH v. 3. 7. 87 III R 7/86, BStBl. II S. 728/730; v. 9. 8. 89 X R 20/86, BStBl. II 1990 S. 128/130; BLÜMICH/SCHREIBER, § 5 Rz. 586 mwN; aA zT SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. Rz. 175 ff.). Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremdem Grund und Boden gelten nach Auffassung der FinVerw. als immaterielle WG besonderer Art; sie werden als Sachanlagen (Gebäude) – also wie materielle WG – behandelt, wenn das Nutzungsrecht „... durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten an einem Gebäude entstanden und wie ein materielles Wirtschaftsgut mit den Herstellungskosten zu aktivieren ist“ (R 42 Abs. 5 EStR 1996; BMF v. 5. 11. 96, BStBl. I S. 1257 Tz. 1; so auch BFH v. 4. 6. 91 X R 136/87, BStBl. II 1992 S. 70 betr. Erbbaurecht; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rz. 176 f. u. 270 „Bauten auf fremdem Grund und Boden“).

Geschäfts- oder Firmenwert gilt seit dem BiRiLiG als abnutzbares Anlagegut mit einer gesetzlich festgelegten Nutzungsdauer von 15 Jahren (§ 7 Abs. 1 Satz 3;

zur Gesetzesänderung s. Anm. 2 u. § 7 Anm. 198). Dementsprechend gilt für den Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr § 6 Abs. 1 Nr. 2 (so die Rechtslage bis zum BiRiLiG v. 19. 12. 85), sondern § 6 Abs. 1 Nr. 1 (s. dazu § 7 Anm. 198 a; so auch BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I S. 532 unter I.).

Warenzeichen und Schutz-(Marken-)rechte unterliegen nach BFH v. 4. 9. 96 II B 135/95 (BStBl. II S. 586/587) nicht der Abnutzung, wenn sie auf Dauer betrieblich genutzt werden. Diese Rspr., die zum BewG ergangen ist, berücksichtigt uE nicht, daß sich der ökonomische Wert entgeltlich erworbener Warenzeichen oder Schutzrechte mit der Zeit verflüchtigt und häufig nur durch größere Werbeaufwendungen aufrechterhalten werden kann (ähnlich die Vorinstanz FG Bremen v. 3. 11. 95, EFG 1996 S. 207/208, aufgeh.). Unter Anwendung des umsatzalimierenden Gedankens verbraucht sich der Wert derartiger immaterieller Werte mit den Erträgen künftiger Umsätze (vgl. BARTH/KNEISEL, WPg. 1997 S. 473/475; s. auch SCHNICKE/SCHRAMM/BAIL, in Beck-BilKomm. III. § 253 Anm. 213; Abnutzung bei wirtschaftlicher Entwertung, auch wenn das Recht formal bestehenbleibt). Daher sollten sie seit dem BiRiLiG wie der Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbar gelten (vgl. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 782 „Warenzeichen“) und – soweit keine kürzere Nutzungsdauer (uU 3–5 Jahre; vgl. STEIN/ORTMANN, BB 1996 S. 787/792) nachweisbar ist – über 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3) abgeschrieben werden.

2. Abgrenzung abnutzbares und nichtabnutzbares immaterielles Anlagegut 723

Immaterielle WG können abnutzbar oder nicht abnutzbar sein.

Abnutzbar ist ein immaterielles Anlagegut immer dann, wenn es aufgrund rechtlicher Gründe – zB vertraglich – zeitlich begrenzt ist (s. auch Anm. 266 mwN; vgl. auch SCHNICKE/SCHRAMM/BAIL, Beck-BilKomm. III. § 253 Anm. 320).

Nichtabnutzbar ist ein immaterielles WG dann, wenn die zeitliche Nutzung unbegrenzt ist oder ein zeitlich begrenztes Recht immer wieder – ohne neue AK/HK – neu verlängert wird (vgl. SCHNICKE/SCHRAMM/BAIL, Beck-BilKomm. III. § 253 Anm. 322). Hierzu zählen beispielsweise immerwährende Rechte, die an einen Betrieb bzw. an ein Unternehmen gebunden sind (wie zB Güterfern(nah)verkehrsgenehmigungen; vgl. BFH v. 4. 12. 91 I R 148/90, BStBl. II 1992 S. 393/394; v. 22. 1. 92 I R 43/91, BStBl. II S. 529; v. 17. 2. 93 I R 48/92, BFH/NV 1994 S. 455; SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz. 298; aA zB IDW, HFA-Stellungnahme 1/1992, WPg. 1992 S. 609; ADS VI. § 253 Tz. 356; TREIBER in Beck-HdR, B 211 Rz. 44; Brennrechte gelten als nicht abnutzbar, so BMF v. 22. 2. 89, BB 1989 S. 745).

Abnutzbarkeit firmenwertähnlicher WG: Sog. firmenwertähnliche WG können nach Auffassung der FinVerw. unverändert nicht planmäßig abgeschrieben werden (vgl. BMF v. 20. 11. 86, BStBl. I S. 532). Es ist fraglich, ob diese Trennung seit der Bezugnahme auf die AfA nach § 7 in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 seit dem BiRiLiG aufrechterhalten werden kann, da seit dem BiRiLiG der Geschäfts- oder Firmenwert als abnutzbares WG gilt. Zutreffend erkennen Rspr. und FinVerw. die Abschreibbarkeit eines *Praxiswerts* einer Einzelpraxis oder einer Sozietät an (vgl. BFH v. 24. 2. 94 IV R 33/93, BStBl. II S. 590, BMF v. 15. 1. 95, BStBl. I S. 14). Gleiches muß uE auch für alle WG gelten, die nicht immerwährend sind (zB Verlagswerte, Kundenkartei, Auftragsbestand [vgl. BFH v. 1. 2. 89 VIII R 361/83, BFH/NV S. 778], Belieferungsrechte uä.; so auch SCHMIDT/GLAN-

EGGER XVI. § 6 Rz. 297 mwN); in diesen Fällen gilt die (fiktive) Nutzungsdauer des § 7 Abs. 1 Satz 3 von 15 Jahren als maximale (Höchst-) Nutzungsdauer oder ggf. eine kürzere nachgewiesene Nutzungsdauer (zB beim Verflüchtigen des Nutzens einer Kundenkartei, eines Auftragsbestands oder eines Praxiswerts; s. dazu BMF v. 15. 1. 95, BStBl. I S. 14; Nutzungsdauer des Praxiswerts einer Einzelpraxis 5 Jahre); zu immerwährenden Rechten s. o.

724 3. Bewertungsmaßstäbe immaterieller Wirtschaftsgüter

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Immaterielle WG des Anlagevermögens sind bei entgeltlichem Erwerb mit den AK (s. dazu allg. Anm. 269–303) zu bewerten. HK scheiden idR wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 als Bewertungsmaßstab aus.

Abgrenzung Herstellungs- und Erhaltungsaufwand: Allerdings kann es bei einer wesentlichen Verbesserung oder Erweiterung uU zu Herstellungsaufwand kommen, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (s. allg. Anm. 470–535), die Aufwendungen bei Dritten anfallen und dementsprechend ein entgeltlicher Erwerb vorliegt. Erhaltungsaufwendungen fallen idR an, wenn Aufwendungen nur getätigt werden, um zB bei der Software Anpassungen an den üblichen technischen Fortschritt vorzunehmen (zB Anpassung an neue Sozialversicherungssätze oder neue Steuertabellen bei Lohnabrechnungs-Software).

Planmäßige Abschreibungen: s. § 7 Anm. 120–122.

Teilwert: Eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert kommt bei immateriellen WG insbesondere bei einem Sinken des Marktwerts oder des Ertragswerts in Betracht, sofern ein Marktwert nicht ermittelbar ist (vgl. BFH v. 9. 12. 83 III R 40/79, BStBl. II 1984 S. 193 betr. Brennrechte: ermittelbare Marktwerte sind gegenüber den Ertragswerten vorrangig). Insbes. bei entgeltlich erworbenen Patenten, Lizenzen oÄ. ist eine Teilwertabschreibung notwendig, wenn die entsprechenden Produkte nicht mehr oder nur in anderer Form gefertigt werden. Auch bei Kontingenten oder sonstigen Konzessionen können Teilwertabschreibungen erforderlich sein, wenn die entsprechenden Kontingente (zB Milchkontingente) oder Bereiche (zB Güterfernverkehr) keine Gewinne mehr abwerfen. Auch bei einer Kundenstammdatei oder bei einem entgeltlich erworbenen Auftragsbestand kann sich ein niedrigerer Teilwert zwingend ergeben, wenn sich später herausstellt, daß bei den entsprechenden Kunden bzw. Aufträgen keine Gewinne aus den schwebenden oder künftigen Geschäften zu erwarten sind (zum Teilwert allg. s. Anm. 554–617; Teilwert eines dem Stpfl. aus privaten Gründen unentgeltlich eingeräumten Nutzungsrechts s. Anm. 1215 a).

Einzelfälle von Teilwertabschreibungen bei immateriellen WG:

▷ *Teilwertabschreibungen auf Güterfernverkehrskonzessionen* waren bis zum VZ 1988 nach der Rspr. des BFH (v. 4. 12. 91 I R 148/90, BStBl. II 1992 S. 383; v. 22. 1. 92 I R 43/91, BStBl. II S. 529; v. 17. 2. 93 I R 48/92, BFH/NV 1994 S. 455) nicht zulässig, obwohl aufgrund der EU-Liberalisierung die Zahl der Güterfernverkehrsgenehmigungen in Zukunft erheblich steigen wird. Die FinVerw. (BMF v. 12. 3. 96, BStBl. I S. 373) läßt allerdings – uE zutreffend – im Hinblick auf die für den 1. 7. 98 vorgesehene Freigabe der Karbonage im Güterfernverkehr für nach dem 31. 12. 91 endende Wj. eine (nachholbare) Teilwertabschreibung von jährlich einem Siebtel zu, so daß im Jahr 1998 die (fortgeführten) AK vollständig abgeschrieben sein können. Die OFD Frankfurt (v. 28. 11. 96 BB 1997 S. 309) läßt im grenzüberschreitenden Verkehr ab 1. 1. 89 jährlich eine

Teilwertabschreibung von einem Viertel zu (zur Diskussion s. zB KÜTING/WELLER, BB 1989 S. 1302; DZIADKOWSKI/RICHTER, DB 1990 S. 237; SIEBEL, BB 1992 S. 603; DZIADKOWSKI/ROBISCH, BBK Fach 12 S. 1917).

- ▷ *Rechtlich ungeschützte Erfindungen (Know-how)* haben nach Publikation grundsätzlich einen Teilwert von Null (vgl. BFH v. 10. 3. 93 I R 116/91, BFH/NV S. 596). Sofern noch ein höherer Buchwert vorliegt, ist eine vollständige Teilwertabschreibung zwingend.
- ▷ *Verlags- und Verwertungsrechte*: Die Teilwerte können auf der Basis von Ertragswerten ermittelt werden, wobei eine Gruppenbewertung zulässig ist (vgl. BFH v. 11. 11. 83 III R 25/77, BStBl. II 1984 S. 187/189 f. mwN; glA SCHMIDT/GLANEGGER XVI. § 6 Rz. 250 „Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter“).
- ▷ *Zuckerrübenlieferrechte*: Auslaufen der Kontingentierung durch EU-Zuckermarktordnung ab 2001 rechtfertigt nach Auffassung der FinVerw. noch keine Teilwertabschreibung (OFD Frankfurt v. 19. 7. 96, BB 1996 S. 1982).

Weitere Einzelfälle: s.

- Anm. 1500, zB „Ankaufsrecht“, „Apothekenrealrecht“, „Auskunfteienkartell“, „Computer-Programme“, „Erfindung“, „Filme“, „Firmenname“, „Gewerbe-freiheit“, „Know-how“, „Leistungsschutzrechte“, „Personalkonzession“, „Praxiswert“, „Schallplattenhandel“, „Schutzrechte“, „Tonträger“, „Wassernut-zungsrecht“;
- § 5 Anm. 1580–1599 betr. „Wettbewerbsverbot“;
- § 5 Anm. 2200, zB „Abfindung“, „Ankaufsrecht“, „Anlaufkosten“, „Archiv“, „Belieferungsrecht“, „Bezugsrecht“, „Brennrecht“, „Entwicklungskosten“, „Filmrecht“, „Gebrauchsmuster“, „Gemeinschaftsfonds“, „Geschäftsverbin-dung“, „Geschmacksmuster“, „Know-how“, „Kontingent“, „Konzession“, „Kundenstamm“, „Lizenz“, „Milchgroßhandel“, „Option“, „Patente“, „Soft-ware“, „Straßenbaukosten“, „Verlagsrecht“, „Verlagswert“, „Verkaufsrecht“, „Warenzeichen“, „Wegebeitrag“.

4. Bewertungsmaßstäbe des Geschäfts- oder Firmenwerts

a) Bewertung mit den Anschaffungskosten

725

Die AK des Geschäftswerts ergeben sich abgeleitet aus dem Kaufpreis. Da das EStG keine Definition der AK eines Geschäftswerts enthält, ist auf § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB zurückzugreifen:

„(4) Als Geschäfts- oder Firmenwert darf der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die für die Übernahme des Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeit-punkt der Übernahme übersteigt. ...“

Definition des BFH: „Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriel-len Wirtschaftsgüter abzüglich Schulden hinaus innewohnt“ (BFH v. 18. 2. 93 IV R 40/92, BStBl. II 1994 S. 224/225 unter Bezugnahme auf BFH v. 29. 7. 82 IV R 49/78, BStBl. II S. 650). Dabei wird er „durch die Gewinnaussichten bestimmt, die, losgelöst von der Person des Unternehmers, auf Grund besonderer dem Unternehmen eigener Vorteile, zB Ruf, Kundenkreis, Organisation, usw., höher oder gesicherter erscheinen als bei einem anderen Unternehmen mit vergleichba-ren Wirtschaftsgütern“ (BFH v. 18. 2. 93 aaO S. 225).

Anwendungsbereich: Der Geschäfts- und Firmenwert kann dann entstehen, wenn ein gewerbliches Unternehmen (zB Einzelunternehmen oder Personenhan-

delsgesellschaft) oder ein Unternehmensteil gekauft wird und in das kaufende Unternehmen eingegliedert wird (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 260). Nicht anwendbar ist § 255 Abs. 4 HGB beim Erwerb von Anteilen an einer KapGes. (AG, GmbH), wenn die KapGes. mit ihrer eigenen Rechtspersönlichkeit bestehen bleibt. Wird zB beim Erwerb aller GmbH-Anteile ein Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen des Kaufpreises abgegolten, so gehört dieser zu den AK der Anteile. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden einer KapGes. sowie ein Geschäfts- oder Firmenwert, sind in der Bilanz des erwerbenden Unternehmens nicht bilanzierbar, da hier die Beteiligung an der KapGes. aktiviert wird (vgl. ADS VI. aaO Tz. 261).

Restgröße: Der Geschäftspreis ergibt sich nur als Restgröße zwischen dem Gesamtkaufpreis (Anschaffungspreis einschl. Minderungen, Erhöhungen und Nebenkosten; ggf. Barwert; s. dazu Anm. 284–299) abzüglich aller einzeln bewertbaren Vermögensgegenstände und Schulden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 263–268). Bei der Bewertung der übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden ist nicht von den bisherigen Buchwerten, sondern von den bei Übernahme vereinbarten Preisen (also idR den Zeitwerten) auszugehen (vgl. ADS VI. aaO Tz. 269). Verbleibt ein Differenzbetrag, ist vor dem Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu prüfen, ob bei dem entgeltlich erworbenen Unternehmen (bzw. Unternehmensteil) immaterielle WG selbst geschaffen wurden oder andere WG (zB gWG iSd Abs. 2) nicht aktiviert wurden; diese wären in diesem Fall mit ihrem Teilwert (idR Zeitwert) zu bewerten, da sie im Rahmen des Gesamtkaufpreises entgeltlich erworben werden (vgl. BFH v. 7. 11. 85 IV R 7/83, BStBl. II 1986 S. 176 mwN; v. 17. 11. 87 III R 272/83, BStBl. II S. 441/442; v. 13. 3. 91 I R 83/89, BStBl. II S. 595). Firmenwertähnliche WG, die abnutzbar sind und eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre haben (zB Mandantenstamm), sind als isolierte immat. WG eigenständig zu bewerten und verringern dementsprechend die Restgröße Geschäfts- oder Firmenwert (vgl. BFH v. 30. 3. 94 I R 52/93, BStBl. II S. 903; zur Abgrenzung eigenständiger bilanzierbarer immat. WG u. unselbständiger geschäftswertbildender Faktoren s. zB SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVI. § 5 Rz. 223–225 mwN sowie BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 782 mwN). Beim Erwerb von Gesellschafts-(Mitunternehmer-)anteilen wird ein sich ergebender Geschäftswert (Kaufpreis größer als Kapitalkonto) in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen (vgl. etwa BFH v. 29. 10. 91 VIII R 1458/85, BStBl. II 1992 S. 647; v. 18. 2. 93 IV R 40/92, BStBl. II 1994 S. 224). Wird ein sich ergebender Differenzbetrag (Restwert) – ohne Vorliegen stiller Reserven und eines Geschäftswerts – für die Abfindung eines lästigen Gesellschafters gezahlt, liegen keine AK, sondern Betriebsausgaben vor (vgl. BFH v. 14. 6. 94 VIII R 37/93, BStBl. II 1995 S. 246/248; SCHMIDT XVI. § 16 Anm. 491).

726 b) Teilwertabschreibung

Bedeutung: Vor dem Bilanzrichtlinien-Gesetz war die Teilwertabschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts für Rspr. und Praxis von erheblicher Bedeutung, da der Geschäfts- oder Firmenwert als nichtabnutzbares Anlagegut galt (Stichtag: 1. 1. 87). Da für Wj., die nach dem 31. 12. 86 beginnen, die Geschäfts- oder Firmenwerte – auch die in früheren Bilanzen schon angesetzten Altgeschäfts- oder -firmenwerte (vgl. BFH v. 25. 10. 95 I R 104/94, BFHE 179 S. 265 = FR 1996 S. 346) – über 15 Jahre nach § 7 Abs. 1 Satz 3 abgeschrieben werden können, wird die Problematik der Teilwertabschreibung in diesem Bereich an Bedeutung verlieren. Dennoch kann es bei starken Ertrags- und Umsatzeinbrüchen dazu

kommen, daß der Teilwert eines Geschäfts- oder Firmenwerts schneller sinkt als in der vorgesehenen betriebsgew. Nutzungsdauer von 15 Jahren.

Dauerhafte oder vorübergehende Wertminderung: Sinkt der Teilwert unter die fortgeführten AK (s. Anm. 725; AK abzüglich AfA), dann muß bei dauerhafter Wertminderung aufgrund des strengen Niederstwertprinzips eine Teilwertabschreibung erfolgen (str. s. Anm. 51; Wahlrecht nach BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Rn. 15). Eine vorübergehende Wertminderung wird bei einem Geschäfts- oder Firmenwert idR nicht vorkommen, da die Rspr. für eine Teilwertabschreibung eine längerfristige Betrachtung voraussetzt (vgl. BFH v. 13.3.91 I R 83/89, BStBl. II S. 595/597: bedeutender Gewinnrückgang im Verlauf von rund zwei Jahren nach Übernahme ist nicht ausreichend für die Vornahme einer Teilwertabschreibung).

Fehlmaßnahme: Eine Teilwertabschreibung von den AK des Geschäftswerts ist nach der Rspr. zulässig, soweit sich das Entgelt für den Geschäftswert als Fehlmaßnahme erweist (vgl. BFH v. 18.1.67 I 77/64, BStBl. III S. 334; v. 2.2.72 I R 96/70, BStBl. II S. 381; v. 13.3.91 I R 83/89, BStBl. II S. 595 mwN). Eine Teilwertabschreibung aufgrund einer Fehlmaßnahme ist aber nur möglich, wenn sich der Stpfl. im Zeitpunkt des Erwerbs des Unternehmens über dessen Ertragskraft geirrt hat (s. ebenda) bzw. wenn die Ursache für die schlechte Geschäftsentwicklung bereits vor dem Erwerb gelegt war (s. BFH v. 10.4.90 VIII R 170/85, BFH/NV 1991 S. 226). Eine Fehlmaßnahme soll ferner dann vorliegen, wenn „beim Erwerb erkennbar von bestimmten in der Zukunft zu erwartenden Umsätzen und Gewinnen ausgegangen wurde und sich diese Hoffnungen nicht erfüllt haben“ (BFH v. 9.2.77 I R 130/74, BStBl. II S. 412/414). Eine Teilwertabschreibung „unter dem Gesichtspunkt der Fehlmaßnahme ist idR nur dann zulässig, wenn sich die Annahme eines Geschäftswerts bereits bis zum Ende desjenigen Geschäftsjahrs, in dem die Zahlung geleistet wurde, als Fehlmaßnahme erwiesen hat“ (ebenda, S. 413). UE kann zu jedem Zeitpunkt eine Teilwertabschreibung auf einen Geschäftswert vorgenommen werden, solange noch nicht sichergestellt ist, daß diese *dauerhaft* ist. Gerade im ersten Jahr sind die Schätzungen so vorläufig, daß man allenfalls von einer vorübergehenden Wertminderung ausgehen kann. Dann gilt aber nur ein Wahlrecht zur Teilwertabschreibung (s. Anm. 53 u. 561), das jederzeit ausgeübt werden kann.

Gewinne und/oder Umsatzrückgang: Eine Teilwertabschreibung ergibt sich – außer bei Fehlmaßnahmen – auch, „wenn die Entwicklung der Umsätze und Gewinne über einen längeren Zeitraum stagniert oder zurückgeht“ (BFH v. 5.2.88 III R 229/84, BFH/NV S. 432 mwN). Dabei stellt der BFH insbes. auf die längerfristige Entwicklung der Rentabilität ab (ebenda; v. 10.4.90 VIII R 170/85, BFH/NV 1991 S. 226; v. 13.3.91 I R 83/89, BStBl. II S. 595/597).

Einheitstheorie: Umstr. ist, ob für die Ermittlung des niedrigeren Teilwerts unverändert die sog. Einheitstheorie gilt (vgl. BFH v. 21.7.82 I R 177/77 BStBl. II S. 758 mwN; v. 12.8.82 IV R 43/79, BStBl. II S. 652). Aufgrund der Abnutzbarkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts liegt es nahe, den Geschäftswert zu zerlegen, da ansonsten neu, selbst geschaffene Komponenten des Geschäftswerts neg. Entwicklungen des ursprngl. Geschäftswerts ausgleichen können (vgl. BREIDERT, Grundsätze ordnungsm. Abschreibungen für abnutzbare Anlagegüter, 1994 S. 185 ff.; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 4. Aufl. 1996 S. 264). Hier scheint es einen Widerspruch zwischen der Teilwertkonzeption (Bewertung der gesamten Unternehmens) und der Abnutzbarkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts zu geben. Allerdings ist der Teilwert eines gesamten Unternehmens auf die einzelnen WG aufzuteilen. Wenn neu geschaffenen Geschäftswertkompo-

nennten theoretisch ein eigener Wert zugemessen werden kann, ist uE § 5 Abs. 2 vorrangig mit der Folge, daß diese originären Komponenten nicht in die Teilwertberechnung einfließen dürfen. Dementprechend ist uE die von MOXTER u.M. RICHTER vertretene These zutr., daß aufgrund der Abnutzbarkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts seit dem BiRiLiG nicht mehr die Einheitstheorie gilt (MOXTER aaO S. 264; RICHTER, HdJ II/9, 2. Aufl. 1990 Rz. 51; aA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rz. 765; SCHMIDT/KULOSA XXXI. § 6 Rz. 313 mwN).

Ermittlung des Geschäftswerts: Während bei dem Erwerb die AK des Geschäftswerts durch eine Restgröße aus einer modifizierten Bilanz (unter Aufdeckung der stillen Reserven; s. Anm. 725) ohne größere Probleme über eine Substanzwertbetrachtung ermittelt werden können, sind in den Folgejahren für die Ermittlung des Teilwertes des Geschäftswerts Unternehmensbewertungen erforderlich. Dabei stellt die Betriebswirtschaftslehre und der BGH auf den *Ertragswert* und nicht – wie in der Vergangenheit – auf den Substanzwert ab (s. hierzu zB GOETZKE/SIEBEN [Hrsg.], *Moderne Unternehmensbewertung und Grundsätze ihrer ordn. Durchführung*; GEBERA-Schriften Bd. 1, Köln 1977; MOXTER, BB 1979 S. 741). Für die Ermittlung des Firmenwerts sind von der BFH-Rspr. insbes. folgende zwei Methoden anerkannt:

▷ *Direkte Methode:* Bei der direkten Methode wird der Geschäftswert unmittelbar gewonnen, nämlich durch Kapitalisierung des Übergewinns, dh. desjenigen Gewinns, der über die normale Rendite des Betriebsvermögens und den Unternehmerlohn hinausgeht (Effektivertrag ./.. Nominalertrag – Kapitalisierungsfaktor für ewige Rente).

Vgl. BFH v. 28.10.76 IV R 76/72, BStBl. II 1977 S. 73; v. 8.12.76 I R 215/73, BStBl. II 1977 S. 409; v. 20.4.77 I R 234/75, BStBl. II S. 607; v. 25.1.79 IV R 56/75, BStBl. II S. 302; v. 24.4.80 IV R 61/77 BStBl. II S. 690; s. auch MOXTER aaO S. 266.

▷ *Indirekte Methode:* Bei der indirekten Methode wird vom Gesamtwert der Substanzwert abgezogen. Der Gesamtwert ist in diesem Fall der Ertragswert, der sich aus den abdiskontierten künftig erzielbaren normalisierten Gewinnen (dh. unter Ausschaltung außergewöhnlicher Effekte) ergibt, von denen jeweils die kalkulatorischen Unternehmerlöhne, ersparten Mieten und Zinsen abzuziehen sind (vgl. BFH v. 25.1.79 IV R 56/75, BStBl. II S. 302; v. 19.3.87 IV R 85/85, BFH/NV S. 580). Von diesem Ertragswert ist dann der Substanzwert, der sich aus der Summe der Teilwerte der einzelnen WG ohne den Geschäftswert ergibt, abzuziehen. Umstritten ist bei dieser Methode insbesondere der Zinssatz für die Kapitalisierung (10 vH vertretbar; vgl. BFH v. 13.3.83 I R 63/79, BStBl. II S. 667/668) sowie die Berücksichtigung des Risikos (Risikozuschlag beim Zins und/oder Risikoabschlag bei der Restgröße; Risikoabschlag von 50 vH nach BFH v. 31.10.67 II 148/63, BStBl. II S. 233/234 führt zu sog. Mittelwertmethode; vgl. auch MOXTER aaO S. 267).

Sowohl bei der direkten als auch bei der indirekten Methode kann der Teilwert des Geschäftswerts über Sachverständigengutachten ermittelt werden. Dabei sollten die Schätzungen und Auffassungen des Stpfl. (s. dazu Anm. 76) in die Unternehmensbewertungen einfließen. Ob für die Ermittlung des Geschäftswerts auch andere Methoden der Unternehmensbewertung angewandt werden können (zB Mittelwertmethode, diskontierte Cash-flow-Methode; vgl. dazu zB HELBLING, *Unternehmensbewertung und Steuern*, 8. Aufl. 1995 S. 69 ff., insbes. S. 98 ff. u. 121 ff.; SCHEFFLER, in Beck-HdR, B 213 Rn. 319 betr. Beteiligungen), ist noch nicht abschließend geklärt.

727–729 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a:
Anschaffungsnahe Aufwendungen**

Schrifttum: PEZZER, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; SPINDLER, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, BB 2002, 2041; WOLFF-DIEPENBROCK, Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286; PANNEN, Bestandsaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; VOGELGESANG, Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahe Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, 65; G. SÖFFING, Der anschaffungsnahe Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946; BÄUML, Kein anschaffungsnahe Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III-Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924; WENDT, Anschaffungsnahe Aufwendungen – Erste Erfahrungen mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Köln 2011, 879.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 470.

Verwaltungsanweisungen: Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994 = R 157 Abs. 4 EStR 1999; OFD München v. 11.6.2004 – S 2211 - 45 St 41, DStR 2004, 1338.

Siehe auch vor Anm. 470.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a

I. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 1a

730

Die Nr. 1a des Abs. 1 ist eine ergänzende Sondervorschrift zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden (s. dazu allg. Anm. 470). Sie wurde aufgrund der Rspr., die teilweise von der früheren Verwaltungsauffassung der R 157 Abs. 4 EStR abwich (s. Anm. 474), aus Gründen der „Rechtsvereinfachung und -sicherheit für die Bürger und die Verwaltung“ (BTDrucks. 15/1562, 32) geschaffen. Sie soll die früher geltende Verwaltungsauffassung der R 157 Abs. 4 EStR 1999 (= Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994) zur Aktivierung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen als HK typisierend festschreiben, soweit eine zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres-Grenze) gegeben ist. Danach gelten derartige Aufwendungen, soweit diese innerhalb von drei Jahren 15 % der AK überschreiten, „fiktiv“ als HK (s. Anm. 736).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 1a

1. Ältere BFH-Rechtsprechung bis 2000

731

Rechtsprechung des Großen Senats von 1966: Nach BFH v. 22.8.1966 (GrS 2/66, BStBl. III 1966, 672) werden nach dem Erwerb eines Gebäudes hohe Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis als Herstellungsaufwand (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen) behandelt, wenn durch derartige Aufwendungen

– das Wesen des Gebäudes verändert,

- der Nutzungswert erheblich erhöht oder
- die Nutzungsdauer erheblich verlängert wird.

Anschaffungsnahe Aufwendungen als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten: Der IX. Senat hat in der grundlegenden Entsch. BFH v. 12.2.1985 (IX R 114/83, BStBl. II 1985, 690 [692]) die Aktivierungspflicht derartiger Aufwendungen zunächst grds. bestätigt; dabei wurde aber die Frage offengelassen, ob bei einer Aktivierungspflicht sog. anschaffungsnahe Aufwendungen AK oder HK vorliegen (s. ergänzend BFH v. 10.6.1992 – I R 9/91, BStBl. II 1993, 41); zur Abgrenzung s. auch Anm. 267.

Aufweichung der Drei-Jahres-Grenze nach der BFH-Rechtsprechung: Das Drei-Jahres-Kriterium gilt allerdings nach BFH v. 30.7.1991 (IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30) nicht generell. Danach kann anschaffungsnahe Aufwand auch nach Ablauf von drei Jahren bei größeren Reparaturmaßnahmen vorkommen, wenn sie schon im Zeitpunkt der Anschaffung einen vorhandenen erheblichen Instandhaltungsrückstand aufholen (BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]). Ferner ist eine Ausnahme vom Drei-Jahres-Zeitraum gegeben, wenn ein – nach dem Erwerb reparaturbedürftiges – Mietshaus über einen längeren Zeitraum in Raten entsprechend dem Freiwerden der Mietwohnungen instand gesetzt wird (vgl. BFH v. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]).

732 2. Auffassung der Finanzverwaltung

Verwaltungspraxis bis 2003: Nach den EStR ist die Frage, ob Aufwendungen für umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an erworbenen Gebäuden als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung in diesem Zeitraum 15 % der AK des Gebäudes überschreiten (Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994 = R 157 Abs. 4 EStR 1999); für Erwerbe bis zum 31.12.1993 galt noch eine Prüfungsgrenze von 20 % der AK (s. Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 Satz 5 EStR 1994).

733 3. Geänderte Rechtsprechung seit 2001

Herstellungskosten wegen wesentlicher Verbesserung: Das Kriterium der wesentlichen Verbesserung, das durch das BiRiLiG im § 255 HGB als Merkmal für Herstellungsaufwand kodifiziert wurde, gilt über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 50) auch für die stl. Gewinnermittlung (s. Anm. 455 und 267); es ist auch für die Überschusseinkunftsarten verbindlich (s. Anm. 457). Aufgrund dieses Kriteriums wurde die bisherige Rspr. zu den anschaffungsnahe Aufwendungen durch BFH v. 12.9.2001 (IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569) wie folgt modifiziert (s. auch Anm. 474):

► *Zeitliche Nähe zur Anschaffung:* Die zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres Grenze) und eine damit verbundene Höhe der Aufwendungen (bzw. Prozentsatz in Bezug auf die AK) reichen nach BFH v. 12.9.2001 (IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 1. Leitsatz) als maßgebliche Kriterien – entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. zum sog. anschaffungsnahe Aufwand – nicht mehr aus.

► *Kriterien für wesentliche Verbesserung:* Entscheidend für die Behandlung von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen als HK ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung, das anhand der Erhöhung des Gebrauchswerts (Nutzungspotenzials) eines Gebäudes gemessen wird (vgl. BFH v. 12.9.2001 –

IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 2. Leitsatz; v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604; v. 20.8.2002 – IX R 61/99, BFH/NV 2003, 148; v. 20.8.2002 – IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33; v. 20.8.2002 – IX R 95/00, BFH/NV 2003, 301; v. 22.12.2011 – III R 37/09, BFH/NV 2012, 1069, Rn. 30; s. auch Anm. 474).

► *Erwerbszeitpunkt als Vergleichsmaßstab*: Als Maßstab für die wesentliche Verbesserung gilt nicht die ursprüngliche Herstellung des WG, sondern der Erwerbszeitpunkt des WG (BFH v. 9.5.1995 – IX 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.2.c; s. Anm. 474).

► *Keine zeitliche Begrenzung nach Anschaffungen*: Auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) können aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem Wesen oder in seinem Nutzungswert oder in seiner bisherigen ND über seinen ursprünglichen Zustand erheblich verbessert wird (BFH v. 21.6.1990 – IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154; s. auch Anm. 731).

4. Kodifizierung der anschaffungsnahen Aufwendungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a

734

Entwurf eines StVergAbG v. 2.12.2002 (BTDrucks. 15/119, Art. 1 Nr. 6 Buchst. a) enthielt eine Regelung für die Zuordnung von hohen anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen zu den HK durch die Schaffung eines geplanten neuen § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a. Nach der damaligen Gesetzesbegründung sollte die bisherige Verwaltungspraxis (R 157 Abs. 4 EStR) festgeschrieben werden (BTDrucks. 15/119, 37). Im Rahmen des Vermittlungsverfahrens wurde diese (geplante) Regelung vom Vermittlungsausschuss nicht übernommen (Beschlussempfehlung v. 9.4.2003, BTDrucks. 15/841, 2).

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2045; BStBl. I 2003, 710): Die ursprünglich im StVergAbG geplante Regelung wurde fast unverändert Bestandteil des StÄndG 2003. Diese Regelung sollte „der Rechtsvereinfachung und -sicherheit für den Bürger und die Verwaltung“ dienen und die bisherige Verwaltungsauffassung gem. der vormaligen R 157 Abs. 4 EStR gesetzlich festschreiben (BTDrucks. 15/1562, 32).

Einstweilen frei.

735

III. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 1a

736

Verhältnis zum Herstellungskostenbegriff: Abs. 1 Nr. 1a greift uE nur ergänzend zum HK-Begriff ein. Es muss zuerst auf der Basis von § 255 Abs. 2 HGB geprüft werden, ob Herstellungsaufwand vorliegt. Dies hat zur Folge, dass bei einer wesentlichen Verbesserung (s. Anm. 474) auch dann HK vorliegen, sofern eine Unterschreitung der 15 %-Grenze, die im Abs. 1 Nr. 1a verankert ist (s. Anm. 742), gegeben ist (vgl. OFD München v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338, unter Nr. 2). Wenn sich auf der Basis der HK Erhaltungsaufwendungen ergeben, dann ist Abs. 1 Nr. 1a ergänzend als *lex specialis* – und zwar als fiktive HK (so uE zutr. G. SÖFFING, DB 2004, 946) – anzuwenden.

Zwingende Regelung: Die Neuregelung ist im Gegensatz zur früheren Verwaltungsregelung der R 157 Abs. 4 EStR keine Prüfungsgrenze, sondern eine zwingende Regelung. Damit führt die Neuregelung zu einem erweiterten zwin-

genden Anwendungsbereich im Vergleich zur früheren Verwaltungsregelung (ebenso WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [883]).

Durchbrechung der neueren Rechtsprechung: Die Gesetzesänderung führt zu einer Änderung der Rspr., die der BFH seit 2001 geändert hat (s. Anm. 733). Durch Abs. 1 Nr. 1a wird es idR zu zusätzlichem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand kommen, wenn die Kriterien der Rspr. nicht erfüllt sind.

Stellungnahme: Durch Abs. 1 Nr. 1 wird uE keine Rechtsvereinfachung – so das Ziel des Gesetzesvorhabens (s. Anm. 734) – erreicht. Es muss zunächst der bisherige HK-Begriff und zusätzlich – bei angenommenen Erhaltungsaufwand – auch die Neuregelung geprüft werden (ebenso G. SÖFFING, DB 2004, 946). Ferner ist die seit dem Jahr 2001 eingetretene Rspr-Entwicklung nicht mehr ohne Weiteres anwendbar. Dies führt zu einem noch komplexeren System, das nicht systematisch aufgebaut ist (vgl. G. SÖFFING, DB 2004, 946) und mehr Verwaltungsaufwand erfordert. Die Verankerung dieser unsystematischen Vorschrift hatte offensichtlich fiskalischen Charakter (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.1; zu Erweiterungen s. Anm. 744).

IV. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a

737 1. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a

Gewinneinkunftsarten: Nach der Gesetzessystematik gilt die Regelung zunächst nur für die Bilanzierenden iSd. § 5 Abs. 1. Da § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 aber auch an den AK- und HK-Begriff anknüpfen, ist uE diese Gewinnermittlungsvorschrift ebenfalls – aus verfassungsrechtl. Gründen (Art. 3 GG; s. Vor §§ 4–7 Anm. 29 und 106; BFH v. 29.4.1999 – IV R 7/98, BStBl. II 1999, 489 [490], unter 2b letzter Satz) – für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 anwendbar (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 381; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.3; aA betr. § 4 Abs. 3 BÄUML, FR 2010, 924).

Überschusseinkunftsarten: Durch den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 2 auf § 6 Abs. 1 Nr. 1a ist klargestellt, dass diese Regelung auch bei Überschusseinkunftsarten (insbes. bei VuV-Einkünften) entsprechend anzuwenden ist.

Erweiterter persönlicher Anwendungsbereich im Vergleich zur früheren Verwaltungsregelung: R 157 Abs. 4 EStR 1999 bezog sich lediglich auf die Einkünfte aus VuV; durch die Verankerung der Neuregelung als gesonderte Gewinnermittlungsvorschrift wird der Anwendungsbereich gegenüber der früheren Verwaltungsregelung erweitert (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [883]).

Keine Geltung für die Handelsbilanz: Da die Sondervorschrift nicht die handelsrechtl. GoB auslegt, sondern zu „fiktiven“ HK führt, und da keine umgekehrte Maßgeblichkeit (iSv. § 254 bzw. § 279 Abs. 2 HGB aF, s. § 5 Anm. 63) gilt, ist diese Regelung in der HBil. nicht anwendbar.

Gebäude: Sachlich beschränkt sich Abs. 1 Nr. 1a auf Gebäude; diese Einschränkung des sachlichen Anwendungsbereichs resultiert offensichtlich aus der früheren Verwaltungsregelung zu den VuV-Einkünften und der Rspr., die sich fast ausschließlich auf Gebäude bezog; zum Begriff des Gebäudes s. Anm. 630.

738 2. Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 1a

Baumaßnahmen nach dem 31.12.2003: Die gesetzliche Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 16 Sätze 7 bis 9 erstmalig für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen wird. Maßgebend hierfür ist der Bauantrag und bei geneh-

migungsfreien Bauvorhaben die Einreichung der Bauunterlagen (§ 52 Abs. 16 Satz 8).

Rechtsprechungsgrundsätze des BFH (s. Anm. 733 und 474) sind für alle Bauvorhaben relevant, mit denen vor dem 1.1.2004 begonnen wurde. Soweit die bisherigen Verwaltungsgrundsätze für den Stpfl. günstiger sind, kann sich der Stpfl. auf R 157 Abs. 4 EStR 1999 berufen.

Gebäude, die vor dem 1.1.2001 angeschafft wurden, fallen nicht unter die Neuregelung. Wurde mit einer Instandhaltungsmaßnahme vor dem 1.1.2004 begonnen, fallen alle damit zusammenhängenden Baumaßnahmen – und zwar auch die Maßnahmen, die nach dem Stichtag erfolgen – nach § 52 Abs. 16 Satz 9 unter die Altregelung (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [884]).

B. Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1a

I. Tatbestandsmerkmale des Satzes 1

1. Anschaffungsnahe Aufwendungen als fiktive Herstellungskosten

739

Keine Herstellungskosten iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1: Abs. 1 Nr. 1a kommt nur zur Anwendung, wenn nicht schon zuvor HK angenommen wurden. Ergibt sich nach den allgemeinen Regelungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Erhaltungsaufwand (s. Anm. 476), so ist Abs. 1 Nr. 1a ergänzend zu prüfen.

Anschaffungsnahe Aufwendungen als „fiktive“ Herstellungskosten: Werden die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1a erfüllt, gelten die Aufwendungen „fiktiv“ als HK (vgl. G. SÖFFING, DB 2004, 946; s. Anm. 736); sie werden somit keine HK, die sich aus § 255 Abs. 2 HGB aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die stl. Gewinnermittlung ergeben (s. Anm. 50). Mit der Übernahme des Begriffs der sog. „anschaffungsnahe Aufwendungen“ folgt der Gesetzgeber den Bezeichnungen aus der früheren R 157 Abs. 4 EStR und der Rspr., ohne damit die bisherige Rechtslage zu übernehmen. Dies verdeutlicht aber, dass damit eine strechtl. Spezialvorschrift geschaffen wurde, die von der handelsrechtl. HK-Definition und dessen Merkmalen abweicht.

2. Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen

740

Keine Begriffsbestimmung: Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind durch das Gesetz hier nicht näher bestimmt. Sie können allerdings auf der Basis der bisherigen Rspr. sowie Verwaltungsanweisungen zu den Erhaltungsaufwendungen ausgelegt werden, wobei allerdings die Negativabgrenzung des Satzes 2 zu beachten ist.

Auslegungskriterien: In jedem Fall gehören dazu Maßnahmen, die zur Hebung des Standards eines wesentlichen Merkmals (Fenster, Elektro- und Sanitärinstallationen, Dach, Boden ua.) führen, der Beseitigung von (versteckten) Mängeln (so R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR) oder der Anpassung eines Gebäudes an den zeitgemäßen Zustand dienen (vgl. FG Münster v. 20.1.2010 – 10 K 526/08 E, DStRE 2010, 205, rkr., Rn. 36; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386). Es ist allerdings nicht erforderlich, dass mehrere Merkmale betroffen sein müssen.

Negativabgrenzung: Hierzu zählen nicht Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten iSd. Satzes 2, die jährlich üblicherweise anfangen (sog. Schönheitsreparaturen; s. Anm. 745).

741 3. Drei-Jahres-Frist

Anschaffungszeitpunkt: Die Frist beginnt mit dem Anschaffungszeitpunkt (s. Anm. 264) des Gebäudes. Gehören einem Stpl. in einem – nach WEG aufgeteilten – Mietshaus mehrere Eigentumswohnungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden, so ist der Fristbeginn je ETWohnung isoliert zu ermitteln (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [893]).

Ende der Frist: Die Frist endet taggenau drei Jahre nach dem Anschaffungszeitpunkt (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.7; WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [888]).

Sanierung in Raten nach allgemeinen Herstellungskosten-Grundsätzen: Bei einer Sanierung in Raten, die sich über einen längeren Zeitraum als drei Jahre erstreckt, liegen zwar keine anschaffungsnahe Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a vor; allerdings sind bei einer Sanierung in Raten die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand zu beachten (BFH v. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]; v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]; WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [889], mwN; OFD München v. 11.6.2004, DSrR 2004, 1338, unter 3.; s. Anm. 731).

742 4. Überschreiten der 15 %-Grenze

Maßstab der 15 %-Grenze: Die AK (s. Anm. 284) sind der Maßstab für die 15 %-Grenze. Übersteigen die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen 15 % der AK, dann liegen aktivierungspflichtige anschaffungsnahe Aufwendungen vor. Führen Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen wegen einer wesentlichen Verbesserung sowohl zu „allgemeinen“ HK als auch teilweise zu nachträglichen anderen Erhaltungsaufwendungen, die nicht unter Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 fallen (s. Anm. 745), dann sind uE die Aufwendungen für die wesentliche Verbesserung (= allgemeine HK) bei Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [890]; OFD München v. 11.6.2004, DSrR 2004, 1338, unter 1); zur Erweiterung s. Anm. 744.

Umsatzsteuer: Bei der Ermittlung der 15-%-Grenze ist nach dem (klaren) Wortlaut von dem Nettobetrag der sog. anschaffungsnahe Aufwendungen auszugehen; dies gilt – unabhängig von der Abziehbarkeit der VorSt. – nicht nur für die Gewinneinkünfte, sondern auch für die Überschusseinkunftsarten. Für den Vergleichsbetrag der AK des Gebäudes ist hingegen § 9b anwendbar (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 382), wonach bei Nichtabziehbarkeit der VorSt. der Bruttobetrag als AK gilt (s. Anm. 285).

Teilentgeltlicher Erwerb: Bei teilentgeltlichem Erwerb können anschaffungsnahe Aufwendungen nur anteilig entstehen; insoweit ist nur der Teil zu aktivieren, der auf den entgeltlichen Teil entfällt. Für die Bezugsgrößen gelten dann auch nur die anteiligen – auf den entgeltlichen Teil anfallenden – AK (ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 430; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 382; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.12; R 6.4. Abs. 1 Satz 2 EStR; aA WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [893]). Der unentgeltliche Teil ist allerdings nur dann nicht maßgebend, wenn der Rechtsvorgänger schon mindestens drei Jahre Eigentümer des Gebäudes war.

II. Rechtsfolge des Satzes 1

743

Erfolgsneutralität der Aufwendungen: Sind die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 erfüllt und kommt kein Ausnahmetatbestand nach Satz 2 zur Anwendung (s. Anm. 744f.), dann werden Aufwendungen nicht mehr als Erhaltungsaufwand (zum Begriff und zur Abgrenzung s. Anm. 476), sondern als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand iSd. Abs.1 Nr.1a behandelt; die Aufwendungen sind somit im Zeitpunkt der Maßnahme erfolgsneutral.

Absetzung über Abschreibung in der Folgezeit: Die Aufwendungen können folglich nur über die AfA bzw. die Teilwertabschreibung bzw. AfA zeitanteilig steuermindernd als BA bzw. WK abgezogen werden (s. Anm. 240, 269 und 454).

III. Ausnahmen nach Satz 2

1. Keine Aufwendungen für Erweiterungen

744

Erweiterungen zählen zu den HK nach § 255 Abs. 2 Satz. 1. Es handelt sich dabei idR um eine „Mehring der Substanz“ (s. Anm. 265). Aufwendungen für Erweiterungen sind auch dann zu aktivieren, wenn eine Erweiterung nur geringfügig ist (s. Anm. 482 „Vermehrung der Substanz“).

Ausnahme von Satz 1: Der Satz 2 ist als Ausnahme zu Satz 1 geschaffen. Gesetzssystematisch wäre die Aufnahme von „Erweiterungen“ hier eigentlich nicht erforderlich gewesen, da es sich bei diesen Aufwendungen aufgrund der HK-Begriffs und der damit zusammenhängenden Rspr. (s. Anm. 482) um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handelt.

15 %-Grenze iSd. Satzes 1: Die Aufwendungen für Erweiterungen gehören nicht zu den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die als Basis für die 15 % Grenze gelten (s. Anm. 742), wenn diese Aufwendungen separierbar sind (ggf. über Schätzung; s. dazu WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [890 f.]). Da diese Aufwendungen aber als AK oder HK zu aktivieren sind, sind sie uE bei der Bezugsgröße der AK einzubeziehen.

Stellungnahme: Für eine besondere Behandlung der Erweiterungen bestand gesetzssystematisch kein Erfordernis zu einer besonderen Regelung, da derartige Aufwendungen uE aufgrund des HK-Begriffs schon zu aktivieren sind. Insofern könnte diese Spezialregelung ersatzlos gestrichen werden.

2. Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten

745

Erhaltungsarbeiten sind als Begriff im EStG nicht definiert. Sie sind im Satzzusammenhang auszulegen. Eine Identität mit dem Begriff der Erhaltungsaufwendungen ist offensichtlich nicht erwünscht gewesen; es handelt sich uE um eine Teilmenge der Erhaltungsaufwendungen.

Jährlich üblicherweise anfallende Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten sind offensichtlich keine Erhaltungsaufwendungen, die nach einem längeren (zeitlichen) Zyklus anfallen. Es ist zu vermuten, dass der Gesetzgeber gesonderte Schönheitsreparaturen, die regelmäßig im Zeitraum von etwa ein bis zwei Jahren anfallen, aus dem Bereich der anschaffungsnahen Aufwendungen aussondern wollte. Hier gehören zB Malerarbeiten beim Auszug von Mietern oder nach geringen Schäden im Treppenhaus, Ersatz von zerbrochenen Fensterscheiben, jährliche Inspektionen oder regelmäßige Wartungen von Heizungen, Sani-

§ 6 Anm. 745–763 Abs. 1 Nr. 1a: Anschaffungsnahe Aufwendungen

tär- und Elektroinstallationen sowie defekte Schließenanlagen (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.6; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 417 f.).

Rechtsfolge: Liegen regelmäßige – jährliche – Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten vor, so gelten diese nicht als anschaffungsnahe Aufwendungen iSd. Satzes 1 (s. Anm. 739). Sie sind daher als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen sind daher nicht bei der sog. 15 %-Grenze zu berücksichtigen (s. Anm. 742). Bei der Bezugsgröße der AK dürfen sie auch nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen nicht aktiviert werden können; insoweit werden Aufwendungen für Erweiterungen (s. Anm. 744) und Erhaltungsarbeiten unterschiedlich behandelt.

746–763 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2:
Bewertung nichtabnutzbarer Anlagegüter
und Umlaufgüter**

A. Überblick

764

Abs. 1 Nr. 2 regelt die Bewertung von WG des nichtabnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens in den Jahresbilanzen. Die Bewertung hat grds. mit den AHK zu erfolgen (Satz 1; s. Anm. 260 f.; 765). Stattdessen kann oder muss der Teilwert angesetzt werden (Satz 2; s. Anm. 561 f.; 767 f.). Bewertungsfragen bezüglich einzelner WG s. Anm. 780–1124.

**B. Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten
(Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)**

765

Bewertungsgegenstand:

► *Begriff des nichtabnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens:* Begriff des Anlagevermögens s. Anm. 253; Abgrenzung vom Umlaufvermögen s. Anm. 255 f. Der Begriff des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ergibt sich durch Gegenüberstellung mit dem abnutzbaren Anlagevermögen, s. Anm. 258.

► *Bedeutung der gesetzlichen Aufzählung* (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen): Die Aufzählung einiger WG des nichtabnutzbaren Anlagevermögens hat nur beispielhafte Bedeutung, da sonst die Bewertung weiterer WG des nichtabnutzbaren Anlagevermögens nicht geregelt wäre (zB von nichtabnutzbaren immateriellen WG).

Bewertungsmaßstäbe:

► *Anschaffungs- und Herstellungskosten bei nichtabnutzbaren Anlagegütern und bei Umlaufgütern:* Hinsichtlich der Bewertung mit den AHK gelten die gleichen Grundsätze wie beim abnutzbaren Anlagevermögen; die Begriffe AK und HK iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sind einheitlich, dh. sie gelten für alle Arten von WG. Über AK s. Anm. 260–303. Über HK allg. s. Anm. 454–469. Da die Bewertung von WG mit den HK besonders bei WG des Vorratsvermögens von Bedeutung ist, werden die zu den HK gehörenden Aufwendungen, soweit sie Spezifika enthalten, an jener Stelle der Erl. zu § 6 behandelt (s. Anm. 975–1000).

► *Einzelfragen*, die sich aus den Besonderheiten bei einzelnen WG ergeben, s. Grund und Boden Anm. 780–782; Beteiligungen an KapGes. Anm. 800–803; Forderungen Anm. 908; Vorratsvermögen Anm. 973–1000; Wertpapiere und Anteile an KapGes. Anm. 1094.

► *Abgrenzung Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand:* s. Anm. 470–502.

Einstweilen frei.

766

C. Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (Teilwertabschreibung; Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)

767

I. Recht oder Pflicht zur Teilwertabschreibung

Zum Begriff der Teilwertabschreibung s. Anm. 554. Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht ein Wahlrecht (s. dazu Anm. 51, 561–563, und § 5 Anm. 110). Entsprechend diesen Regeln ist uE zu unterscheiden zwischen nichtabnutzbaren WG des Anlagevermögens und WG des Umlaufvermögens sowie zwischen Gewinnermittlung nach § 5 und § 4 Abs. 1.

Zwischenwert: Ist eine Teilwertabschreibung nur zulässig, aber nicht notwendig, so kann eine teilweise Teilwertabschreibung vorgenommen werden (s. Anm. 561–563).

Nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

► *Gewinnermittlung nach § 5:* Handelsrechtlich gilt das sog. *gemilderte Niederstwertprinzip*: Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB); bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung besteht seit dem BilMoG nur noch bei Finanzanlagen handelsrechtlich ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 4 HGB). *Stl.* ist die Teilwertabschreibung seit 1999 nur noch bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung erlaubt (s. dazu BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, DStR 2006, 1311; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372); bei Gewinnermittlern nach § 5 Abs. 1 war die Teilwertabschreibung – bei inhaltsgleichen Werten – bis zum BilMoG in derartigen Fällen dann nach hM zwingend (s. Anm. 51 und 562 mwN); seit dem BilMoG resultiert nach Auffassung der FinVerw. ein Wahlrecht (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Rn. 15), was uE abzulehnen ist (uE Pflicht zur Teilwertabschreibung, ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 563 f.; FISCHER in KIRCHHOFF X. § 6 Rn. 99; s. dazu ausführl. Anm. 51 und § 5 Anm. 110 mwN).

► *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1:* Es besteht grds. nur ein Recht, keine Pflicht zur Teilwertabschreibung (s. auch Anm. 563; vor §§ 4–7 Anm. 24).

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens:

► *Gewinnermittlung nach § 5:* Handelsrechtl. gilt das sog. *strenge Niederstwertprinzip*, dh. eine Pflicht zur Teilwertabschreibung (§ 253 Abs. 4 Sätze 1 und 2 HGB; s. Anm. 51 und 562 mwN).

► *Strechtl.* ist eine Teilwertabschreibung im Gegensatz zum Handelsrecht bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung seit 1999 – wegen des Zusatzes „aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung“ in Nr. 2 – nicht mehr zulässig (s. Anm. 562 mwN). Insoweit können Differenzen zwischen HBil. und StBil. bei nur vorübergehenden Wertminderungen zwingend sein.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1: s. Anm. 563 und §§ 4–7 Anm. 24.

768

II. Voraussetzung der Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert

Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert setzt nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 voraus, dass der Teilwert am Bilanzstichtag unter den AHK des betreffenden WG liegt. Maßgeblichkeit der HBil. s. Anm. 51 und § 5 Anm. 110.

Gegenstand der Teilwertabschreibung ist das einzelne WG, s. Anm. 565.

Zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung s. Anm. 566 ff.

Einstweilen frei.

769

III. Teilwertermittlung und Durchführung der Teilwertabschreibung

770

Es gilt grds. das Gleiche wie bei abnutzbaren Anlagegütern. Begriff des Teilwerts s. Anm. 572–582. Ermittlung des Teilwerts in der Praxis s. Anm. 589–613.

Einzelfragen bezüglich verschiedener WG: Grund und Boden s. Anm. 785, Beteiligungen an KapGes. s. Anm. 810–812, Forderungen s. Anm. 910–935, Vorratsvermögen s. Anm. 1002–1025, Wertpapiere und Anteile an KapGes. s. Anm. 1095–1096, Verbindlichkeiten s. Anm. 1138–1140; s. auch Anm. 1700.

Einstweilen frei.

771

D. Bewertung mit dem höheren Teilwert (Teilwertzuschreibung; Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)

772

Wegfall des handels- und steuerrechtlichen Zuschreibungswahlrechts: Bis zum 31.12.1998 galt ein Zuschreibungswahlrecht, das aufgehoben wurde; s. Anm. 624f.; zur Übergangsrücklage s. Anm. 627.

Zuschreibungsgebot: Für die WG, die unter Nr. 2 fallen, gelten die Ausführungen zu Nr. 1 Satz 4 entsprechend. Demnach gilt seit 1999 ein Wertaufholungsgebot bis zu den (fortgeführten) AHK; s. dazu ausführl. Anm. 625.

Einstweilen frei.

773–779

Anhang zu Abs. 1 Nr. 2: Bewertung einzelner nichtabnutzbarer Anlagegüter und Umlaufgüter

A. Bewertung von Grund und Boden

I. Bewertungsgegenstand „Grund und Boden“

780

Inhalt des Begriffs „Grund und Boden“: Gemeint ist in Abs. 1 Nr. 2 der sog. nackte Boden, die Bodensubstanz auf der Erdoberfläche (vgl. BFH v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl. II 1989, 1016; H 6.b 1 „Grund und Boden“ EStH).

Der Begriff „Grund und Boden“ ist nicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, sondern nach strechtl. Gesichtspunkten und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Gewinnermittlung abzugrenzen (BFH v. 14.3.1961 – I 17/60 S, BStBl. III 1961, 398; v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281; RAAB, FR 1962, 116) und daher eng auszulegen.

Umfang des Begriffs „Grund und Boden“:

► *Mehrere Grundstücksflächen*: Unter Hinweis auf BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67 (BStBl. II 1969, 108) lehnt BFH v. 29.9.1971 – I R 195/69 (BStBl. II 1972, 13) die Bildung eines durchschnittlichen Anschaffungspreises mehrerer zusammenhängender, jedoch einzeln im Grundbuch eingetragener und mit eigener Plannummer versehener Grundstücksflächen ab. Demgemäß können bei den einzelnen Grundstücksflächen Teilwertabschreibungen erfolgen, soweit bei der einzelnen Fläche der Teilwert unter dem Buchwert liegt. Vgl. andererseits BFH v. 6.12.1978 – I R 33/75 (BStBl. II 1979, 259), wo zwei mit einem einzigen Gebäude bebaute Grundstücksflächen (eigene und überbaute fremde) vom Erwerb der fremden Fläche an unabhängig von der weiterhin getrennten Eintragung im Grundbuch als ein einziges WG behandelt und bewertet wurden.

► *Der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung mehrerer Grundstücke oder Gebäude* ist für die Frage, ob es sich um ein einziges WG oder um mehrere WG handelt, unerheblich (glA HOFFMANN, FR 1972, 210).

Abgrenzung gegenüber anderen Wirtschaftsgütern:

► *Anlagen auf oder im Grund und Boden* sind – ungeachtet ihrer bürgerlich-rechtlich. Zusammenfassung mit dem Boden – selbständige WG. In Betracht kommen *Bauwerke* wie Be- und Entwässerungsanlagen, Brücken, Brunnen, Hof-, Ufer- und Wegebefestigungen, Kanäle, Wehre, Zäune (vgl. H 6 b. 1 „Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter“ EStH; RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 betr. Uferschutzanlagen, und v. 11.10.1939, RStBl. 1940, 28, wenn die Anlagen im Verhältnis zum Grundstück einen erheblichen Umfang haben). Ferner gehören dazu landwirtschaftliche und gärtnerische *Kulturen* (vgl. dazu BMF v. 8.9.2009, BStBl. I 2009, 927).

► *Bodenschätze sind selbständige WG*, und zwar nach BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73 (BStBl. II 1977, 825), „sobald sie zur nachhaltigen gewerblichen Nutzung in den Verkehr gebracht sind, dh. wenn zB mit ihrer Aufschließung begonnen wird oder mit ihr zu rechnen ist“; bis dahin bleiben sie auch strechtl. Bestandteil des zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, in dem sie sich befinden. Wird der Abbau genehmigt oder zur gewerblichen Nutzung in Verkehr gebracht (etwa durch einen gesonderten Anteil des Kaufpreises bei der Veräußerung eines Grundstücks), so entsteht ein eigenständiges WG (vgl. BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846 mwN; BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221); zu den Bodenschätzen „gehört alles, was aus der den Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann“ (BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56 U, BStBl. III 1957, 246), zB Bims, Erdöl, Erze, Kau, Kies, Kohle, Mergel, Sand, Steine, Ton. Zur LuF und dem Abbau von Bodenschätzen s. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 und § 5 Anm. 399 und 1720; s. § 13 Anm. 202–204 und BMWF v. 29.2.1972 (BStBl. I 1972, 103, Nr. 4); zu AfS s. § 7 Anm. 523–546.

► *Feldinventar* (Saat und Dünger, soweit sie sich im Boden befinden; vgl. RFH v. 22.5.1935, StuW 1935 Nr. 400) und *stehende Ernte* behandelt BFH v. 7.11.1963 – IV 153/63 S (BStBl. III 1964, 62) als selbständige WG; jedoch kann bei landwirtschaftlichen Betrieben mit jährlicher Fruchtfolge nach Auffassung der FinVerw. von einer Aktivierung abgesehen werden (vgl. R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR). *Früchte* des Bodens verlieren den wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Boden nicht schon durch die Trennung, sondern erst durch die Überführung in die Wirtschaft des land- oder forstw. Betriebs. Erst mit dieser Tätigkeit, der Slg. und Aufspeicherung, durch die sie der Verwertung zugeführt werden, gilt der Erntevorgang als beendet; bis dahin sind die Früchte also wie der Boden zu behandeln.

- ▶ *Gebäude* sind gegenüber dem Boden, auf dem sie sich befinden, selbständige WG. Dieser Grundsatz der Einzelbewertung gilt auch dann, wenn mehrere WG wirtschaftlich so miteinander verbunden sind, dass sie nur gemeinsam veräußert werden können, wie besonders Grund und Boden und das darauf errichtete Gebäude. So BFH v. 16.7.1968 – GrS 7/67 (BStBl. II 1969, 108) unter Aufgabe der zuvor von der Rspr. vertretenen sog. Einheitstheorie; v. 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706, vgl. SCHLOSSER, StWa. 1979, 60. Die getrennte Bewertung bewirkt aber nicht auch eine getrennte Zurechnung zum BV oder PV; werden zB die oberen Stockwerke eines bis dahin zum BV gehörenden Gebäudes entnommen, so wird auch ein entsprechender Grundstücksanteil entnommen (BFH v. 24.11.1982 – I R 51/82, BStBl. II 1983, 365; v. 15.2.2001 – III 20/99, BStBl. II 2003, 635; s. dazu § 5 Anm. 398.
- ▶ *Hohlräume* unter der Erdoberfläche (zB nach Aussolung eines Salzstocks) können selbständige WG bilden (BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203).
- ▶ *Wald*: Das sog. stehende Holz wird gegenüber dem Boden als selbständiges WG beurteilt.
- ▶ *Wegerecht*: Der Erwerb eines Wegerechts, das durch eine Grunddienstbarkeit gesichert wird, ist dem Erwerb eines Grundstücksteils (zur Benutzung als Durchfahrt) vergleichbar; das Wegerecht rechnet daher zum Grund und Boden des herrschenden Grundstücks (BFH v. 7.10.1960 – I 120/60 U, BStBl. III, 491).

Einstweilen frei.

781

II. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2 auf Grund und Boden

1. Anschaffungs- und Herstellungskosten von Grund und Boden

782

Anschaffungskosten von Grund und Boden: Über AK s. Anm. 269–404, besonders über Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Boden und Gebäude s. Anm. 313; über Erwerb in der Zwangsversteigerung s. Anm. 975 und 1025; s. ferner Anm. 640–642 Erschließungsbeiträge, Garagenablösung (Stellplätze) s. Anm. 643, Kanalisation s. Anm. 646; über Aufwendungen zur Befreiung von einer dinglichen Last als AK des belasteten Grundstücks s. Anm. 401, § 5 Anm. 1042, 1056.

Grundstücksvermessungskosten gehören grds. zu den AK eines Grundstücks, auch wenn sie erst längere Zeit nach dem Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht entstehen. Sogleich abziehbar sind sie, wenn die Anschaffung nicht zustande kommt, ferner zB im Betrieb eines Grundstückshändlers.

Herstellungskosten von Grund und Boden: Eine „Herstellung“ von Grund und Boden in der Weise, dass bisher nicht vorhandener Boden geschaffen wird, ist regelmäßig nicht möglich; Boden wird im Allg. angeschafft, und weitere Aufwendungen auf den Boden bilden dann zusätzliche AK oder Erhaltungsaufwand (s. dazu allg. Anm. 293, 297, 470 ff.). Ausnahmen sind aber möglich, zB wenn Boden durch Trockenlegung eines Gewässers oder durch Aufschütten in einem Gewässer gewonnen wird.

- ▶ *Aufwendungen zur Bodenverbesserung*: UE ist wie folgt zu unterscheiden: Aufwendungen, durch die bisher *nicht nutzbarer Boden* nutzbar gemacht wird (Urbarma-

chung), bilden HK des Bodens (BFH v. 13.9.1984 – IV R 101/82, BStBl. II 1985, 49 unter 2.b; RFH v. 20.4.1933, RStBl. 1933, 638; für AK RFH v. 2.11.1938, RStBl. 1939, 125; BFH v. 19.12.1962 – IV 324/60 U, BStBl. III 1963, 207; v. 19.12.1962 – IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357), da ein andersartiges WG geschaffen oder zumindest der vorhandene Boden in seiner Substanz wesentlich verändert wird. Aufwendungen dagegen, durch die nur ein bereits *nutzbarer Boden* verbessert wird (zB durch Auflesen von Steinen, Entfernen von Unkraut, Düngen, Überdecken mit Mutterboden, Umbrechen und Einsäen einer Wiese), bilden weder AK noch HK des Bodens, sondern Erhaltungsaufwand (RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 297 unter 1.; v. 22.3.1939, StuW 1939, Nr. 322 betr. Obstgarten; v. 11.10.1939, RStBl. 1940, 28; v. 2.12.1942, RStBl. 1943, 10; BFH v. 19.12.1962 – IV 324/60 U BStBl. III 1963, 207 betr. Planierung einer Schafweide zwecks besserer, anderer Nutzung; v. 19.12.1962 – IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357; v. 26.6.1975 – VI R 66/72, BStBl. II 1976, 8 betr. Entfernung von Baumwurzeln zwecks landwirtschaftlicher statt forstwirtschaftlicher Nutzung).

► *Aufwendungen auf Anlagen im Boden*, die besondere WG sind (s. Anm. 780 und § 6b Anm. 38), sind gesondert – als AHK oder als Erhaltungsaufwand – dieser WG zu beurteilen.

783–784 Einstweilen frei.

785 2. Teilwert von Grund und Boden

Bewertungsgegenstand: Die Einheitstheorie, nach der Grundstück und Gebäude sowie mehrere zusammenhängende Grundstücksflächen eine Einheit bilden, ist aufgegeben (s. Anm. 780; BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, DStR 2006, 1311 unter II.1.a und 3. mwN); dies gilt auch bei der Teilwertermittlung (zur Teilwertabschreibung bei sog. *Überpreisen* s. BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; s. Anm. 588).

Teilwertermittlung: Allgemeines zum Teilwert s. Anm. 572–616; über *Einzelveräußerungspreis* als Untergrenze des Teilwerts (zB bei Bauerwartungsland) s. Anm. 616.

Teilwertminderungen können zB eintreten durch Schädigungen der Erdoberfläche infolge von Naturereignissen (bes. Hochwasser, chemische Verseuchung) oder Abbau von Bodenschätzen, infolge Beeinträchtigung der Nutzbarkeit durch Immissionen (Abgase, Lärm), Änderung der Verkehrsverhältnisse oder teilweise Veräußerung und dadurch bewirkte Minderung der Nutzbarkeit des Reststücks.

Teilwertabschreibung: Die AK bilden den wichtigsten Bewertungsmaßstab für Grund und Boden (Herstellungskosten fallen nur ausnahmsweise an, s. Anm. 782); sie bleiben maßgebend, solange nicht der Teilwert unter die AK gesunken ist.

Kontaminierung, Altlasten: BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. 2010, 482; BMF v. 11.5.2010, BStBl. I 2010, 495; zum Verhältnis zur Rückstellungsbildung s. auch Anm. 559.

Nachholung einer Teilwertabschreibung s. Anm. 569.

786–789 Einstweilen frei.

B. Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Schrifttum: MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, in DStJG 7 (1984), 387; WASSERMEYER, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; SIEGEL, Grundlagen der Unternehmensbewertung, WiSt 1991, 231; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; KÜTING/KESSLER, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen unter besonderer Berücksichtigung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, GmbHR 1995, 345; HOFFMANN, Die Einlagen in Kapitalgesellschaften als Bilanzierungsproblem beim Einlegenden, BB 1996, Beil. 16; AMMELUNG/PLETSCHACHER/JAROTHE, Die Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligungen, GmbHR 1997, 97; HOFFMANN, Die Rechtsbeziehungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, insbesondere deren Einlagen, in DStJG 20 (1997), 141; VOSS-KUHL/LÜBKER, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen insbesondere im Hinblick auf die Wirtschaftskrise in Asien, DB 1998, 1577; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HERZIG/RIECK/GEHRING, Vermeidung steuerpflichtiger Zuschreibungen bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, BB 1999, 575; NEU, Steuerliche Abschreibung und Wertaufholung bei GmbH-Beteiligungen, GmbH – StB 1999, 284; RÖDDER, Wertaufholungsgebot betreffend Beteiligungen und Umstrukturierung, DStR 1999, 1019; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1998, 1289; DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; HOMMEL/BERNDT, Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei der Teilwertabschreibung und Abschlussstichtagsprinzip, FR 2000, 1305; STRAHL, Teilwertabschreibung und Wertaufholung, KÖSDI 2000, 12371; HOFFMANN, Die Beteiligung an Kapitalgesellschaften als Wirtschaftsgut sui generis, in Festschr. Müller, München 2001, 631; MILATZ/EHLERS, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel – ein Gegensatz?, DB 2002, 2291; WIESE, Gewerblicher Handel mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, GmbHR 2002, 293; BITZ/SCHNEELOCH/WITTSTOCK, Der Jahresabschluss, 4. Aufl., München 2003; FEY/MUJKANOVIC, Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Finanzanlagevermögen, WPg. 2003, 212; ROSER, Steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten, EStB 2003, 312; SCHIFFERS, Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke, GmbH-StB 2003, 257; WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl., München 2003; GROH, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; HOFFMANN, „Negative“ Teilwertabschreibung auf Gesellschafts-Verbindlichkeiten?, GmbH-StB 2004, 190; KÜTING, Die Abgrenzung von vorübergehenden und dauernden Wertminderungen im nichtabnutzbaren Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), DB 2005, 1121; SCHUHMAN, Wertpapierhandel und Beteiligungshandel, StBp. 2005, 144; WINDEN/HERZOGENRATH, Die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung und ihre Anwendbarkeit auf Kursverluste bei börsennotierten Wertpapieren, FR 2005, 878; ENGLER, Kosten einer Due Diligence – Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten?, BB 2006, 747; SCHÖN, Teilwertabschreibungen auf börsennotierte Wertpapiere, in FS Raupach, Köln 2006, 299; WINNEFELD, Bilanz-HB, 4. Aufl., München 2006; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; PRINZ, BFH schafft Klarheit für bilanzsteuerliches Wertaufholungsgebot bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, StuB 2007, 664; RÄTKE, Teilwertabschreibung auf Aktien im Anlagevermögen, StuB 2007, 131; HEGER, Voraussichtlich dauernde Wertminderung, Ubg 2008, 68; HOFFMANN, Voraussichtlich dauerhafte Wertminderung bei börsennotierten Aktien (Anm. zum BFH-Urteil vom 26.9.2007 – I R 58/06), DB 2008 260; LOHMANN/VON GOLDACKER/ACHATZ, Nebenkosten der Akquisition einer deutschen Kapitalgesellschaft – hauptsächlich steuerliche Betriebsausgaben!, BB 2008, 1592; PATEK, Die Beurteilung der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit von Wertminderungen börsennotierter Aktien des Finanzanlagevermögens, FR 2008, 689; PETERSEN/ZWIRNER, Unternehmensbegriff, Unternehmenseigenschaft und Unternehmensformen, DB 2008, 481; RUHNKE, Rechnungslegung nach IFRS und HGB, 2. Aufl., Stuttgart 2008; SCHLOTTER, Voraussichtlich dauernde Wertminderung nach dem Urteil des BFH zur Teilwertabschreibung auf Aktien vom 26.9.2007, BB 2008, 546; SCHWARZ, Zweifelsfragen bei der Einlage von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften, insbesondere Wertaufholungsproblematik, FR 2008, 548; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 10. Aufl.,

Düsseldorf 2009; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Problembereiche des BilMoG-RegE, Ubg 2009, 157; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Stuttgart 2009; PETER/GRASER, Zu kurz gegriffen: Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb, DStR 2009, 2032; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne/Berlin 2009; WIELAND-BLÖSE, Die Bewertung von Beteiligungen im Überschuldungsstatus, WPg 2009, 1184; BUCHHOLZ, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 6. Aufl., München 2010; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl., Berlin 2010; GEBERTH/BLASIUS, § 5 Abs. 1 EStG – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips, FR 2010, 408; HENNRICHS, Neue Herausforderungen für den Mittelstand im BilMoG, GmbHR 2010, 17; HENO, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 6. Aufl., Berlin/Heidelberg 2010; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5. Aufl., Stuttgart 2010; PETER/HENNINGER-OSGOOD, Wertaufholung nach vorheriger Teilwertabschreibung im Zusammenhang mit einer Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, StuB 2010, 348; PRINZ, Neue BFH-Judikate zur Wertaufholung bei Kapitalgesellschaften, StuB 2010, 43; SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen Bd. II: Steuerbilanz, 6. Aufl., Heidelberg 2010; SEER/KRUMM, Die unternehmerische Kapitalgesellschaftsbeteiligung, in FS Herzig, Köln 2010, 45; WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl., Münster/Köln 2010; WÖHE/MOCK, Die Handels- und Steuerbilanz, München 2010.

I. Bewertungsgegenstand bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

790 1. Begriff der Beteiligungen

Einordnung der Beteiligungen: Als nichtabnutzbare WG des Betriebs (vgl. hierzu § 5 Anm. 380 ff. mwN) führt Abs. 1 Nr. 2 neben Grund und Boden und Umlaufvermögen die Beteiligungen auf. Den Gliederungsvorschriften der HBlil. zufolge lassen sich Anteile und Aktien prinzipiell den Beteiligungen, aber auch den Wertpapieren des AV zuordnen (BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737). Beteiligungen iSv. § 271 HGB stellen handelsrechtlich Finanzanlagen dar in der Vollgliederung des § 266 Abs. 2 HGB: „Beteiligungen“. Vorrang (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 213 Rn. 140) hat handelsrechtlich, wenn die Voraussetzungen für verbundene Unternehmen nach §§ 290 iVm. 271 Abs. 2 HGB beim Beteiligungsunternehmen vorliegen, der Ausweis der Beteiligung als „Anteile an verbundenen Unternehmen“. Beide Positionen stellen stl. in Satz 1 genannte Beteiligungen dar.

Hinweis: Auch der Verzicht auf ein explizites Benennen der Beteiligungsvoraussetzung in § 290 HGB durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; zur zeitlichen Anwendung s. näher § 5 Anm. 2) ändert die Einordnung dieser handelsbilanziellen Posten nicht (zum Sonderfall einer Kapitalbeteiligung von Null vgl. KOZIKOWSKI/RITTER in Beck-BilKomm. VII. § 290 HGB Rn. 10; zur einheitlichen Begrifflichkeit s. VON KEITZ in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 271 HGB Rn. 3). Angesichts ihres weiterhin zu bejahenden Beteiligungscharakters sind beide Positionen stl. unter die in Satz 1 genannten Beteiligungen zu subsumieren (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 550; KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 7).

Handelsrechtliche Finanzanlagen sind stl. uE finanzielle WG (s. § 5 Anm. 376; vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 91; FROTSCHER, § 5 Rn. 169; WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. D 443; SCHEFFLER, Besteuerung von Unternehmen Bd. II: Steuerbilanz, 6. Aufl. 2010, 97; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 171; WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl. 2010, 85; für materielle WG BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 531 f.; WOLFGANG in KSM, § 5 Rn. C 69; für immaterielle WG MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 563). Beteiligungen reprä-

sentieren ökonomisch einen Vermögenswert, der aus anderen Vermögenswerten der Beteiligungsgesellschaft abgeleitet ist (vgl. HOFFMANN in FS Müller, 2001, 631), und stehen bilanzrechtlich für „eine Art derivativen Produktes“ (HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 555; mit Hinweis auf eine theoretisch mögliche Folge unendlicher Beteiligungsketten).

Ableitung des Beteiligungsbegriffs: Der Beteiligungsbegriff wird in § 6 nicht definiert; er muss folglich aus den handelsrechtlichen Bilanzvorschriften abgeleitet werden (vgl. hierzu schon BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468, mwN). Nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Trotz Verortung unter den ergänzenden Vorschriften für KapGes. gilt diese Norm für alle Kaufleute (vgl. ADS VI. § 271 HGB Rn. 3). Die Rechtsform des Beteiligungsunternehmens ist grds. unerheblich (vgl. MORCK in KOLLER/ROTH/MORCK VI. § 271 HGB Rn. 2).

Hinweis: Die Anteile müssen dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sein, so dass der Beteiligungsbegriff nicht aus § 17 heranzuziehen ist, weil dort ua. durch Wortlaut, Sinn und Zweck der Norm die unterschiedliche stl. Behandlung wesentlicher Beteiligungen im PV gegenüber denen im BV gerechtfertigt ist; letztere werden regelmäßig als wirtschaftliche Einheit bewertet (so uE zurecht BFH v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468; vgl. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 805; zur Normenspezifik BFH v. 10.10.1978 – VIII R 126/75, BStBl. II 1979, 77; v. 14. 2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; v. 7.3.1974 – VIII R 118/73, BStBl. II 1974, 567; v. 12.2. 1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; v. 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658; v. 25.3.2003 – VIII R 24/02, BFH/NV 2003, 1305; v. 1.7.2003 – VIII R 71/02, BFH/NV 2003, 1398; v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694).

Beteiligung an einer KapGes. ist die Gesamtheit der gesellschaftsrechtlichen Kapitalanteile an einer KapGes. und ihnen wirtschaftlich gleichstehende gesellschaftsähnliche Kapitalanlagen, wenn die Rechte dauernd beim Inhaber bleiben sollen und dazu bestimmt sind, eine wirtschaftliche Verbindung – etwa zur Sicherung von Bezugsquellen oder Vertriebswegen (vgl. HENO, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 6. Aufl. 2010, 238) – zwischen Inhaber und Beteiligungsunternehmen zu bewirken, also einen Einfluss auf das andere Unternehmen auszuüben, der über die Belange eines Kapitalanlegers hinausgeht (vgl. BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108; zum Paketzuschlag SCHEFFLER in Beck-HdR, B 213 Rn. 344). Die Anteile müssen nicht zwingend mit dem Ziel der Einflussnahme auf die Geschäftsführung (vgl. ADS VI. § 271 HGB Rn. 18; SCHEFFLER in Beck-HdR, B 213 Rn. 171; KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 17), aber über Renditegründe hinaus zu unternehmerischen Zwecken gehalten werden, so dass eine Kapitalanlage mit ausschließlicher Ziel einer angemessenen Verzinsung nicht ausreicht (vgl. BUCHHOLZ, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 6. Aufl. 2010, 133; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 271 HGB Rn. 2 ff.; aA BIEG in KÜTING/WEBER V. § 271 Rn. 14, wonach bei Daueranlage die mögliche Gewinnteilhabe ausreiche).

Beteiligungen sind handelsbilanzielle Vermögensgegenstände und stl. WG (zur grds. Identität beider Begriffe vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; krit. LUTZ/SCHLAG in HdJ, Abt. I/4 Rn. 39 ff.; HERZIG in KÜTING/WEBER V. Kap. 3 Rn. 10). Das gilt handelsrechtlich auch für Beteiligungen an PersGes. (vgl. HOFFMANN in FS Mül-

ler, 2001, 632). Als Beteiligungen kommen handelsrechtlich damit GmbH-Geschäftsanteile, Aktien oder andere Anteilsrechte, die wirtschaftlich eine Teilhabe am Vermögen eines anderen Unternehmens zum Gegenstand haben, wie Anteile an OHG, KG oder Gesamthandsanteile bei GbR sowie uU stille Beteiligungen (zur Vertragsgestaltung s. Anm. 830), in Betracht (vgl. KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 15); zu stl. Besonderheiten bei Beteiligungen an PersGes. s. Anm. 791 und 825.

Ableitung des Begriffs „Anteile an anderen Unternehmen“: Beteiligungen setzen Anteile an anderen Unternehmen voraus. Anteile an anderen Unternehmen nach § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sowohl Anteile an KapGes. als auch Anteile an PersGes. Als Anteile gelten (vgl. KÜTING/KESSLER, GmbHR 1995, 346) jene Mitgliedschaftsrechte, die Vermögensrechte (zB Teilhabe am Gewinn und Liquidationserlös, Bezugsrechte) und Verwaltungsrechte (zB Mitsprache-, Kontroll- und Informationsrechte) umfassen und damit ein wirtschaftliches Miteigentum verkörpern; eine stille Beteiligung gilt dann als Anteil, wenn im Innenverhältnis solche Mitverwaltungs- und Mitspracherechte eingeräumt werden (MORCK in KOLLER/ROTH/MORCK VI. § 271 HGB Rn. 3). Gläubigerrechte, zB bloße Forderungen, begründen keinen Anteil (vgl. HÜFFER, Aktiengesetz, 9. Aufl. 2010, § 11 AktG Rn. 5; HEIDER in MüKo AktG, Bd. 1, 3. Aufl. 2008, § 11 AktG Rn. 19 ff.). Nach §§ 271 Abs. 1 Satz 4 HGB iVm. 16 Abs. 2 und 4 AktG können Anteile direkt oder auch indirekt gehalten werden (vgl. WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 271 HGB Rn. 7) und müssen ausweislich § 271 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht in Wertpapieren verbrieft sein.

Die Anteile stehen für wirtschaftliches Miteigentum an einem anderen Unternehmen (vgl. WINNEFELD, Bilanz-HB, IV. Rn. M 665). Das Kapital muss diesem anderen Unternehmen überlassen worden sein ohne eine betragsmäßig feste Rückzahlungsverpflichtung. Unternehmen (vgl. PETERSEN/ZWIRNER, DB 2008, 481 [483 ff.] zum Unternehmensbegriff im Rechnungslegungskontext) kann jede Wirtschaftseinheit sein, die abgrenzbar nach außen in Erscheinung tritt und eigenständige kaufmännische oder gewerbliche Ziele verfolgt (vgl. KROPFF in MüKo AktG Bd. 5, 2. Aufl. 2004, § 271 HGB Rn. 13), vorausgesetzt, die Wirtschaftseinheit kann überhaupt Gegenstand von Anteilen sein. Danach scheiden uE als Rechtsform des anderen Unternehmens Einzelkaufleute aus (vgl. REINER in MüKo AktG Bd. 4, 2. Aufl. 2008, § 271 HGB Rn. 4 ff.; aA wohl ADS VI. § 271 HGB Rn. 13; KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 9). Sowohl der Träger der Beteiligung als auch die Wirtschaftseinheit, an der die Beteiligung besteht, müssen Unternehmen sein (vgl. KROPFF in MüKo AktG Bd. 5, 2. Aufl. 2004, § 271 HGB Rn. 11).

791 2. Abgrenzung des Bewertungsgegenstands „Beteiligungen“

Abgrenzung zu Privatvermögen: Beteiligungen können grds. BV (vgl. HOFFMANN, DB 2000, 1934, „zweierlei Typen“, nämlich estl. oder kstl. BV) oder PV sein (vgl. Nds. FG v. 7.11.2001 – 12 K 736/96, EFG 2002, 746, nrkr.; in Rev. des BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694, notwendiges BV). Durch Widmung – insbes. Aktivierung in der Bilanz – können Beteiligungen auch dem gewillkürten BV zugeordnet werden (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht XX. § 17 Rn. 123; einschr. hinsichtlich betr. Funktion HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht XX. § 17 Rn. 126; vgl. SEER/KRUMM in FS Herzig, 2010, 47). Zumal der Begriff der Wesentlichkeit bei Beteiligungen in § 17 aufgegeben wurde, erscheint uE der Beteiligungsbegriff hier schon für sich problematisch, weil im PV offenbar kein eigener Geschäftsbetrieb existieren kann. Abs. 1 Nr. 2 berührt indes

nur die betriebliche Vermögenssphäre (zum Wertpapier- und Beteiligungshandel s. BFH v. 20.12.2001 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706; v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809; v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408; vgl. näher MILATZ/EHLERS, DB 2002, 2291; SCHUHMAN, StBp. 2005, 144). Wegen ihrer wirtschaftlichen Einheit kann die Beteiligung nicht in BV und PV aufgeteilt werden.

Abgrenzung nach Rechtsform der Gesellschaft: Handelsrechtlich sind Beteiligungen an KapGes. und als Beteiligungen ebenfalls Anteile an PersGes., die die Beteiligungsvoraussetzungen idR erfüllen (BRITZ/SCHNEELOCH/WITTSTOCK, Der Jahresabschluss, 4. Aufl. 2003, 152; Ausnahmen bei „Publikums“-Personenhandelsgesellschaften, vgl. NIEDNER in HK-HGB V. § 271 HGB Rn. 4), zu bilanzieren. Wenngleich Beteiligungen an PersGes. Vermögensgegenstände sind (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 141; nach FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 356, müsste dafür eigentlich das Maßgeblichkeitsprinzip gelten), hat Abs. 1 Nr. 2 stl. hierfür keine Bedeutung mangels WG-Eigenschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; vgl. CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 219), sondern gilt nur für Anteile (s. Anm. 1090 ff.) bzw. Beteiligungen an KapGes., deren WG-Eigenschaft unstr. ist (hM; vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 803; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 304). PersGes. haben stl. einen Sonderstatus (vgl. etwa BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 821; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 339) aufgrund des Transparenzprinzips (zur Teilrechtsfähigkeit der PersGes. vgl. NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5. Aufl. 2010, 17 ff.).

Inländ. KapGes. sind insbes. SE, AG, KGaA und GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; zur Abgrenzung s. LAMBRECHT in GOSCH II. § 1 KStG Rn. 71). Ein Unterschied zu ausländ. Gesellschaft besteht bei struktureller Gleichheit grds. nicht (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 305); vielmehr ist zur Frage, ob eine KapGes. vorliegt, ein Typenvergleich durchzuführen (zu KapGes., die nach ausländ. Recht errichtet wurden, vgl. BFH v. 16.12.1992 – I R 32/92, BStBl. II 1993, 399; v. 24.3.1992 – VIII R 51/89, BStBl. II 1992, 941; v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411).

Abgrenzung zu einzelnen Anteilen: Beteiligungen unterscheiden sich in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von durch Wertpapiere verbrieften Anteilen an KapGes. (vgl. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809, zur GmbH-Gründung zwecks Ausstattung mit Güterfernverkehrsgenehmigungen und Veräußerung der Beteiligungen; krit. WIESE, GmbHR 2002, 295). Sie setzen sich aus jenen einzelnen Anteilen (zur Bilanzierung sukzessiv erworbener Aktienpakete vgl. bereits BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; v. 10.10.1978 – VIII R 126/75, BStBl. II 1979, 77) zusammen, welche bei Vorliegen einer Beteiligung ihre Selbständigkeit als WG verlieren (BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397; MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 563; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 290 ff.), da sie im BV regelmäßig als wirtschaftliche Einheit bewertet werden (vgl. BFH v. 20.12.1995 – VIII B 83/95, BFH/NV 1996, 468; zur Einzelbewertung als selbständige WG der durch Kapitalerhöhung geschaffenen neuen Anteile s. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; zust. für juristische Sekunde vor Beteiligungszuwachs MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 568). Problematisch ist uE die mehrfache sich dabei überlagernde WG-Eigenschaft von GmbH-Anteilen bzw. Beteiligungen, die ei-

nerseits einzeln, andererseits aber gemeinschaftlich als Beteiligung die Kriterien eines WG erfüllen sollen. Bei der Frage, ob mehrere Anteile zum WG Beteiligung zusammengewachsen sind, ist zusätzlich zu prüfen, ob die Anteile Einflussnahmen (s. auch Anm. 792) ermöglichen, die uU wertbeeinflussend sind (vgl. BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 306; s. zur Bewertung einzelner Anteile Anm. 1090 ff.). Stellen Anteile eine Beteiligung dar, dürfen sie nicht mehr einzeln (oder mit einem Durchschnittswert) bewertet werden; umgekehrt schließt zunächst das Vorliegen der Bewertungseinheit Beteiligung (zu kompensatorischen Bewertungseinheiten nach § 5 Abs. 1a und § 254 HGB s. § 5 Anm. 1632 ff.) die spätere Einzelbewertung von Anteilen nicht aus, sobald diese nicht mehr dazu bestimmt sind, eine dauernde Verbindung zu der KapGes. herzustellen (vgl. BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22). Relevant ist das im Hinblick auf die Höhe des Teilwerts (vgl. FEY/MUJKANOVIC, WPg. 2003, 212 [213], zu dessen Prognose bei fehlender Markttransparenz), weil eine Beteiligung für den Betrieb größere Bedeutung haben kann als gewöhnliche Anteile an der gleichen KapGes. (s. näher Anm. 810 ff.).

Abgrenzung nach Beteiligungszweck und -dauer: Für die Zweckbestimmung von Kapitalbeteiligungen und Aktien ist auf die subjektive Absicht des Kaufmanns abzustellen, die sich aufgrund objektiver nach außen erkennbarer Merkmale ergibt (vgl. Hess. FG v. 18.11.1999 – 4 K 6280/97, EFG 2000, 251, rkr.; s. zur Abgrenzung gegenüber Anteilen ohne Beteiligungscharakter auch Anm. 1090 ff.). Ob und inwieweit von einer Bewertungseinheit iS eines WG ausgegangen werden kann, ist nicht abstrakt und isoliert von einem betrieblichen Funktionszusammenhang zu beurteilen, sondern nach den konkreten betrieblichen Gegebenheiten, in die diese Bewertungseinheit eingebunden ist. Dient Anteilsbesitz dem eigenen Geschäftsbetrieb nur, ohne eigens dafür bestimmt zu sein, ist eine Beteiligung uU nicht anzunehmen (vgl. ADS VI. § 271 HGB Rn. 20). Die Beteiligungsabsicht (so BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 10. Aufl. 2009, 315 f.; vgl. WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2003, § 271 HGB Rn. 4), nicht die Beteiligungshöhe sei entscheidend (s. zur Beteiligungsvermutung Anm. 792). Maßgebliches Abgrenzungskriterium zwischen AV und Umlaufvermögen (s. Anm. 253 ff. und § 5 Anm. 370 ff.) ist grds. die Zweckbestimmung der WG (BFH v. 26.2.1987 – IV R 61/84, BFH/NV 1988, 24; v. 2.2.1990 – III R 165/85, BStBl. II 1990, 706; v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267; v. 10.8.2005 – VIII R 78/02, BStBl. II 2006, 58; v. 16.12.2009 – IV R 48/07, BStBl. II 2010, 799). Definitionsgemäß rechnen Beteiligungen grds. zum AV nach § 247 Abs. 2 HGB (str. bei Vorratsgründungen vgl. BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809), da sie bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 805; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 304; KULOSA in SCHMIDT, XXX. § 6 Rn. 404; einschr. FISCHER in KIRCHHOF, X. § 6 Rn. 130). In Folgejahren ist die Zweckbestimmung am jeweiligen Bilanzstichtag entscheidend (vgl. FISCHER in KIRCHHOF, X. § 6 Rn. 18), weil die Zweckbestimmung sich im Zeitablauf auch ändern kann (vgl. ADS VI. § 247 HGB Rn. 117). Die Zweckbestimmung zur Abgrenzung des AVs ist jedoch nicht uneindeutig, weil zB auch Forderungen und Wertpapiere im Umlaufvermögen dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb durch Erzielung von Erträgen zu dienen.

Daneben ist das Zeitelement „dauernd“ von Bedeutung, das nicht als absoluter Zeitbegriff iSv. „für alle Zeiten“ (vgl. BFH v. 5.2.1987, – IV R 105/84, BStBl. II, 448; ADS VI. § 247 HGB Rn. 107) zu verstehen ist (vgl. KOZIKOWSKI/HUBER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 353, 356; FISCHER in KIRCHHOF, X. § 6

Rn. 18), sondern welches besagt, dass das WG nicht alsbald zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung bestimmt ist (vgl. WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl. 2010, 83; s. auch Anm. 253). Anteile an anderen Unternehmen, die nicht durch Herstellung einer dauernden Verbindung, sondern lediglich „in irgendeiner Weise“ (KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 16) dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind, zB nur zur Kapitalanlage dienende Anteile, sind idR nicht als Beteiligungen anzusehen (str., vgl. etwa ADS VI. § 271 HGB Rn. 17; BIEG/KÜTING in KÜTING/WEBER V. § 271 HGB Rn. 14 ff.). Auch bei kurzfristiger Veräußerbarkeit ist die Absicht des Bilanzierenden maßgeblich, die Anteile zB längerfristig zu halten, es sei denn, bereits beim Anteilswerb stehe fest, dass sie aus zwingenden Gründen nicht gehalten werden können (vgl. KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 23).

Abgrenzung zu Genossenschaftsanteilen: Eine Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nach § 271 Abs. 1 Satz 5 HGB handelsrechtlich ausdrücklich nicht als Beteiligung. Die Fiktion bezweckt, Kleinstanteile an einer Genossenschaft auszuschließen (vgl. WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. M 667), um Beziehungen zu Genossenschaften – zB wegen Pflichtmitgliedschaften bei Kontoführung durch Genossenschaftsbanken – nicht wie Beteiligungsverhältnisse auszuweisen (vgl. BTDrucks. 10/4268, 106).

3. Beteiligungsvermutung

792

In § 271 Abs. 1 Satz 3 HGB ist bestimmt, dass im Zweifel Anteile an einer KapGes., die insgesamt 20 % des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten, als Beteiligung gelten (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, StR und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 356), während die gesellschaftsrechtlichen Kapitalanteile an PersGes. handelsrechtlich (stl. s. Anm. 791 und 825) unabhängig von ihrer Höhe Beteiligungen (vgl. HFA 1/1991, Wpg. 1991, 334) bei Daueranlageabsicht darstellen. Die Beteiligungsvermutung ist subsidiär gegenüber den Voraussetzungen in § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB – auch Anteilsquoten diesseits der 20 %-Grenze können also unter den genannten Voraussetzungen zu einer Beteiligung qualifizieren – und sie ist bei fehlenden sonstigen Voraussetzungen widerlegbar (vgl. auch BTDrucks. 10/317, 81). Die bloße verbale Erklärung eines Unternehmens reicht zur Widerlegung der Beteiligungsvermutung uE aber nicht aus. Es müssen vielmehr eindeutige Anhaltspunkte gegeben sein (vgl. WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN II. § 271 HGB Rn. 6 HGB). Etwa kann bei einer AG der Zweck der Anl. in einer reinen Kapitalanlage bestehen; bei einer GmbH ist die Beteiligungsvermutung aufgrund der engen Personenbezogenheit von Anteilen und umfassender Einflussnahme auf die GmbH idR schwieriger zu widerlegen (vgl. WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl. 2003, § 271 HGB Rn. 6). Bei widerlegter Beteiligungsvermutung sind Anteile ohne Wertpapiercharakter (zB GmbH-Anteile) als sonstige Finanzanlagen (bei Daueranlageabsicht) oder andernfalls als Umlaufvermögen (s. dazu Anm. 1090 ff.) und Aktienbeteiligungen als Wertpapiere auszuweisen (vgl. FROTSCHER, § 5 Rn. 202).

Einstweilen frei.

793–794

II. Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

795 1. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2

Bewertungsmaßstäbe bei Beteiligungen sind mit AK, HK und Teilwert dieselben Bezugsgrößen (s. Anm. 239) wie bei den übrigen WG, die unter Abs. 1 Nr. 2 fallen.

Anschaffungskosten: Eine Beteiligung ist grds. mit den AK – zum Begriff s. Anm. 269 ff., 271 ff., 800) zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1). Schon der gesellschaftsrechtliche Vorgang der erstmaligen Ausgabe von Kapitalanteilen einer neugegründeten KapGes. hat wirtschaftlich den Charakter einer Anschaffung in Form eines Leistungsaustauschs von Anteilen gegen Einlagen (vgl. KNOBBEKEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 210; WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 516; aA HOFFMANN in FS Müller, 2001, 631 ff.; HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 561 f.; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 143). Die Anteile selbst werden weder durch spätere Aufwendungen (dann „Ersatz-AK“ vgl. WASSERMEYER, DB 1990, 855) noch durch Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft in ihrer Substanz vermehrt, in ihrem Wesen verändert oder über ihren bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert (wie zB bei Aufwendungen auf Gebäude möglich), sondern werden allenfalls bei unverändertem Wesen in ihrem Wert erhöht. Auf die Substanzmehrung der KapGes. durch die Zuwendungen des Gesellschafters kommt es hinsichtlich der AK der Beteiligung uE nicht an, da nicht die Gesellschaft, sondern die Beteiligung zu bewerten ist. Die *lex specialis* des Abs. 6 Satz 2 best. dieses Ergebnis (s. Anm. 1475 ff.). Auch überhöhte AK sind anzusetzen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 18; dann uU dauernde Wertminderung SCHEFFLER in Beck-HdR, B 213 Rn. 251; s. Anm. 812).

Herstellungskosten: Zum Begriff der HK s. Anm. 269 ff. und 454 ff.; er passt uE nicht auf Anteile an KapGes. (str., s. näher Anm. 800).

Teilwert: Eine Beteiligung gehört, wie sich aus der Begriffsbestimmung ergibt (s. Anm. 790), zum AV. Würden Kapitalanteile zur alsbaldigen Veräußerung bestimmt, so fehlte es an der Absicht, sie nachhaltig zur Einflussnahme auf die KapGes. zu verwenden, mit der Konsequenz der Berücksichtigung jener Anteile im UV. Zur Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gelten daher bei einer Beteiligung die Regeln für AV. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (vgl. dazu BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 3 ff.; BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514) muss nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB handelsrechtlich außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Es besteht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 hier ausdrücklich ein stl. Wahlrecht (analog zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 2), auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Wegen des Wertaufholungsgebots (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) muss ein niedrigerer Teilwert jährlich erneut nachgewiesen werden (s. näher Anm. 812 f.; vgl. zu Unterschieden nach § 253 Abs. 5 HGB WINKELJOHANN/TAETZNER in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 654). Bei nicht voraussichtlich dauernden Wertminderungen kann stl., entgegen einem handelsrechtlichen Abschreibungswahlrecht für Beteiligungen (Finanzanlagen) in § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB, ein niedrigerer Teilwert nicht angesetzt werden (Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; s. Anm. 812).

796–799 Einstweilen frei.

2. Anschaffungskosten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

a) Ableitung und Abgrenzung zu Herstellungskosten

800

Ableitung aus Handelsrecht: Nach dem als GoB aus dem Vorsichtsprinzip herzuleitenden Realisationsprinzip, dem Anschaffungswertprinzip (auch: Anschaffungskostenprinzip) und dem für Finanzanlagen gemilderten Niederstwertprinzip sind Beteiligungen im AV handelsrechtlich höchstens mit den AK anzusetzen (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB). Die AK sind auch stl. neben den HK (s. Anm. 269 ff.) ein zentraler Bewertungsmaßstab.

Hinweis: Der Begriff der AK wird hier uE nicht final, sondern vielmehr veranlassungsorientiert zu interpretieren sein (s. zum Veranlassungsprinzip Anm. 270, 274; str. vgl. BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349; v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597; v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872; v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369; v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; v. 19.8.2009 – I R 1/09, BStBl. II 2010, 225).

Als AK (allg. dazu s. Anm. 271 ff.) bezeichnet § 255 Abs. 1 HGB „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“ Zu den AK rechnen neben dem Kaufpreis auch die nachträglichen AK (vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II, 875, zinsloses Darlehen an eine ausländ. Tochtergesellschaft führt zu nachträglichen AK auf die Beteiligung, wenn nach dem Statut dieser Gesellschaft Zuführung von Eigenkapital anzunehmen ist; nach BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, führt bei eigenkapitalersetzenden Darlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung idR ein Rangrücktritt des Gesellschafters des Besitzunternehmens nicht zu nachträglichen AK für seine Beteiligung an der Betriebsgesellschaft) sowie die ANK (dazu etwa WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/9 Rn. 23; ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII, § 255 HGB Rn. 71; KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 54), wie zB Provisionen, Gebühren für Beurkundung oder Eintragung, Druckkosten für Urkunden, Maklerprovisionen ua.

Hinweis: Zur Abgrenzung von Aufwendungen zur Vorbereitung einer grds. noch völlig unbestimmten Erwerbsentscheidung – wie etwa Marktstudien – von Gutachterkosten – zB für „due diligence“ – BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl. II 2004, 597; v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159; v. 28.10.2009 – VIII R 22/07, BStBl. II 2010, 469; für Finanzierungskosten HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 166; krit. auch ENGLER, BB 2006, 747 (750); HOFFMANN, GmbHR 2007, 780 (782); LOHMANN/VON GOLDACKER/ACHATZ, BB 2008, 1592; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 73; PETER/GRASER, DStR 2008, 2032 (2036); s. auch Anm. 293.

Der breite AK-Begriff entspricht einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 183).

Verhältnis AK/HK und Fortführung: Bei Beteiligungen an KapGes. können AK sowohl durch Erwerb vorhandener Beteiligungen bzw. Anteile (s. Anm. 801) – entweder von den Gesellschaftern oder von der eigene Anteile veräußernden KapGes. selbst – abgeleitet werden als auch durch sonstige (Bar- und Sach-) Leistungen der Anteilseigner in das Vermögen der Gesellschaft (s. Anm. 802) entstehen.

Hinweis: Der Bewertungsmaßstab der (nachträglichen) AK wird passim zugunsten der Anwendung des Bewertungsmaßstabs der HK in Frage gestellt (vgl. HOFFMANN, DStJG 20 [1997], 141 ff. [159 ff.]; HOFFMANN in FS Müller, 2001, 632 ff. mwN; vgl. zur Kritik an der Rspr. zu AK bei Beteiligungen HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 565). Denn zB bei Kapitalzuführungen werde kein vorhandenes WG Beteiligung erworben, sondern ein solches erst hergestellt. Die Frage, ob zunächst AK vorliegen, die anschließend zu einer

Teilwertabschreibung führen können, hat zB aufgrund von § 8b Abs. 3 KStG „erhöhte Brisanz“ (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 309). Die Kritik ist uE vor allem vor dem Hintergrund der weiterführenden Abgrenzung zwischen HK und Erhaltungsaufwand zu verstehen. Bejaht man einerseits grds. die Relevanz von HK, käme man bei Einzahlungen à fonds perdu etwa bei bilanzmäßigen Sanierungen der Beteiligungsgesellschaft eher zur Vermeidung von HK (zu werterhöhenden Maßnahmen bei Beteiligungen vgl. mwN WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 110 f.).

Der Bewertungsmaßstab der HK ist gegenüber dem Bewertungsmaßstab der AK in Bezug auf Beteiligungen bzw. auf Anteilsrechte uE aber grds. problematisch, zumal der handelsrechtliche HK-Begriff des § 255 Abs. 2 HGB auch für das Einkommensteuerrecht als maßgebend erachtet wird (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830; s. auch Anm. 455). HK sind nämlich gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB definiert als

„die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.“

Voraussetzung für HK wäre also die Veranlassung der Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung des WG Beteiligung, und zwar durch Verbrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Diensten (s. auch Anm. 459). Ein dies abl. Ergebnis ist folgendermaßen begründbar:

- Auf die Substanzmehrung der KapGes. durch die Zuwendungen des Gesellschafters kommt es nicht an, da die Beteiligung und nicht die Gesellschaft zu bewerten ist.
- Bei Neugründung einer KapGes. werden keine Güter oder Dienste verbraucht, auch nicht bei Bar- oder Sacheinlagen (s. Anm. 802; aA für weite Auslegung von HK HOFFMANN in FS Müller, 2001, 635).
- Bei verdeckten Einlagen (s. näher Anm. 1475 ff.) ist Abs. 6 Satz 2 einschlägig und der Gesetzeswortlaut, wonach sich die AK (fortgeführte AK; s. Anm. 1488d) der Beteiligung an der KapGes. um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen, de lege lata eindeutig.

Von Beteiligungen als finanziellen WG sind mangels Abnutzbarkeit keine AfA zulässig (vgl. BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142; CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 158, „Beteiligungen an Kapitalgesellschaften“). Die fortgeführten AK der Beteiligung entsprechen den historischen AK, sofern sie sich nicht inzwischen durch Einlagen erhöht oder durch Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (s. dazu näher Anm. 812) vermindert haben.

Verhältnis zu § 17: Einerseits decken sich begrifflich AK für WG im BV und im PV im Wesentlichen (zur einheitlichen Auslegung des AK-Begriffs bei den Gewinn- und Überschusseinkünften vgl. BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815; v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638, wonach der in § 17 verwendete Begriff der AK iSd. § 6 [und des § 255 Abs. 1 HGB] auszulegen ist; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345, wonach der Begriff AK in § 23 mit dem Begriff der AK in § 6 identisch ist).

Andererseits führt bei BV die Rspr. zu § 17 hinsichtlich des AK-Begriffs zu weit, da dieser hier normspezifisch auszulegen ist (vgl. etwa BFH v. 1.7.2003 – VIII R 71/02, BFH/NV 2003, 1398; v. 25.3.2003 – VIII R 24/02, BFH/NV 2003, 1305; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733, bei Zuführung von Fremdkapital, Abgrenzung zB zu BFH v. 12.12.1963 – IV 287/60 U, BStBl. III

1964, 299; v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; v. 2.4.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220). Auch bei verdeckten Einlagen kommen AK auf die Beteiligung ohne eine Wert-erhöhung der Beteiligung – anders als im Rahmen des § 17 – nicht in Betracht (vgl. zB BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658; glA ЕНМСКЕ in Blü-mICH, § 6 Rn. 137).

b) Erwerb bestehender Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

801

Beim Erwerb existierender Anteile an KapGes. bzw. einer bestehenden Betei-ligung ergeben sich keine handelsrechtlichen Besonderheiten hinsichtlich des Begriffs, des Umfangs und der Ermittlung der AK (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 141); stl. ist zu beachten:

Tausch: Beim Tausch einer Beteiligung nach einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 812) ist für die Bemessung der AK der erhaltenen Beteiligung im Rahmen des stl. Wertaufholungsgebots (s. Anm. 813) auf die historischen AK der hingegebenen Beteiligung und nicht auf den fortgeführten Buchwert abzustellen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; vgl. PRINZ, StuB 2007, 664). Zu AK beim Tausch s. näher Anm. 1475 ff.

Sukzessiver Erwerb: Erwirbt ein Stpfl. mit Beteiligungsabsicht einzelne Antei-le, setzen sich die AK der Beteiligung aus der Summe der AK der Anteile zusam-men, die die Beteiligung bilden (BFH v. 14.2.1973 – I R 76/71, BStBl. II 1973, 397). Bei einem späteren Hinzuerwerb von Anteilen entstehen weitere AK, die zur Aufstockung der Beteiligung führen (BFH v. 21.5.1986 – I R 199/84, BStBl. II 1986, 794; bei Erwerb eines abspaltbaren Teils eines WG und danach des WG als solches setzen sich die AK des WG aus den AK für den vor-weg erworbenen Teil und den danach entstandenen AK zusammen).

Einheitlichkeit der Anschaffungskosten: Vergleichbar hierzu sieht die Rspr. im Fall des Erwerbs bestehender Beteiligungen die fehlende Zulässigkeit der Ab-spaltung eines Gewinnbezugsrechts, für das Aufwendungen neben dem Kaufpreis vereinbart werden (zur Abgrenzung BFH v. 30.10.1973 – I R 67/72, BStBl. II 1974, 234; v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; v. 17.10.2001 – I R 111/00, BFH/NV 2002, 628; v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815, beim Erwerb eines Anteils an einer GmbH anfallende AK entfallen nicht zT auf ein neben dem Anteil be-stehendes WG Gewinnbezugsrecht). Die AK bleiben im Zeitablauf grds. unver-ändert (vgl. BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142) und von Ge-winnen oder Verlusten der Gesellschaft unbeeinflusst. Vermögensverluste des Gesellschafters zählen nicht zu den (nachträglichen) AK für die Beteiligung (vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

c) Offene Einlagen

802

Werden Beteiligungen nicht von Dritten erworben und lassen sich somit die AK nicht derivativ ermitteln, liegt ein originärer Erwerb von Beteiligungen vor (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 143). Die AK von Beteiligungen an KapGes. können sich unmittelbar bei Neugründung einer Kap-Ges. und durch spätere Einlagen ergeben. Nach Rspr. (vgl. BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733) und Ansicht der FinVerw. (vgl. H 6.2 EStH) umfassen die AK einer betrieblichen Beteiligung an einer KapGes. neben den ursprünglichen AK auch die Nachschüsse sowie alle sonstigen Kapitalzuführun-gen durch die Gesellschafter, die zu offenen (oder verdeckten) Einlagen führen.

Einlagen beinhalten grds. eine Verlagerung aus der Vermögenssphäre des Gesellschafters in jene der KapGes. Offene Einlagen sind die den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Einlagen (vgl. BFH v. 19.2.1970 – I R 24/67, BStBl. II 1970, 442; v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624), die handelsrechtlich nach § 272 Abs. 1 als gezeichnetes Kapital bzw. nach § 272 Abs. 2 Nr. 3 und 4 als Kapitalrücklagen ausgewiesen werden. Offene Einlagen können Bar- und Sacheinlagen sein (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 144 ff.; LAMBRECHT in GOSCH II. § 8 KStG Rn. 100 ff.; zum umwandlungsstl. Begriff der Sacheinlage durch Aufgeld bei einer Bargründung s. BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BFH/NV 2010, 1924).

803 d) Verdeckte Einlagen

Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; H 4.3 (1) „Verdeckte Einlage“). Wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (R 40 Abs. 1 KStR), hat das zur Folge, dass sich die AK der Beteiligung an einer KapGes. um den Teilwert (s. grds. Anm. 572 ff.) des eingelegten WG erhöhen. Verdeckte Einlagen führen grds. zu nachträglichen AK auf die Beteiligung (vgl. BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618). Zu AK einer Beteiligung an KapGes. bei verdeckter Einlage s. näher Anm. 1475 ff.

804–809 Einstweilen frei.

3. Teilwert von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

810 a) Wertbildende Faktoren der Teilwertermittlung

Innerer Wert: Zur Teilwertermittlung von Beteiligungen an KapGes. hat schon der RFH (v. 18.8.1943 – VI 152/43, RStBl. 1943, 710, hier ausländ. KapGes.) auf deren inneren Wert abgestellt. Beim inneren Wert einer Beteiligung sind Ertragslage und -aussichten, Vermögenswert und die funktionale und wirtschaftliche Bedeutung des Beteiligungsunternehmens zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274, mwN; v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV, 1194; v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Die Einflussnahme auf Geschäftsführung und -beziehungen der KapGes. gilt als teilwertbestimmend (vgl. BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108). Zum inneren Wert der Beteiligung gehören insbes. der Ertragswert der Beteiligung, der nach den Ertragsaussichten der Gesellschaft zu ermitteln ist, sowie der Substanzwert, der nach dem Vermögen der Gesellschaft zu Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln ist (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342).

Ertragswert: Ökonomisch ist das Ertragswertprinzip eine „Selbstverständlichkeit“ (so MOXTER in DSTJG 7 [1984], 390; vgl. SCHIFFERS, GmbH-StB 2003, 257). Die Wiederbeschaffungskosten einer Beteiligung bestimmen sich weniger nach dem durch die Beteiligung verkörperten Anteil am Vermögen der Gesellschaft als nach dem Ertrag der Beteiligung. Handelsrechtlich ist nach hM bei der Bewertung von Beteiligungen auf den Ertragswert als Barwert der zukünftigen Einnahmenüberschüsse abzustellen (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 465), so dass schon vor BilMoG der stl. Teilwert und der handelsbilanzielle niedrigere beizule-

gende Wert auseinanderfallen konnten (vgl. KÜTING/KESSLER, GmbHR 1995, 345 [347]). Ertragschwäche allein reiche für eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung aber nicht aus (vgl. BFH v. 17.9.1969 – I 170/65, BStBl. II 1970, 48; zu Besonderheiten im Überschuldungsstatus WIELAND-BLÖSE, WPG. 2009, 1184).

Substanzwert: Der Substanzwert ergibt sich aus der Summe der Wiederbeschaffungskosten (Reproduktionswert) der WG der Gesellschaft. Ökonomisch ist Substanz nur von Bedeutung, wenn daraus auch ein Ertrag – bis hin zur Substanzveräußerung – abgeleitet werden kann. Für (fiktive) Erwerber eines WG können je nach Art des WG Sachwerte eine Rolle spielen (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; v. 15.2.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604; glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 547), jedoch sind Sachwertaspekte wirtschaftlich den Ertragswertaspekten zuordenbar. Doppelberücksichtigungen (im Ertrags- und zusätzlich im Substanzwert) sind zu vermeiden (MOXTER, DStJG 7 [1984], 390).

b) Teilwertvermutungen

811

Teilwertvermutung zum Zeitpunkt der Anschaffung: Bei Beteiligungen entspricht der Teilwert wie bei allen nicht abnutzbaren WG grds. den AK (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274, zum Anteilerwerb bei Kapitalerhöhung; v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342, zum Beteiligungserwerb an nahestehender KapGes., deren Verlustsituation vorher bekannt war; v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II, 294; s. auch R 6.7 EStR), da ein Kaufmann für ein WG nicht mehr bezahlen wird, als es ihm für seinen Betrieb wert ist (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 601; KULOSA in SCHMIDT, XXX. § 6 Rn. 241) und ein gedachter Erwerber iSd. Teilwertfiktion ebenso handeln würde (vgl. BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 98, 1086). Bei Fehlmaßnahmen von vornherein kann diese Vermutung uU widerlegt werden (vgl. BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79).

Teilwertvermutung zu nachfolgenden Bilanzstichtagen: Bei Beteiligungen als nicht abnutzbaren WG wird auch für die auf den Anschaffungszeitpunkt folgenden Bilanzstichtage vermutet, dass der Teilwert noch den AK entspricht (vgl. BFH v. 22.4.1964 – I 386/61 U, BStBl. III 1964, 362; v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758) da die Bewertung einer Beteiligung mit den AK in Satz 1 die Regel und die Bewertung mit dem Teilwert in Satz 2 die Ausnahme ist (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342). Auch diese Vermutung ist aber widerlegbar, wenn nachweislich Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung eines WG im Nachhinein als Fehlmaßnahme erscheinen lassen (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 623 ff.).

c) Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

812

Abschreibungswahlrecht: Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung einer Beteiligung das stl. autonome Wahlrecht (HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976 [982]; HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 157 [168]; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl. 2009, 111 f.; aA HENNRICHS, GmbHR 2010, 17 [21]), den niedrigeren Teilwert anzusetzen. Mittels Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an KapGes. erlangte der Inhaber der Beteiligung – vor Geltung von §§ 3 Nr. 40, 3c oder § 8b KStG – eine „quasiendgültige Steuerersparnis“ (AMMELUNG/PLETSCHACHER/JAROTHE, GmbHR 1997, 97). Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Nebensatz kann unabhängig vom handelsbilanziellen Wertansatz (str.; s. zur Aufgabe der formellen Maßgeb-

lichkeit nach Satz 2 aF näher § 5 Anm. 62; zum Verbot der Einschränkung negativer Einkünfte aus Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländ. Tochtergesellschaften EuGH v. 29.3.2007 – C 347/04, BStBl. II 2007, 492; BMF v. 11.6.2007, BStBl. I 2007, 488; zu § 2a s. dort) auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden.

Hinweis: Bis zum BilMoG musste bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 HGB aF handelsrechtlich außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden (s. näher Anm. 562 mwN). Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bestand hier – bei stl. Gewinnermittlung durch vollständigen BV-Vergleich gem. §§ 4, 5 uE vermeintlich – ein Wahlrecht (analog zu Abs. 1 Nr. 1 Satz 2), auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben; denn dieses Wahlrecht wurde nach hM durch die handelsrechtlich zwingende Regelung – Abschreibungsgebot auf den niedrigeren beizulegenden Wert – verdrängt (s. auch § 5 Anm. 110 und 123).

- ▶ *Niedrigerer Teilwertansatz zulässig:* Eine Teilwertabschreibung auf Beteiligungen ist zulässig bei nachhaltiger Wertminderung (vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. M 684; BALLWIESER in MÜKoHGB II. § 253 HGB Rn. 55; s. auch Anm. 110 und 123).
- ▷ *Ausschüttungen:* Wertminderungen aufgrund von Ausschüttungen sind grds. dauerhaft, wenn der Beteiligungswert unter den Buchwert gesunken ist (vgl. BFH v. 2.2.1972 – I R 54-55/70, BStBl. II 1972, 397; v. 22.12.1999 – I B 158/98, BFH/NV 2000, 710; vgl. GROH, DB 1999, 982; str., ob ausschüttungsbedingte Wertminderungen nicht eher Korrektur von AK sind, WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289 [1294]; WEBER-GRELLET, DB 2000, 165; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 315).
- ▷ *Betriebsaufspaltung:* Eine Teilwertabschreibung kann vorgenommen werden, wenn nachweislich ein Erwerber des Besitzunternehmens für die zu dessen BV gehörende Beteiligung an der Betriebsgesellschaft nur einen unter AK liegenden Preis zahlen würde. Dies gilt entsprechend für von dem Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft gewährte eigenkapitalersetzende Darlehen (vgl. BFH v. 10. 11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; FG Münster v. 1.9.2009 – 1 K 1936/06 E, EFG 2010, 322). Für die Bestimmung des Werts einer Beteiligung ist nicht allein auf die funktionale Bedeutung der Betriebsgesellschaft für die unternehmerische Gesamtbetätigung abzustellen, sonst käme es womöglich, auch wenn insgesamt keinerlei Gewinne mehr erzielt werden könnten, nie zu einer Teilwertabschreibung (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; nach HOFFMANN, GmbH-StB 2004, 190, auch kein § 5 Abs. 2a-Fall; s. näher § 5 Anm. 1776).
- ▶ *Fehlmaßnahmen:* Eine Fehlmaßnahme (s. näher Anm. 599 f.) liegt vor, wenn die Beteiligungserträge erheblich und nachhaltig unter den erwarteten liegen (HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 352); Dauerhaftigkeit wird bejaht, wenn Stpfl. durch Aufwendungen keinen gleich hohen wirtschaftlichen Gegenwert erlangen (vgl. BFH v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1988, 269; v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277), wenn die errichtete KapGes. nachhaltig nicht mit Gewinn arbeitet (vgl. BFH v. 31.10.1978 – VIII R 124/74, BStBl. II 1979, 108) oder die Wiederbeschaffungskosten unter den AK liegen (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Allein die Feststellung, dass hohe Verluste eingetreten sind (zur Nachweisproblematik HOMMEL/BERNDT, FR 2000, 1309; vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274), genügt nicht.

- ▶ *Niedrigere Börsennotierung*: Wenn der Börsenwert von Beteiligungen zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Wertaufholung vorliegen (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, im Streitfall Aktien im AV; entgegen BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 11, und Vorinstanz FG Köln v. 21.6.2006 – 13 K 4033/05, EFG 2006, 1414, wonach Kursbewegungen im Rahmen der Börsenzyklen nicht zu dauerhaftem Absinken des Teilwerts führen; zum Prognoseproblem RÄTKE, StuB 2007, 131; HEGER, Ubg 2008, 68), liegt eine dauerhafte Wertminderung vor. Nach Meinung der FinVerw. ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % oder zum jeweils aktuellen und vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die AK gesunken ist (BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514). Auch bei nicht börsennotierten Anteilen bzw. Beteiligungen ist uE ohne konkrete Anhaltspunkte für eine baldige Werterholung von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen (glA SCHLOTTER, BB 2008, 546 [549 f.]; HOFFMANN, DB 2008, 260 [262]; PATEK, FR 2008, 689 [697]). Zusätzliche Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind wertaufhellend zu berücksichtigen (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372).
- ▶ *Niedrigerer Teilwertansatz unzulässig*: Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen von Beteiligungen ist im Umkehrschluss aus Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 eine Teilwertabschreibung nicht zulässig.
- ▷ *Anlaufverluste*: Anlaufverluste eines neu gegründeten Unternehmens rechtfertigen idR keine Teilwertabschreibung (vgl. bereits RFH v. 11.5.1939 – III 140/38, RStBl. 1939, 805; BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Solche Anlaufverluste liegen vor, wenn das Unternehmen nach seiner Gründung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen voraussehbar in naher Zukunft nachhaltig mit Gewinn arbeiten wird (vgl. BFH v. 23.9.1969 – I R 71/67, BStBl. II 1970, 87). Anlaufverluste ieS sind Aufwandsüberschüsse in den ersten Jahren nach Beteiligungserwerb, die im Anschaffungspreis Berücksichtigung finden, da man von vornherein damit gerechnet hat. Anlaufverluste iwS fallen „überraschend“ an mit der Folge einer grds. Teilwertabschreibung aufgrund des überhöhten Anschaffungspreises der Beteiligung (vgl. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 289 f.). Als Anlaufphase werden bei einer inländ. KapGes. drei Jahre und bei einer ausländ. KapGes. fünf Jahre angenommen (krit. ROSER, EStB 2003, 312). Ein Verlust in der Anlaufphase, der nachweislich auf einer Fehlmaßnahme beruht, wird uE nicht als Anlaufverlust ieS aufzufassen sein (glA BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).
- ▷ *Börsenkursschwankungen*: Kursschwankungen von börsennotierten Anteilen bzw. Beteiligungen – innerhalb der 40 %/25 %-Grenzen (vgl. BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514) – begründen grds. keine dauerhafte Wertminderung (vgl. zum Begriff Dauerhaftigkeit SCHÖN in FS Raupach, 2006, 309 ff.; zur Ertragsorientierung WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 45 ff. und 91 ff.). Eine Wertminderung ist nach Ansicht der FinVerw. voraussichtlich nur nachhaltig, wenn der Stpfl. aus Sicht am Bilanzstichtag wegen objektiver Anzeichen (vgl. KÜTING, DB 2005, 1121 [1128]; WINDEN/HERZOGENRATH, FR 2005, 878 [881]; HACHMEISTER in HdJ, Abt. II/3, Rn. 467) hiermit ernsthaft zu rechnen hat. Aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprechen (vgl. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 11 ff.; krit. DIETRICH, DStR 2000, 1629; STRAHL,

KÖSDI 2000, 12371; KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 316). Grundsätzlich ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des WG die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird.

▷ *Währungsschwankungen*: Kursschwankungen führen grds. nicht zur Minderung des Teilwerts der Beteiligung an einer ausländ. KapGes. (vgl. schon RFH v. 18.8.1943 – VI 152/43, RStBl. 1943, 710). Sofern die Beteiligungsgesellschaft von nachhaltigen Wirtschaftskrisen oder Währungsverfall betroffen ist, kann etwas anderes gelten (vgl. VOSSKUH/LÜBKER, DB 1998, 1577; zur Übertragbarkeit der Rspr. des BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, auf Währungskurssachverhalte vgl. SCHLOTTER, BB 2008, 546 [549 f.]; HOFFMANN, DB 2008, 260 [262]; PATEK, FR 2008, 689 [697]; aA zu Fremdwährungen FG Rhld.-Pf. v. 12.12.2005 – 5 K 1460/03, EFG 2006, 562, rkr.; FG Hamb. v. 27.6.2006 – 7 K 296/04, EFG 2007, 111, rkr.). Die FinVerw. hat ihre Sicht, dass Wertveränderungen innerhalb einer gewissen Bandbreite nicht als dauerhaft zu beurteilen sind, schon bzgl. Börsennotierung von Anteilen konkretisiert (BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514); somit begründen uE auch entspr. Währungskursschwankungen innerhalb der von der FinVerw. dort angewendeten 40 %/25 %-Grenzen keine dauerhafte Wertminderung.

► *Auswirkungen des Halb-/Teileinkünfteverfahrens*: Gewinnminderungen durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts bei Beteiligungen an KapGes. werden ab VZ 2002 nach dem Halbeinkünfteverfahren (StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) bzw. ab VZ 2009 nach dem Teileinkünfteverfahren (UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630; zu Anwendungsfragen BMF v. 8.11.2010, DStR 2010, 2302) im Umkehrschluss aus § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2 (s. § 3 Nr. 40 Anm. 70 ff.) bei Einzelunternehmern und PersGes. nach § 3c Abs. 2 nur noch zT berücksichtigt. Somit ist die Steuerwirkung einer Teilwertabschreibung hier entspr. eingeschränkt worden; s. näher § 3c Anm. 50 ff.

► *Auswirkungen von § 8b KStG*: Gewinnminderungen aufgrund von Teilwertabschreibungen bei KapGes. sind nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG bei der stl. Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen; eine spätere Wertaufholung bei Beteiligungen an Körperschaften und die damit zusammenhängende Besteuerung iHv. 5 % gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG kann durch einen Verzicht auf die Teilwertabschreibung vermieden werden (vgl. GEBERTH/BLASIUS, FR 2010, 412; aA HENNRICHS, GmbHR 2010, 21). Somit ist die Steuerwirkung einer Teilwertabschreibung hier vollständig entfallen; s. näher § 8b KStG Anm. 85 ff.

813 d) Teilwertzuschreibung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Wertaufholungsgebot: Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gilt für Beteiligungen seit Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 ein stl. Wertaufholungsgebot (s. näher Anm. 625; vgl. HERZIG/RIECK/GEHRING, BB 1999, 575; NEU, GmbH-StB 1999, 284), es sei denn, der Stpfl. weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann (vgl. BÖCKING/GROS in Beck-HdR, B 169 Rn. 51 ff.). Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an KapGes. haben nur mehr Bestand in Folgeperioden, wenn nicht nur ex ante zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des niedrigeren Teilwerts die Wertminderung voraussichtlich von Dauer war, sondern sich diese Einschätzung auch ex post best. und die voraussichtliche Dauer der Wertminderung für die Folgeperioden ebenfalls bejaht wird. Somit kommt es bei möglicher Beibehaltung des niedrigeren Werts in

der HBil., wenn zB bei einer Beteiligung die Wertminderungsgründe nicht entfallen sind (§ 253 Abs. 5 HGB), die Wertminderung zu späteren Bilanzstichtagen aber nicht mehr voraussichtlich von Dauer sein wird, zu einer unterschiedlichen Bewertung in der HBil. und im Rahmen der stl. Gewinnermittlung (vgl. NAUMANN/BREKER in HdJ, Abt. I/7, Rn. 371; WINKELJOHANN/TAETZNER in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 655). Wegen des Stichtagsprinzips sind bei Beurteilung einer Wertaufholung wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen. Da es sich bei Beteiligungen um nicht abnutzbares AV handelt, sind – mangels Existenz von AfA – die Zuschreibungen bis zur Höhe der historischen AK der Beteiligung im Falle einer falsch eingeschätzten voraussichtlichen Dauer der Wertminderung vorzunehmen (s. Anm. 625). Die Ausführungen zur Teilwertabschreibung (s. Anm. 812) gelten mit umgekehrtem Vorzeichen zur Wertaufholung entsprechend und an jedem Stichtag erneut.

► *Auswirkungen von §§ 3 Nr. 40, 3c (Halb-/Teileinkünfteverfahren)*: Wird bei einer späteren Werterholung eine Teilwertzuschreibung (s. Anm. 813) gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 vorgenommen, ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a der dadurch entstehende Gewinn nur zu 60 % (bzw. 50 % bis UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) stpfl. Sind Teilwertabschreibungen vor Geltung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens vorgenommen worden, haben sie den Gewinn demzufolge also voll gemindert, wird eine spätere Realisierung stiller Reserven insoweit durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2 als voll stpfl. erklärt; eine Rückausnahme gilt, soweit zwischenzeitlich bereits eine Wertzuschreibung stattgefunden hat (s. § 3 Nr. 40 Anm. 70 f.; vgl. VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 40/48).

► *Auswirkungen von § 50c*: Die Wertaufholung eines Beteiligungswerts umfasst auch eine frühere ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf den Buchwert der Beteiligung, die nach § 50c Abs. 1 aF nicht einkommenswirksam war (vgl. BFH v. 19.8.2009 – I R 1/09, BStBl. II 2010, 225; krit. PRINZ, StuB 2010, 43 [44]; § 50c EStG 1990 aufgeh. mit StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428); angesichts der zehnjährigen Sperrzeit (§ 52 Abs. 59) kommt es hier uU noch zu Wertaufholungsfällen.

► *Auswirkungen von § 52 Abs. 16*: Die Auflösung einer Wertaufholungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 3; s. hierzu Anm. 627) ist ebenfalls voll stpfl., weil ihre Bildung den Gewinn in voller Höhe gemindert hat (§ 52 Abs. 16 Satz 6).

► *Auswirkungen von § 8b KStG*: Unter die Veräußerungsgewinnbefreiung fallen nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG Gewinne aus Wertaufholungen iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (vgl. BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292; RENGERS in BLÜMICH, § 8b KStG Rn. 200 ff.). Wertaufholungen nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 sind stpfl., soweit die vorausgegangene Teilwertabschreibung früher stl. wirksam wurde (vgl. NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 2009, 175 ff.). Wertaufholungen sind in umgekehrter zeitlicher Reihenfolge der Wertminderungen – Lifo (Last in – first out), also vorrangig stl. unwirksame Teilwertabschreibungen aufholend – vorzunehmen (BFH v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760; vgl. PRINZ, StuB 2010, 43 [45]; zu Einbringungsvorgängen SCHWARZ, FR 2008, 548 [556]; PETER/HENNINGER-OSGOOD, StuB 2010, 348 [350]). Soweit zwischenzeitlich bereits erfolgswirksam zugeschrieben wurde, sieht § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG eine Rückausnahme vor (s. näher § 8b KStG Anm. 73 ff.).

Einstweilen frei.

814–824

C. Bewertung von anderen Beteiligungen

Schrifttum: BÜRKLE/KNEBEL, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, DStR 1998, 1067 und 1890; HEBELER, Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften in den Bilanzen einer Kapitalgesellschaft, BB 1998, 206; REISS, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, DStR 1998, 1887; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, München 1999; BEHRENS/KARKOWSKI, Verlustabzug auf Ebene des stillen Gesellschafters auch ohne voraussichtlich dauernde Wertminderung seiner im Betriebsvermögen gehaltenen typisch stillen Beteiligung, DB 2001, 1059; KESSLER/TEUFEL, Gesellschafterfremdfinanzierung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1955; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten angebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2002, 2140; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; KESSLER/REITSAM, Die typisch stille Beteiligung als Alternative zur Organschaft, DStR 2003, 269; PYSZKA, Atypisch stille Beteiligung an einzelnen Unternehmenssegmenten, DStR 2003, 857; GROH, Verluste in der stillen Gesellschaft, DB 2004, 668; RITZER-ANGERER, Katalogisierung der Typen der stillen Gesellschaft, StuB 2010, 786.

825

I. Bewertung von Beteiligungen als Mitunternehmer

Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung der Personengesellschaft: In der HBil. sind Beteiligungen an PersGes. wie Beteiligungen an KapGes. zu bilanzieren (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 141, 158). Nur soweit KapGes. betroffen sind, folgt das StR der handelsrechtlichen Beurteilung (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 356), während die PersGes. als Mitunternehmerschaft stl. transparent ist (zur Problematik der stl. Bilanzierung von Beteiligungen an PersGes. DIETEL, DStR 2002, 2140 [2141 f.]; HEBELER, BB 1998, 206, REISS, DStR 1998, 1887; BÜRKLE/KNEBEL, DStR 1998, 1067 und 1890; CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153). Im Rahmen der stl. Gewinnermittlung ist die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wonach Gewinne und Verluste auch aus der Übertragung der Beteiligung unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden (vgl. ausführl. HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 1999, 124 ff.), uE kein WG (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; glA CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 158, „Beteiligungen an Personengesellschaften“). Die Beteiligung wird vielmehr als Anteil an den WG des Gesellschaftsvermögens angesehen (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) und verkörpert im Ergebnis die Summe der Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG (vgl. BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 821 mwN). Verneint man wie uE die Bedeutung einer eigenständigen StBil., ist folglich für die stl. Gewinnermittlung des Gesellschafters der zurechenbare Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 maßgeblich (vgl. DIETEL, DStR 2002, 2140), so dass die Beteiligung an der PersGes. bei der Ermittlung des Gewinns, den der an ihr Beteiligte aus seinem eigenen Unternehmen erzielt, nicht berücksichtigungsfähig ist (vgl. BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 812). Für die PersGes. ist nach §§ 179 ff. AO eine eigenständige stl. Gewinnermittlung durchzuführen. Werden Anteile an PersGes. angeschafft, sind estl. nicht die Gesellschaftsanteile als einheitliche WG, sondern die Anteile an den einzelnen bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesellschaftsvermögens Gegenstand der Anschaffung (vgl. BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Ergänzungsbilanz und Teilwert: Aufwendungen für den Anteil an der Gesellschaft sind, soweit höher als der Buchwert, in einer stl. Ergänzungsbilanz als AK für einen Anteil an den stillen Reserven der WG oder am Firmenwert der PersGes. zu aktivieren (vgl. BFH v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 821; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 316; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 812). Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert der Beteiligung an einer PersGes. für Zwecke der stl. Gewinnermittlung des Mitunternehmers kommt uE nicht in Betracht (vgl. BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl. II 1977, 259; v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427; v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; uU Teilwertabschreibungen auf die in den Ergänzungsbilanzen aufgedeckten stillen Reserven, da sie Mehrwerte anteiliger WG beim Beteiligungskauf verkörpern), weil auch die Zurechnung des Ergebnisses aus der Mitunternehmerschaft bei den Gesellschaftern unmittelbar erfolgt und nicht nochmals über Ansatz der Beteiligung an der PersGes. (vgl. BFH v. 20.6.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654; vgl. NIEHUS, StuW 2002, 116 [124]; WACKER in SCHMIDT, XXX. § 15 Rn. 467; Crezelius in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 158, „Beteiligungen an Personengesellschaften“; einschr. HEBELER, BB 1998, 206). Entsprechendes gilt für die Erhöhung dieses Postens (vgl. BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333), im Hinblick auf die Besteuerung eines auf die Beteiligung entfallenden Entnahmegewinns (BFH v. 29.9.1976 – I R 171/75, BStBl. II 1977, 259) sowie bei Forderungen des Gesellschafters an seine PersGes., deren Wertverlust erst bei Beendigung der Mitunternehmerschaft Bedeutung erlangt (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347). Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert von gegen die PersGes. gerichteten Ansprüchen auf Darlehensrückzahlung können erst zu diesem Zeitpunkt erfolgen (BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277).

Einstweilen frei.

826–829

II. Bewertung von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter

830

Qualifizierung einer stillen Beteiligung: Grundsätzlich gelten – mit Ausnahme des Halb-/ Teileinkünfteverfahrens – hinsichtlich der Beteiligungsbewertung der im BV gehaltenen typisch stillen Beteiligung mit AK oder Teilwert die Ausführungen zu Beteiligungen an KapGes. (s. Anm. 790 ff.). Fraglich ist aber die stl. Qualifizierung einer typisch stillen Beteiligung als Beteiligung überhaupt (vgl. RITZER-ANGERER, StuB 2010, 786; bei atypisch stiller Gesellschaft s. Anm. 825). Eine stille Beteiligung ist idR keine Beteiligung iSd. § 271 Abs. 1 HGB (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 213 Rn. 174); sie gilt nur dann als Anteil, wenn im Innenverhältnis Mitverwaltungs- und Mitspracherechte eingeräumt werden (MORCK in KOLLER/ROTH/MORCK VI. § 271 HGB Rn. 3) und damit ein wirtschaftliches Miteigentum an einem fremden Unternehmen verkörpert wird (vgl. WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. M 665), während reine Gläubigerrechte einen Anteil oder eine Beteiligung nicht begründen. Bei stiller Gesellschaft existieren zwingend ein Unternehmensträger („anderer“ iSd. § 230 Abs. 1 HGB) und ein stiller Gesellschafter, zwischen denen ein Vertrag geschlossen ist. Der stille Gesellschafter muss mit seiner Vermögenseinlage am Unternehmen und am Unternehmensgewinn beteiligt sein (§§ 230 Abs. 1, 231 Abs. 2 HGB); die Beteiligung am Verlust kann hingegen vertraglich ausbedungen sein (vgl. K. SCHMIDT in MüKoHGB, Bd. 3, 2. Aufl. 2007, § 232 HGB Rn. 31 ff.), wie überhaupt die handelsrechtlichen Regelungen über die stille Gesellschaft in weiten Teilen dispo-

tiv sind (vgl. SELDER/STUHLFELNER in HK-HGB V. §§ 230–237). Somit sind uE die im Gesellschaftsvertrag geregelten Rechte des Stillen mit ausschlaggebend dafür,

- ob es sich bei einer stillen Beteiligung, wenn zB bestimmte Kontroll- und Mitspracherechte hinzukommen (vgl. KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 15), nicht vielmehr schon um eine atypisch stille Gesellschaft und damit um eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft handelt (s. dazu Anm. 825; zu Abgrenzungsfragen s. näher § 15 Anm. 390 ff.)
- oder ob es sich überhaupt um eine Beteiligung und nicht vielmehr um eine Forderung (so BEHRENS/KARKOWSKI, DB 2001, 1059 ff.; krit. GROH, DB 2004, 668 ff.; vgl. auch CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 158, „Stille Beteiligung“; ähnl. „sonstige Ausleihung“ WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270, „Stille Beteiligung“) – handelt, wenn gar keine oder nur unmaßgebliche Mitwirkungsbefugnisse im Innenverhältnis vorliegen (vgl. ADS VI. § 271 HGB Rn. 7).

Letztere Qualifikationsfrage ist insbes. bedeutsam im Hinblick auf die stl. Auswirkung von Verlusten, wie auch umgekehrt die vertraglichen Regelungen hinsichtlich der Verlustteilhabe Auswirkung auf diese Qualifikation haben können (vgl. KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 15).

Teilhabe am Gewinn und Verlust: Ein Gewinnanspruch des still Beteiligten entsteht mit Ablauf des Geschäftsjahres (§ 232 Abs. 1 HGB) und ist zu diesem Bilanzstichtag bei ihm bereits wirtschaftlich entstanden (vgl. HOPT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 232 HGB Rn. 1 ff.) und grds. auch zu aktivieren (vgl. zur Realisierung des Gewinnanspruchs BFH v. 19.2.1991 – VIII R 106/87, BStBl. II 1991, 569). Faktisch ist der Gewinnanspruch uE jedoch erst dann aktivierbar, wenn er dem Grund und auch der Höhe nach feststeht (vgl. CREZELIUS in KIRCHHOF X. § 5 Rn. 158, „Stille Beteiligung“; s. auch Anm. 307 „Beteiligungserwerb mit Gewinnanspruch“). Im Verlustfall kann eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung erfolgen, sofern der Verlustanteil die Einlage mindert. Muss der stille Gesellschafter ausnahmsweise den Verlust durch Einzahlung decken, hat er eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren. Ist die stille Beteiligung nach der Vertragsgestaltung als Forderung zu qualifizieren, so ist ohne weitere Voraussetzungen eines niedrigeren Teilwerts dieser „Nicht“-Beteiligung bei Verlusten eine phasengleiche Buchwertminderung bis zur Höhe der stillen Einlage möglich (vgl. BEHRENS/KARKOWSKI, DB 2001, 1063; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270, „Stille Beteiligung“; GROH, DB 2004, 668 [670]).

831–899 Einstweilen frei.

900 D. Bewertung sonstiger nichtabnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter

Schrifttum: KUMMER, Betriebsbestehenswert (Verlagswert und Verlagsrecht), DSStZ 1939, 85; LUEB, Verlagswert und Verlagsrecht, DSStZ 1948, 20, 28; VAN DER VELDE, Gerechtsame, DB 1951, 332; LÖFFLER, Bewertung und Besteuerung von Verlagsrechten und „Rechten am Verlag“, BB 1959, 110; MUTZE, Die buchmäßige und stl. Behandl. v. Verlagsrechten u. Verlagswerten, WPg. 1959, 409; TESKE, Die Bilanzierung von Verlagsrechten, Berlin 1960; SEGBRECHT, Einkstl. Behandl. imm. Rechte, StWa. 1965, 129; dazu Voss, ebd., 174; LÖFFLER/FAUT, Der Verlagswert im StRecht, BB 1973, 1108; LÖFFLER/FAUT, Wesen und Umfang der Abschreibungen auf entgeltlich erworbene Abonnementsverträge, BB 1973, 1299; M. RICHTER, Die immateriellen Anlagewerte, HdJ II/2, 2. Aufl.; HOMMEL, Bilanzie-

zung immaterieller Anlagewerte, Stuttgart 1998; NIEMANN, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, Bielefeld 1999. Siehe ferner vor Anm. 722.

Begriff und Einzelfälle der *imm. WG* s. Anm. 724 mit weit. Hinw. „*Nicht abnutzbar* ist ein imm. WG nur dann, wenn es dem Betrieb in seinem Bestand und seinem Wert bei normalem Geschäftsablauf voraussichtlich für die Dauer seines Bestehens erhalten bleibt und diesem nur bei Eintritt außergewöhnlicher Ereignisse – die durch eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen sind – verlorengeht“ (FG München v. 8.10.1980 – IX 69/77 E, EFG 1981, 334, rkr.).

Abgrenzung vom Geschäftswert und von sog. firmenwertähnlichen WG s. Anm. 723 und 725.

Bewertung mit den *AK* oder dem *Teilwert* erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen. Da AfA iSd. § 7 mangels Abnutzbarkeit entfallen, hat eine Teilwertabschreibung erhöhte Bedeutung. Sie wurde zB bereits anerkannt durch RFH v. 30.6.1927 (RStBl., 227) betr. Urheberrechte aus einer Erfindung; v. 18.12.1928 (RStBl. 1929, 171) betr. Wertminderung einer ungeschützten Erfindung durch eine nur drohende Konkurrenz. Namentlich technische Werte, Paten-

[Anschluss S. E 461]

te und Know-how können durch die technische Entwicklung ganz oder teilweise wertlos werden. Ferner können Gesetzesänderungen zur Entwertung eines imm. WG führen; s. zB Anm. 1500 „Apothekenrealrecht“; § 5 Anm. 2200 „Milchgroßhandel“.

Die *Einheitstheorie*, die von der Rspr. einer Teilwertabschreibung auf einen erworbenen Geschäftswert entgegengehalten wird (s. Anm. 880), ist bei dem einzelnen imm. WG nicht anwendbar (glA SPITALER, StbJb. 1959/60, 461; POPP, StRKAnm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 322).

Einstweilen frei.

901–904

E. Bewertung von Forderungen

Schrifttum:

Bis 1999:

SLOMMA, Bilanzierung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Darlehen an Betriebsangehörige; DB 1989, 1106; JAUDZIMS/MÜNCH, 1 %-Grenze bei Pauschalwertberichtigungen nach dem BP-Rationalisierungserlaß, DB 1996, 2293; SCHERER, Wertberichtigung von Forderungen (Delkredere), StBP 1997, 11; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz, DStR 1999, 649; HOFFMANN, Die Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; KESSLER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung in der Kreditwirtschaft nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DB 1999, S. 2577; STOBBE/LOOSE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405.

Ab 2000:

HÄUSELMANN, Wertpapierdarlehen in der Steuerbilanz, DB 2000, 495ff; IDW STELLUNGNAHME ZUR RECHNUNGSLEGUNG (RS) HFA 4, Zweifelsfragen zum Ansatz und zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen, WPg 2000, 716ff; LOITZ/WINNACKER, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; IDW RECHNUNGSLEGUNGSHINWEIS (RH) 1014, Umwidmung und Bewertung von Forderungen und Wertpapieren nach HGB, WPg 2002, 475ff; IDW PRÜFUNGSSTANDARD (PS) 522, Prüfung der Adressenausfallrisiken und des Kreditgeschäfts von Kreditinstituten, WPg 22/2002, 1254 ff; PYSZKA, Die atypisch stille Gesellschaft – Gestaltungsinstrument zur Vermeidung von Wertaufholungen auf Forderungen?, DB 2002, 1625; ASSMANN, Stichtagsprinzip und Wertaufhellung im Blickpunkt der Außenprüfung, StBp 2005, 1; GABER, Bewertung von Fertigerzeugnissen zu Voll- oder Teilkosten? Ansatz von Forderungen zum Nennwert oder Barwert?, ZfbF 2005, 325ff; TEICHGRÄBER, Pauschalwertberichtigung zu Forderungen – Berücksichtigung von Zinsverlusten, DB 2005, 1288; HAHNE, Auswirkungen der BIAO-Entscheidung des BFH auf die Anwendung pauschalierter Bewertungsverfahren, DB 2006, 91; HAHNE, Bilanzierung von Bewertungseinheiten gem. § 5 Abs. 1a EStG bei Fälligkeitsunterschieden, BB 2006, 2291; BODDEN, Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften auf gewerbliche Personengesellschaften nach dem SEStEG (§§ 3–10 UmwStG n.F.), FR 2007, 66; ERNSTING, Auswirkungen des SEStEG auf die Bilanzierung von Körperschaftsteuerguthaben in Jahresabschlüssen nach HGB und IFRS, DB 2007, 180; FÖRSTER/FELCHNER, Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem SEStEG, DStR 2007, 280; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Praxisprobleme des SEStEG bei der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 KStG n.F., BB 2007, 73; HEESE, Forderungsbewertung und Wertermittlungspflichten im Insolvenzfall, DStR 2008, 150; PATEK, Bewertungseinheiten nach dem Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, KoR 2008, 370; GOLDSCHMIDT/WEIGEL, Die Bewertung von Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten in illiquiden Märkten nach IAS 39 und HGB, WPg 2009, 192; HAPPE, Pauschalwertberichtigungen bei der Bewertung von Forderungen, BBK 2009, 332; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917.

I. Forderungen als Bewertungsgegenstand

905 1. Allgemeine Begriffsdefinition der Forderung

Begriff: Forderung ist schuldrechtlich das gegen eine bestimmte Person gerichtete Recht auf eine bestimmte (vermögensrechtliche) Leistung (§§ 241 Abs. 1 Satz 1, 194 BGB). Hierbei handelt es sich um schuldrechtliche und damit relative Ansprüche, die nicht gegenüber jedermann geschützt sind.

Rechtsgrundlage einer Forderung ist ein *Schuldverhältnis*. Dieses kann privatrechtlicher (§ 241 BGB) oder öffentlich-rechtlicher Art sein. Die *Begründung* des Schuldverhältnisses kann durch Rechtsgeschäft (zB Vertrag), Gesetz oder Hoheitsakt erfolgen und im Wege der Abtretung (§ 398 BGB) als abgeleiteter Erwerb gehandelt werden.

Gegenstand einer Forderung kann jede Leistung sein (Tun oder Unterlassen, § 241 BGB), sofern die Leistung möglich ist. Der bei weitem häufigste Fall, der bei der Bewertung von Forderungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 auftritt, ist derjenige der Forderung auf eine Leistung in Geld (Kapitalforderungen). Andere, nicht auf Geld gerichtete Forderungen (Sachleistungsforderungen; Beispiel: zu erbringende Dienst- und Werkleistungen) fallen ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 2, allerdings nur dann, wenn es sich um geleistete Vorauszahlungen/Anzahlungen für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens handelt, dh die zu erbringenden Leistungen nicht auf Seiten des Bilanzierenden liegen. Hierzu würden grds. auch Rechnungsabgrenzungsposten (s. § 5 Anm. 1900–1932) gerechnet. Eine Bewertung dieser lehnt der BFH (v. 12.7.1984 – IV R 76/82, BStBl. II 1984, 713) und das überwiegende Schrifttum (s. § 5 Anm. 1929) mangels Wirtschaftsguteigenschaft aber ab.

906 2. Abgrenzung

Gewinnermittlung: Vgl. hierzu Anm. 1 und 5. Bei der *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen* gem. § 13a EStG kann der Ausfall einer Forderung aus der Veräußerung von Umlaufvermögen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (BFH v. 27.8.1992 – IV R 111/91, BStBl. II 1993, 336).

Betriebsvermögen/Privatvermögen: Gegenstand der Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 sind nur Forderungen des Betriebsvermögens (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG). Vgl. Anm. 5.

Anlagevermögen und Umlaufvermögen des Betriebsvermögens: Forderungen im Umlauf- und Anlagevermögen werden nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG einheitlich bewertet, da es sich nicht um abnutzbare WG handelt (s. Anm. 240). Zur Frage der Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen und zur Abnutzbarkeit s. Anm. 253–256.

Bewertung bedingt Aktivierungsfähigkeit: Eine Forderung ist nur zu aktivieren, wenn sie entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für ihre Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann (stRspr., vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349 mwN; v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786). Schwebende Geschäfte sind dementsprechend nicht zu bilanzieren. Ansprüche, die erst mit Ablauf des kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres, entstehen, sind zum Ende des Wirtschaftsjahres zu aktivieren, wenn sie zwar noch nicht rechtlich entstanden sind, wohl aber mit ihrer Realisierung fest zu rechnen ist (für die Aktivierung des Körperschaftsteuerguthabens, das nach § 37 Abs. 5 KStG idF

SEStEG festzusetzen ist, insoweit BFH v. 15.7.2008 – I B 16/08, BStBl. II 2008, 886).

Aufschiebend bedingte Forderungen (§ 158 Abs. 1 BGB) sind am Bilanzstichtag noch nicht rechtswirksam entstanden, es besteht nur eine Anwartschaft bis zum Bedingungseintritt. Die Voraussetzungen für eine Aktivierung sind mithin nicht erfüllt (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594). Eine Aktivierung kommt allerdings dann in Betracht, wenn die Ursachen für die Realisierung im abgelaufenen Geschäftsjahr bereits gesetzt sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung fest rechnen kann. Anm. „*Bewertung bedingt Aktivierungsfähigkeit*“. Abzugrenzen ist dies von einer aufschiebend bedingten Entfallens-Klausel, welche keinen Einfluss auf das rechtliche Entstehen der Forderung hat (BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400).

Auflösend bedingte Forderungen (§ 158 Abs. 2 BGB) sind solange zu aktivieren, bis die Bedingung eingetreten ist (zu Ansprüchen eines Versicherungsvertreeters aus § 92 Abs. 4 HGB vgl. FG Sachs.-Anh. v. 24.4.2008, EFG 2008, 1779, nrkr., Rev. Az. BFH X R 28/08).

Geringfügige Forderungen sind vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Wesentlichkeit (Materiality) nicht zu aktivieren. Vgl. auch zum Grundsatz der Wesentlichkeit, der den bei Aktivierung zu beachtenden Grundsatz der Bilanzwahrheit modifiziert, § 5 Anm. 224 und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rz. 84.

Bestrittene Forderungen: Aus dem Vorsichtsprinzip und dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) (vgl. hierzu § 5 Anm. 219 f.) folgt, dass in vollem Umfang *bestrittene* Forderungen (aus Vertragsverletzung, unerlaubter Handlung oder ungerechtfertigter Bereicherung) erst nach rkr. Urt. zugunsten des Gläubigers bzw. Anerkennung durch den Schuldner aktiviert werden dürfen (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl. II 1974, 90; v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl. II 1991, 213; v. 3.6.1993 – VIII R 26/92, BFH/NV 1994, 366). Nach BFH v. 8.11.2000 (I R 10/98, BStBl. II 2001, 349) sind folgerichtig Forderungen bei denen die Voraussetzungen für ihre Entstehung zwar vorliegen, nicht zu aktivieren, wenn dies durch nach dem Bilanzstichtag festgestellte Mängel in der Leistung des Kaufmanns verhindert werden kann.

Saldierungsverbot: Der Grundsatz der Einzelbewertung hat besonders für Forderungen Bedeutung; sie dürfen grds. nicht mit Verbindlichkeiten und nicht-abgerechnete Leistungen nicht mit erhaltenen Anzahlungen saldiert werden (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB; s. auch Anm. 89). Für die kompensatorische Berücksichtigung von Rückgriffsansprüchen innerhalb der Bewertung vgl. Anm. 925. Zu Ausnahmen des Saldierungsverbots vgl. § 5 Anm. 1638.

II. Bewertungsgrundsätze

Bewertungsmaßstäbe (Anschaffungskosten, Teilwert): Die Bewertung der Forderungen erfolgt grds. mit den AK gem. Abs. 1 Nr. 2 wie in der HBil. (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) (s. näher Anm. 908), ggf. Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (§ 10 BewG) (s. Anm. 910).

Allgemeine Bewertungsgrundsätze: Es sind im Rahmen der Bewertung die nicht kodifizierten GoB sowie die kodifizierten GoB-Grundsätze, namentlich das Realisationsprinzip, das Vorsichtsprinzip und das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Daneben gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, der durch bestimmte Bewertungsmethoden (Gruppenbewertung, Durchschnittsbewertung)

außer kraft gesetzt wird. Zu den allgemeinen Bewertungsprinzipien vgl. auch § 5 Anm. 210. Zu den Bewertungsmethoden vgl. Anm. 101.

Niederwertprinzip: Handelsrechtlich sind für Anlagevermögen das *gemilderte* Niederwertprinzip gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB und für das Umlaufvermögen das *strenge* Niederwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 HGB zu beachten (s. Anm. 561–562). Steuerrechtlich kann (Wahlrecht!) nach Abs. 1 Nr. 2 ein niedriger Teilwert für Forderungen des AV und UV nur noch angesetzt werden, wenn *eine voraussichtlich dauernde Wertminderung* vorliegt (steuerliches Wahlrecht).

► *Eigenständiges Bewertungswahlrecht:* Da Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ein eigenständiges steuerliches *Bewertungswahlrecht* iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 bildet, können in der StBil. nach der Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG steuerliche Wahlrechte unabhängig von der HBil. ausgeübt werden (vgl. BMF v. 12.3.2010, DB 2010, 642 ff.; ebenso HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917; zum Meinungsstand bezüglich der Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 vgl. § 5 Anm. 62 f.).

Fremdwährungsforderungen sind gem. § 256a Satz 1 HGB mit dem Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen (s. Anm. 286). Bei einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr ist das AK-Prinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nicht anzuwenden (§ 256a Satz 2 HGB). Sofern Forderungen nach § 256a HGB über den AK ausgewiesen werden, ist dies in der StB nicht anzuwenden (SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rz. 601).

Verhältnis zur Bewertung negativer Wirtschaftsgüter: Während der Gesetzgeber eine Bewertungsmethode im Hinblick auf die Bewertung von Verbindlichkeiten / Rückstellungen in § 253 Abs. 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 3 und 3a geregelt hat, fehlen entsprechende Regelungen für Forderungen. Vgl. Anm. 1125–1189.

Zur Bildung von Bewertungseinheiten vgl. § 254 HGB und § 5 Anm. 1646 ff.

Konkurrenz zu anderen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften: Gegenüber § 6 haben andere spezielle steuerliche Vorschriften Vorrang: insb. § 6b und EStR 6.6 oder nach BewG. Vgl. hierzu auch Anm. 236.

908 Einstweilen frei.

909 III. Bewertung mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)

Grundsatz: Geldforderungen sind in der StBil. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 mit den *Anschaffungskosten (AK)*, die regelmäßig mit dem *Nennwert* übereinstimmen, zu bilanzieren (stRspr.: ua. BFH v. 25.2.2004 – I R 54/02, DB 2004, 1399; v. 23.11.1967 – IV 123/63, BStBl. II 1968, 176; v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491; v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734). AK sind nach § 255 Abs. 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um ein WG zu erwerben, soweit sie diesem einzeln zugeordnet werden können. Zur Bewertung von Sachwertforderungen s. Anm. 942.

Anwendung der Bewertungsmaßstäbe/kein Herstellungsvorgang: Auch wenn die Forderung in der Person des Stpfl. zB durch Warenlieferungen oder sonstige Leistungen wie zB im Rahmen der Darlehensgewährung oder – ohne sein Zutun – aufgrund Gesetz oder Hoheitsakt (zB unerlaubte Handlungen ei-

nes Dritten, Halterhaftung) entsteht, handelt sich um einen Anschaffungsvorgang und nicht um *Herstellungsvorgang* (s. Anm. 263). Dementsprechend sind *Forderungen mit Anschaffungskosten zu bewerten*. Denn der Begriff der Herstellung iSd. § 255 Abs. 2 HGB kann neben der materiellen und immateriellen Güterherstellung systematisch nicht auch den in monetären Gütern ausgedrückte Rückzahlungsanspruch nach der Leistungserbringung (*Gewinnrealisierung*) ausdrücken. Daneben wäre es nicht sachgerecht, bei der bloßen Hingabe von Geld und mit späterer Rückzahlung in der Form eines Darlehens (*keine Gewinnrealisierung*), die im Zeitpunkt der Auszahlung zur Forderung entsteht, von einem Herstellungsvorgang zu sprechen. Nach der vom BFH vertretenen Auffassung kann der AK-Begriff zwar nicht ohne weiteres auf die punktuelle Entstehung von Forderungen übertragen werden. Allerdings stellt er nur -ohne Differenzierung- darauf ab, welcher Betrag *an die Stelle* der AK zu treten habe (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; v. 4.3.1976 IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380). Die Fassung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 trägt dieser Auslegung Rechnung und spricht von „*Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert*“. Gleichzeitig wird damit der handelsrechtliche AHK-Begriff erweitert um „*Zwischenglieder der Bewertung*“ (HOFFMANN, GmbHR 1999, 381) wie Neubewertungsmaßnahmen durch Betriebseröffnung, Einlage ins Betriebsvermögen um Übertragung von einem BV in ein anderes.

Bewertung einer bereits bestehenden Forderung: AK ieS ergeben sich nur im Fall des Erwerbs einer bereits bestehenden Forderung von einem Dritten aufgrund einer *Zession* (§ 398 BGB), bes. zB von Forderungen aus festverzinslichen Wertpapieren (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875) oder beim Erwerb von Wechselforderungen (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594). Die AK entsprechen dann nicht dem Nennwert, sondern den Aufwendungen des Stpfl. einschl. der *Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen AK* (s. allg. Anm. 281–303; ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 140 „Forderungen“), auch wenn sie über dem Nennbetrag bzw. Wert der Sachleistung liegen. Über *Wechselforderungen* s. Anm. 1120.

Bewertung einer in der Person des Steuerpflichtigen entstehenden Forderung: Als AK gelten sowohl bei gewinnrealisierenden als auch bei nicht gewinnrealisierenden Forderungen (Darlehen) der entstehende Rückzahlungsbetrag, dh. der Nennwert der Forderung (ggf. einschließlich Umsatzsteuer).

Anschaffungsvorgang verbunden mit Kreditgeschäft: Fraglich ist, in welcher Höhe AK vorliegen, wenn in der Person des Steuerpflichtigen entstehenden Forderung gleichzeitig auch ein Kreditgeschäft zu sehen ist. Es gilt zwar hierbei der Grundsatz der Einzelbewertung, so dass eine Aufspaltung des Vorgangs in Verkaufs- und Kreditgeschäft nicht zulässig erscheint. Allerdings ergeben sich notwendige Abweichungen, so dass uE wie folgt zu unterscheiden ist:

► *Warenlieferungen oder sonstige Leistungen (Gewinnrealisierung):* Bei einer ins Gewicht fallenden Laufzeit der Forderung wird die Kreditgewährung iH des Verkaufspreises diesen idR um einen entsprechend einkalkulierten (nicht offen ausgewiesenen) Zins erhöhen. Die Forderungssumme ist bei derartigen Geschäftsvorfällen in einen Kapitalanteil (Barwert) und einen Zinsanteil aufzuspalten. Der Ansatz mit dem Nennbetrag stellt dann eine Verletzung des Realisationsprinzips dar, weil dadurch ein noch nicht realisierter Zinsgewinn ausgewiesen wird. Die AK entsprechen in diesem Fall dem bei sofortiger Fälligkeit zu zahlenden Barwert (sog. Nettomethode). Da die Barwerte in derartigen Fällen als sog. „fiktive“ AK gelten, kann uE für die zeitanteilig entstehende Zinsforderung eine Aufzinsung des Barwerts einer (gestundeten) Kaufpreisforderung der Zinsertrag reali-

siert werden (ebenso für das Handelsrecht: ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 256; ADS VI. § 253 HGB Rn. 54; TEICHGRÄBER, DB 2005, 1288). Eine steuerliche Regelung hierzu besteht hingegen nicht.

Meinungsstand: Neben der Nettomethode wird im Schrifttum auch für die Bruttomethode befürwortet, wobei der Anspruch sogleich mit dem Nennwert angesetzt wird und dieser sogleich im Wege der Teilwertabschreibung auf den Barwert abgeschrieben wird (vgl. ERNSTING, DB 2007, 180 [183] zur Bewertung des Körperschaftsteuerguthabens nach § 37 Abs. 5 KStG; aA BODDEN, FR 2007, 66 [77]; FÖRSTER/FELCHNER, DStR 2007, 280 [282]; ORTMANN-BABEL, BB 2007, 73 [75]). Der BFH hat in dem Urt. v. 15.7.2008 (I B 16/08) die Frage der Anwendung der Brutto- oder Nettomethode bezüglich der Bewertung des Körperschaftsteuerguthabens offen gelassen.

Für Nettomethode bei von vornherein gestundeten Forderungen BFH v. 11.12.1986 (IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 mwN). Ähnlich bei anderen Gestaltungen für die Anwendung der Nettomethode der BFH v. 25.6.1974 – VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 547; v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753).

Stellungnahme: UE ist die Brutto-Methode stl. maßgebend (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 140 „Forderungen“: für Nennwert ohne weitere Differenzierung; LADEMANN/MEURER, § 6 Rn. 773). Es ergibt sich uE kein Unterschied zu dem Fall, wo der Kaufpreis sofort gezahlt wird und gleichzeitig ein un- oder minderverzinsliches längerfristiges Darlehen ausgereicht wird. Eine weitere Wertminderung wegen Zinslosigkeit kommt dann weiterhin in Betracht.

► *Darlehensforderungen:* Auch bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Darlehensforderungen ist der Auszahlungsbetrag als AK, der regelmäßig mit dem Rückzahlungsbetrag (Nennwert) übereinstimmt, zu behandeln. Die Un- oder Niedrigverzinslichkeit hat keinen Einfluss auf die Höhe der AK. Allenfalls der Teilwert der Forderung (s. Anm. 910) wird uU gemindert (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734; v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277; v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; ebenso für das Handelsrecht: ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 257 und WP-Hdb. 2006 Bd. I Tz. E 435: für Barwert). Wird das Darlehen unter Abzug eines Damnums oder Disagios ausbezahlt, muss die Forderung allerdings mit dem vollen Nennbetrag ausgewiesen werden, da das vorab gezahlte Abgeld vorausbezahlter Zins darstellt. In Höhe des Unterschiedbetrags ist ein passiver RAP zu bilden, der verteilt über die Laufzeit bzw. die Zinsfestschreibung in jährlichen Teilbeträgen gewinnerhöhend aufzulösen ist (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875; v. 6.12.1965 – GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, 144; v. 21.5.1993 – VIII R 1/91, BStBl. II 1994, 93; handelsrechtlich ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 254); s. auch § 5 Anm. 1945–1963.

► *Soweit Inhaberschuldverschreibungen mit einem Emissionsdisagio* emittiert werden, sind die AK dieser Wp. ebenfalls mit dem Nennwert der Forderung zu bilanzieren und nicht mit dem Auszahlungsbetrag (ELLROTT-BRENDT, in Beck-BilKomm. VII., § 255 Rn. 254, 257 für Auszahlungsbetrag). Eine Betrachtung des Emissionsdisagios als Kaufpreisschlag wie beim Wechsel kommt nicht in Betracht (BFH v. 29.11.2006 – I R 46/06, BStBl. II 2009, 955). WEBER-GRELLET (BB 2008, 39; ebenso HOFFMANN, DB 2007, 720) sieht darin ein Widerspruch zum Wechselurteil des BFH v. 26.4.1995 (I R 92/94, BStBl. II 1995, 594). UE ist diese BFH-Entscheidung nur nachvollziehbar, wenn man bedenkt, dass bei Inhaberschuldverschreibungen im Gegensatz zum Wechselgeschäft eine implizite Verrechnungsabrede bzgl. des einbehaltenen Disagios entsprechend der BGH-

Rechtsprechung zur Disagio-Rückgewähr (BGH v. 12.05.1992 – XI ZR 258/91, DB 1992, 1470) unterstellt wird.

Einzelfragen:

Zur stlichen *Bilanzierung von Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen und Zerobonds* vgl. Anm. 1155 „Zerobonds“.

Bei *Rückdeckungsansprüchen aus einer Kapitallebensversicherung* entsprechen die AK den bis zum Bilanzstichtag vom Versicherungsnehmer aufgewendeten Sparanteilen der Versicherungsprämien (Sparbeiträge). Zusätzlich zählen zu den AK auch die rechnungsmäßigen (garantierten) Zinsen auf die geleisteten Sparbeiträge. Dies entspricht dem vom Versicherer nachgewiesenem Deckungskapital (BFH v. 10.6.2009 – I R 67/08, BB 2009, 2249; v. 9.8.2006 – I R 11/06, BB 2006, 2240; v. 25.2.2004 – I R 54/02, BB 2004, 1557).

Bei *Schadensersatzansprüchen* gilt der Schadensbetrag (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602).

► *Prozesskosten* für die Vorbereitung einer Klage auf Schadensersatz gelten nicht als nachträgliche AK; diese Aufwendungen dienen nicht der Sicherung des Erwerbs der Forderung, sondern der Klärung der Rechtslage und gehören deshalb grds. zu den laufenden Betriebsausgaben, ausgenommen der Schuldner hat die Aufwendungen mit Sicherheit zu ersetzen (BFH v. 27.5.1964 – IV 352/62 U, BStBl. III 1964, 478 Abschn. 2).

► *Fremdwährungsforderungen*: Für Forderungen in fremder Währung (Valutaschuld/-forderung, § 244 BGB) ist zunächst der bei Begr. der Forderung notierte Kurs in EURO maßgeblich (BFH v. 19.1.1978 – IV R 61/73, BStBl. II 1978, 295). Soweit man § 256a HGB auch auf die stliche Zugangsbewertung überträgt, ist die Fremdwährungsforderung durch den Devisenkassamittelkurs im Zugangszeitpunkt festgelegt (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 258; ebenso bereits für den Teilwert von Währungsschulden BFH v. 7.8.1951 – I 38/51, BStBl. III 1951, 190). Insoweit stellt dies der Bestimmungsmaßstab für die AK der Forderungen dar.

► *Anschaffungskosten bei Sicherungsgeschäften*: Wird die Valutaforderung durch ein Devisentermingeschäft gesichert, sind die EURO-AK der Forderungen durch den Terminkurs fixiert. Dies stellt der Zugangswert der Forderung dar. Nachträgliche Sicherung nach dem Anschaffungszeitpunkt der Forderung haben keinen Einfluss auf den Zugangswert mehr (vgl. ELLROTT/BRENDT, in Beck-BilKomm. VII, § 255 Rn. 258).

IV. Bewertung mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)

1. Begriff und Ansatz des Teilwerts einer Forderung

910

Begriff des Teilwerts: allg. s. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (Anm. 572 ff.). Danach liegt der Teilwert einer Forderung niedriger als ihr Nennwert, soweit ein Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den Betrieb weniger als den Nennwert der Forderung bezahlen würde. Zum Verhältnis zu anderen Bewertungsmaßstäben wie gemeiner Wert vgl. Anm. 574 ff.

Ansatz des Teilwerts/Teilwertvermutungen: Die von der Rspr. aufgestellten Teilwert-Vermutungen gelten auch für Forderungen (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117); dementsprechend besteht eine Vermutung dafür, dass sich im Zeitpunkt der Anschaffung eines WG dessen AK mit dem Teilwert

deckt, sofern keine „Fehlmaßnahme“ vorliegt (stRspr.: ua. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335).

Veränderung der Verhältnisse: Die Teilwertvermutung bezieht sich nur auf Zeitpunkte kurz nach der Anschaffung des WG. Eine TW-Abschreibung wegen *späterer Wertminderungen* wird hierdurch nicht ausgeschlossen (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117). Zu den einzelnen wertmindernden Umständen, die sich aus der Person des Schuldners oder aus der Eigenschaft der Forderung ergeben können, vgl. Anm. 911. Die Veränderung der Verhältnisse sind vom Stpfl. nachzuweisen. Zu den Nachweispflichten vgl. auch Anm. 598.

Entkräftung der Teilwert bei Fehlmaßnahmen: Die Teilwertvermutung kurz nach Erwerb des WG kann widerlegt werden, wenn eine Fehlmaßnahme vorliegt (BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79; v. 9.7.1981 – VI R 35/78, BStBl. II 1981, 734 und Anm. 599).

Bewertungswahlrecht des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2: Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht ein Bewertungswahlrecht *für jede einzelne* Forderung dahingehend, den Teilwert statt der AHK oder der an deren Stelle tretenden Wert nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 anzusetzen (autonomes steuerliches Wahlrecht). Vgl. hierzu Anm. 907 mwN.

Nicht buchführungspflichtige Stpfl.: Für nicht nach Handelsrecht buchführungspflichtige Stpfl. (vgl. originäre steuerliche Buchführung gem. § 141 AO, freiwillige steuerliche Buchführung) galt dieses Bewertungswahlrecht schon vor dem VZ 2009, da keine Bindung an eine HBil. bestand. Vgl. hierzu Anm. 563 und § 5 Anm. 16. Zu den *besonderen Aufzeichnungspflichten bei abweichender Ausübung des Wahlrechts* in der StBil. nach § 5 Abs. 1 Satz 2 vgl. § 5 Anm. 880.

Erfordernis der dauernden Wertminderung: Der Ansatz einer Forderung mit dem niedrigeren TW in der StBil. verlangt, dass eine *dauernde Wertminderung* vorliegt (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1). Eine nur vorübergehende Wertminderung der einzelnen Forderung reicht nicht aus. Die vorliegenden wertmindernden Umstände (s. Anm. 911) müssen so geartet sein, dass der TW nachhaltig unter den Zugangswert der Forderung (AK) gesunken ist (für (nicht abnutzbare) WG des AV in Form von Aktien vgl. BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294). Hier- von ist nach Auffassung des BFH v. 26.9.2007 (I R 58/06, BStBl. II 2009, 294) auszugehen, wenn aus Sicht des Bilanzstichtags aufgrund *objektiver Anzeichen* ernsthaft mit einem langfristigen Anhalten der Wertminderung zu rechnen ist. Allein die Möglichkeit einer Wertsteigerung in der Zukunft schließt die Anwendung eines niedrigeren TW nicht aus.

Ermittlung eines niedrigeren Teilwerts nur durch Schätzung: Der niedrigerer Teilwert kann im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden. Dabei kommt dem Ermessen des Kaufmanns besondere Bedeutung zu (vgl. BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941; v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Vgl. hierzu Anm. 586.

Ausübung des Bewertungswahlrechts aus Sicht der Steuerbilanzpolitik: Der Ansatz eines niedriger Teilwert einer Forderung sollte aus Sicht des bilanzierenden Gläubigers unterbleiben, wenn sich hierdurch ein bereits entstehender Verlust erhöht, der nicht durch einen Verlustrücktrag verwertet werden kann (Verlustvortrag aus Vorjahr), und wenn der sich im VZ der Verlusterhöhung ergebende Verlustvortrag sich nur nach Maßgabe des § 10d EStG (Mindestbesteuerung) beschr. verwerten lässt. Zur Wertaufholung einer mit dem TW angesetzten Forderung vgl. Anm. 934.

Vorrang der Teilwertabschreibung: Die Teilwert-Abschreibung hat Vorrang vor der Bildung von Rückstellungen (vgl. auch BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; IDW RS HFA 4, WPg 2000, 716); s. Anm. 559.

2. Wertmindernde Umstände

a) Möglichkeiten wertmindernde Umstände bei Forderungen

911

Nacht der Art der vorliegenden wertmindernden Umstände (Risiken) kann unterschieden, ob die zu bewertende Forderung einem

- einem *Ausfallrisiko* (s. Anm. 912),
- einem *Zinsrisiko* (s. Anm. 913–914),
- einem *Liquiditätsrisiko* (s. Anm. 915) oder
- einem *Währungs- und Länderrisiko* (s. Anm. 916) unterliegt (vgl. KESSLER, DB 1999, 2577). Zu den relevanten Risiken im Zusammenhang mit Forderungen auch HAHNE, BB 2006, 91.

Für die Bewertung ist hierbei auf alle wertmindernden Einflüsse abzustellen, die die Rückzahlung der Forderung unwahrscheinlich bzw. zweifelhaft machen. Neben diesen wertmindernden Umständen können die mögliche Inanspruchnahme von Preisnachlässen wie zB Skonto oder sonstige Erlösschmälerungen, Warenrücksendungen und andere Minderungen sowie innerbetriebliche Zinsverluste (s. zu diesen auch Anm. 931), die das sog. *Einziehungsrisiko* der Forderung darstellen, wertmindernd berücksichtigt werden (BFH v. 19.1.1967 – IV 117/65, BStBl. III 1967, 336); begrifflich sind sie aber von den zuvor genannten Wertminderungen zu unterscheiden.

b) Ausfallwagnis

912

Wertmindernde Umstände liegen vor, wenn der teilweise oder vollständige *Ausfall* (die Rückzahlung) einer Forderung *möglich* oder *bereits eingetreten* ist. Voraussetzung ist ein über das allgemeine Kreditrisiko hinausgehende Ausfallwagnis (so BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941). Sofern objektive Umstände eintreten, die eine Rückzahlung der Forderung *dauerhaft zweifelhaft* (zB Zahlungsstörung, -stockung) erscheinen lassen, ist die *zweifelhafte Forderung* mit dem *wahrscheinlich Wert* anzusetzen (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941). Nicht erforderlich ist, dass sich das Ausfallrisiko bereits konkretisiert hat (so BFH v. 20.8.2003 mit Verweis darauf, dass andernfalls erst bei effektiven Ausfall eine TW-Abschreibung anzuerkennen wäre; dies wäre mit dem aus dem Vorsichtsprinzip abgeleiteten Imparitätsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nicht vereinbar). Sofern das *Ausfallrisiko bereits eingetreten* ist, ist der uneinbringliche Teil der Forderung abzuschreiben (bei Entgegennahme von Wechseln s. BFH v. 9.8.1990 – V R 134/85, BStBl. II 1990, 1098; zur Forderungsabschreibung bei *Betriebseinstellung* s. BFH v. 25.7.1972 – VIII R 3/66, BStBl. II 1972, 936). Primär wird das Ausfallwagnis durch die (*objektive*) *Zahlungsfähigkeit* des Schuldners bestimmt, die auch ein entscheidender Faktor bei der *tatsächlichen Durchsetzbarkeit* der Forderung darstellt.

Zahlungsfähigkeit des Schuldners: Bei Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Schuldners zum Bilanzstichtag genügt zur Teilwertabschreibung die *Zweifelhaftheit der Forderung*. Zahlungseinstellung des Schuldners ist nicht Voraussetzung (RFH v. 17.6.1931, RStBl. 1931, 813), der Ausfall der Forderung muss aber mit einiger *Wahrscheinlichkeit* drohen (RFH v. 13.7.1933, RStBl. 1933, 1085). Maßstäbe sind hierbei die individuellen Vermögens- und Liquiditätsverhältnisse des Schuldners (zB Höhe und Art der Verschuldung, Rentabilität seines Betriebs)

und seine persönliche Zuverlässigkeit. Eine *schleppende Zahlung* kann auf einer schlechten wirtschaftlichen Lage oder aber auf geschäftlicher Nachlässigkeit des Schuldners beruhen. Das Ausfallwagnis wird sekundär durch die (*subjektive*) *Zahlungsbereitschaft* des Schuldners, die Forderung zu bedienen, beeinflusst.

Zahlungsbereitschaft-/unwilligkeit des Schuldners: Bei mangelnder Zahlungsbereitschaft ist zu prüfen, inwieweit der Stpfl. Einfluss nehmen kann (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1148). Der Teilwert einer *in der Höhe bestrittenen* Forderung richtet sich nach der Wahrscheinlichkeit ihrer Durchsetzung in Prozess und Vollstreckung (glA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 793); die vom Schuldner nicht zu ersetzenden Bearbeitungskosten sind abzusetzen.

Einzelfragen:

► *Fehlende rechtliche Durchsetzbarkeit* der Forderung auf Seiten des Gläubiger führt erst dann zu Wertabschlägen, wenn der Schuldner von der Einrede der Verjährung gem. § 214 BGB Gebrauch macht (arg e contrario aus BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92 [BStBl. II 1993, 543] zum Ansatz von Verbindlichkeiten bei Verjährungseintritt; daneben BFH v. 2.3.1971 – II 64/65, BStBl. II 1971, 533).

► *Individuelle Verhältnisse des Schuldners* sind bei der Bewertung des Ausfallrisikos zu berücksichtigen (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941; FG München v. 4.7.2008, DStRE 2009, 520, rkr.). Indizien für ein latentes Risiko können sein zB. bisher schleppende Zahlungsweise, fehlende flüssige Mittel, negative Bankauskünfte bzgl. des Schuldners oder Abhandenkommen des Schuldners.

► *Insolvenzantrag des Schuldners* begründet die Zweifelhaftigkeit einer Forderung im handels- und steuerlichen Sinn und führt daher zur Wertberichtigung der Forderung nach Maßgabe der Ausfallwahrscheinlichkeit (vgl. HEESE, DStR 2008, 156). Jedoch soll dies noch nicht zwangsläufig zur Uneinbringlichkeit des Entgelts im umsatzsteuerlichen Sinne führen. Hierbei bedarf es weiterer objektiver Umstände (vgl. HEESE, DStR 2008, 156).

► *Weiterbelieferung des Schuldners/Fortsetzung der Geschäftsbeziehung* begründet weder ein Indiz noch eine widerlegbare Vermutung für die Vollwertigkeit einer Forderung (BFH v. 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941). Eine Berücksichtigung künftig sich ergebender Gewinnchancen aus weiteren Geschäften mit demselben Abnehmer verstößt nach Auffassung des BFH gegen den Grundsatz der Einzelbewertung und gegen das Realisationsprinzip. Abweichendes kann hiernach nur gelten, wenn eine Maßnahme zum Bilanzstichtag bereits objektiv erkennbar zu einer Verbesserung der Zahlungsfähigkeit und -willigkeit des Schuldners geführt hat. Allerdings stellt *offenkundig widersprüchliches Verhalten* des Stpfl einer TW-Abschreibung entgegen (zur TW-Abschreibung von Mietforderungen vgl. Nds. FG v. 31.1.2006, DStRE 2008, 796, rkr.).

Ausländische Schuldner verkörpern häufig ein größeres Ausfallrisiko als inländ. (s. hierzu Anm. 22–23 und Anm. 916).

913 c) **Zinsrisiko**

Wertmindernde Umstände ergeben sich auch dann, wenn die in der Forderung ausgedrückte *Kapitalüberlassung ohne entsprechende oder nur mit geringer Gegenleistung* erfolgt. Dies ist bei Unverzinslichkeit oder Unterverzinslichkeit der Forderung der Fall. Die Un-/Unterverzinslichkeit ändert nichts an den AK der Forderungen zum Nennwert als Zugangswert (vgl. Anm. 909).

Zur Zulässigkeit von *TW-Abschreibungen bei Un-/Unterverzinslichkeit der Forderung bei Betriebsaufspaltungen* s. Anm. 937.

Unverzinslichkeit:

► *Begriff der Unverzinslichkeit:* Zinsen sind Nutzungsentgelt für Kapitalüberlassung. Ein solches Entgelt kann in Geld und darüber hinaus in jeder Leistung mit Geldwert – jedem wirtschaftlichen Vorteil – bestehen (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; v. 24.1.1990 – I R 157/85, BStBl. II 1990, 639 zu unverzinsliche Arbeitnehmerdarlehen). Laufende Zahlung ist nicht erforderlich, auch eine einmalige Leistung kann Zins bilden (BFH v. 19.1.1960 – I 176, 177/59 U, BStBl. III 1960, 102; v. 18.7.1961 – I 322/60 U, BStBl. III 1961, 405). Unverzinslich ist eine Forderung daher dann, wenn der Gläubiger vom Schuldner keine Leistung in Geld oder Geldeswert verlangen kann, die unmittelbar eine Gegenleistung für Kapitalüberlassung bildet. Dementsprechend können Disagien und sonstige Wertabschläge bei der Auszahlung des Kapitals Zinscharakter aufweisen. Vgl. hierzu § 5 Anm. 1960.

► *Allgemeines zur Teilwertbemessung unverzinslicher Forderungen:* Unverzinslichkeit einer Forderung mindert grds. ihren Teilwert.

StRSpr., zB BFH v. 30.11.1988 (I R 114/84, BStBl. II 1990, 117); v. 24.1.1990 (I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639). Der Teilwert einer unverzinslichen Forderung entspricht ihrem Barwert, der nach der Rentenformel unter Berücksichtigung von Zins und Zinseszinsen bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit ermittelt wird (BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734). Gegen die Abzinsung kann nicht der Einwand des unverhältnismäßigen Aufwands zur Überprüfung der Abzinsungsparameter vorgetragen werden (BFH v. 24.10.2006 – I R 2/6, BStBl. II 2007, 814).

► *Ausnahme von der Abzinsung:* Nicht verkehrsfähige Forderungen sind ggf. nicht abzuzinsen (vgl. BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602) für nicht verkehrsfähige Gebäudebrandschadenforderung).

► *Laufzeitabhängigkeit des Teilwerts und Mindestdauer der Forderung:*

▷ *Wertbeeinflussende Umstände:* Die Höhe des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung – die Teilwertminderung durch Zinsverlust – hängt von der Laufzeit der Forderung und der Höhe des der Abzinsung zugrunde gelegten Zinssatzes ab. Je länger die Laufzeit und je höher der Zinssatz sind, desto höher ist der Zinsverlust und damit die Wertminderung der Forderung.

▷ *Mindestdauer der Forderung:* Es ist kaufmännisch üblich, die Unverzinslichkeit nur bei Forderungen mit einer gewissen Mindestdauer zu berücksichtigen (so ADS VI. § 253 HGB Rn. 532: bei einer Laufzeit von bis zu etwa drei Monaten aus Vereinfachungsgründen Wahlrecht, somit kein Abzinsungsverbot). Auch ist bei kurz- und mittelfristigen Forderungen eine Abzinsung möglich. UE ist mangels eigenständiger stl. Regelungen auf diese handelsrechtliche Grundsätze zurückzugreifen (glA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 893, LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 799; aA BFH v. 31.3.1976 – II R 72/72B, BStBl. II 1976, 545: keine Abzinsung bei kürzerer Laufzeit; v. 20.1.1988 – I R 146/85, BStBl. II 1988, 372 betr. § 12 Abs. 1 BewG; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 296: Mindestdauer ein Jahr).

▷ *Befristete Forderungen:* Maßgebend sind die Tilgungstermine. Das gilt auch bei Teilzahlungen (RFH v. 17.9.1930, RStBl. 1931, 138; BFH v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92); die Abzinsung muss grds. unter Berücksichtigung der Tilgungstermine durchgeführt werden, dh. es kann nicht Tilgung jeweils mit einem Jahresbetrag erst zum Jahresende unterstellt werden. Wird eine Kapitalschuld in *Raten* getilgt, können bei der Bewertung die genauen Zahlungszeitpunkte unberücksichtigt bleiben, dh. die Jahresleistungen sind in der Jahresmitte („mittelschüssige Zahlungsweise“) anzusetzen und unterjährig eine lineare Abzinsung zu berücksichtigen (s. gleichlautende Erlasse der

obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.9.1997, BStBl. I 1997, 832 betr. Wertermittlung nach § 12 Abs. 1–3 BewG).

- ▷ *Ratenzahlungen*: Über Teilung in Tilgung und Zins s. § 16 Anm. 200 f.; § 20 Anm. 715 ü. 807; BFH v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 547.
- ▷ *Unbefristete Forderungen*: Die voraussichtliche Laufzeit ist nach den Umständen des Falls zu schätzen; die in § 609 Abs. 2 BGB für Darlehen bestimmten Fristen von einem Monat oder 3 Monaten sind nicht maßgebend und allenfalls dann zu berücksichtigen, wenn tatsächlich jederzeit ein Vertragsteil kündigen kann. Keine Zerlegung einer gestundeten Kaufpreisforderung in einen Kapital- und einen Zinsanteil, wenn die Vertragsparteien den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung weitgehend offen gelassen haben (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 41/82, BStBl. II 1984, 550). Der Gegenwartswert einer unverzinslichen Kapitalforderung, die bis zum *Tod* einer bestimmten Person befristet ist, wird nach der mittleren Lebenserwartung errechnet (BFH v. 8.6.1956 – III 108/56, BStBl. III 1956, 208). Diese ergibt sich aus der Allgemeinen Deutschen Sterbetafel in der jeweils aktuellen Fassung (vgl. FinMin. BW v. 18.11.2008 – S 310.3/4, BStBl. I 2008, 989).
- ▶ **Abhängigkeit vom Zinssatz**: Eine gesetzliche Regelung, im Gegensatz zur Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen (Abs. 1 Nr. 3 und 3a), die die Bewertungsregeln des § 6 ergänzen könnte, fehlt. Daher gehen die Meinungen darüber, welcher Zinssatz (Rechnungszinsfuß) im einzelnen Fall bei der Ermittlung des Teilwerts einer unverzinslichen Forderung anzuwenden ist, auseinander.

- ▷ *Gesetzliche Zinssätze* könnten einen Anhaltspunkt für den anzuwendenden Zinssatz bieten. Sie bewegen sich im Allgemeinen zwischen 5,5 und 6 vH (wenn keine besonderen gesetzspolitischen Ziele verfolgt werden).

ZB 5,5 vH in § 22 Nr. 1a EStG betr. Ertragsanteil von Leibrenten; ebenso für verschiedene Bewertungen nach dem BewG §§ 12 Abs. 3, 13 Abs. 1, 14 Abs. 2, 15 Abs. 1, 16, 104 BewG; 6 vH (0,5 vH monatlich) gem. § 238 AO; 6 vH in § 6a Abs. 3 EStG nF betr. Pensionsrückstellungen; 5,5 vH in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e nF betr. Abzinsungsgebot der Rückstellungen für Verpflichtungen; ebenfalls 5,5 vH in § 6 Abs. 1 Nr. 3 nF betr. Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit über 12 Monate.

- ▷ *Rspr. und FinVerw.* wenden ebenfalls überwiegend ein Zinssatz von 5,5 vH an. ZB BFH v. 14.2.1964 – III 142/61 U, BStBl. III 1964, 264; v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; v. 20.8.1970 – IV 143/64, BStBl. II 1970, 807; v. 29.10.1970 – IV R 141/67, BStBl. II 1971, 92; BMF v. 28.3.1980, FR 1980, 196; FinMin Rh.-Pf. v. 29.5.1990, DB 1990, 1440; gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 15.9.1997, BStBl. I 1997, 832 betr. § 12 Abs. 1–3 BewG.

Die Vereinbarung eines anderen Zinsfußes zwischen den Beteiligten bei der Bewertung einer Forderung ist anzuerkennen, wenn sie nicht offensichtlich sachwidrig ist (vgl. ZB BFH v. 21.10.1980 – VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; 7 vH; v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117).

Stellungnahme: UE bildet der Zinssatz von 5,5 vH in § 12 Abs. 3 BewG keine unwiderlegliche Vermutung für den Teilwert einer unverzinslichen Forderung. Maßgebend ist vielmehr der jeweilige *verkehrsübliche/marktübliche Zinssatz* bei Forderungen derselben Art und Laufzeit, wie er von einem Erwerber des Betriebs angewendet würde (ähnlich BFH v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469; glA auch SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 297; SLOMMA, BB 1980, 559; aA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 800 für gesetzlicher Zinssatz). Hierbei sind neben dem Kreditausfallrisiko auch Währungs- und Liquiditätsrisiko zur Herleitung eines angemessenen Abzinsungszinssatzes zu berücksichtigen (s. zur Zins-

satzbestimmung auch GOLDSCHMIDT/WEIGEL, WPg 2009, 192 und IDW RH 1.014, WPg 2002, 475).

- ▷ *Refinanzierung*: Wenn dem Stpfl. wegen der Unverzinslichkeit einer Forderung Mittel fehlen und er deshalb Kredit aufnimmt, so ist der für den Kredit zu zahlende Zinssatz *nicht maßgebend* für den Teilwert der refinanzierten Forderung (BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291); Forderung und Verbindlichkeit sind getrennt zu bewerten, da die Kreditaufnahme nur eine mittelbare Folge der Unverzinslichkeit darstellt (s. auch Anm. 910).
- ▷ *Innerbetrieblicher Zinsverlust*: Ebenfalls unmaßgeblich ist die Höhe der Eigenkapitalverzinsung in dem betreffenden Unternehmen; auch hier handelt es sich nicht um eine unmittelbare Folge aus Unverzinslichkeit (BFH v. 2.5.1969 – III 170/65, BStBl. II 1969, 700).
- ▶ *Unverzinsliche Darlehen an Arbeitnehmer und Handelsvertreter*:
- ▷ *Arbeitnehmer*: Verpflichtet sich der ArbN als Gegenleistung für die Zinslosigkeit des Darlehens *zu einer bestimmten* (abgrenzbaren) Leistung, zB zur Beibehaltung des Arbeitsverhältnisses bis zur Tilgung des Darlehens, so liegt darin ein Entgelt für die Kapitalüberlassung (BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 289); dh. das Darlehen ist wirtschaftlich betrachtet nicht unverzinslich, sein Teilwert deckt sich mit seinem Nennbetrag (BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875).

Nach der *geänderten Rspr.* des BFH sind Darlehen an Betriebsangehörige trotz Zinsverlust auch dann mit dem Nennwert zu bilanzieren, wenn ihnen *keine konkrete Gegenleistung* gegenübersteht (BFH v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639; v. 22.1.1991 – VIII R 7/86, BFH/NV, 451; überholt sind damit teilweise die Ausführungen des BFH v. 23.4.1975 – I R 236/72, BStBl. II 1975, 875).

- ▷ *Handelsvertreter*: Bei un- oder niedrigverzinslichen Darlehen an HV ist uE die Abzinsung auf den Barwert nach wie vor zulässig, da sich die Urteilsbegründungen hinsichtlich der Darlehen an AN nicht übertragen lassen. Auch erkennt der BFH (v. 24.1.1990 – IV R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639) bei zinslos oder niedrig verzinslichen Forderungen *bei Produktions- und Handelsunternehmen* an, dass der Ertrag negativ beeinflusst wird und ein gedachter Erwerber diesem Umstand Rechnung tragen würde.
- ▶ *Unverzinsliche Wohnungsbaudarlehen mit Belegungsrecht*: Stpfl. gewähren manchmal zinslose oder zinsverbilligte Darlehen an Bauherren und lassen sich von diesen dafür ein Belegungsrecht einräumen, dh. das Recht, die Mieter – insbes. ArbN des Stpfl. – der mit den Darlehen finanzierten Wohnungen zu bestimmen. Nach der *Rspr.* (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) ist dieses Belegungsrecht wohl als „*besonderer Vorteil*“ einzustufen und mit dem Zinsverlust zu saldieren (so allerdings auch schon BFH v. 9.10.1956 – I 207/55 U, BStBl. III 1956, 382; v. 18.7.1961 – I 322/60 U, BStBl. III 1961, 405, beide betr. zinsloses Darlehen an eine vom Stpfl. beherrschte Wohnungsbau-GmbH gegen den Vorteil, dass für dessen ArbN Wohnungen gebaut werden).

Eine Teilwertabschreibung kommt uE dann in Betracht, wenn die Verhältnisse sich gegenüber den zZt. der Darlehensgewährung bestehenden wesentlich geändert und zu einer Entwertung des Belegungsrechts geführt haben, zB soweit die zur Verfügung stehende Zahl von Wohnungen nachhaltig größer ist als der Bedarf.

914 **Niedrige Verzinsung (Unterverzinslichkeit):**

► *Grundsätze:* Auch die niedrige Verzinsung mindert den Teilwert einer Forderung gegenüber ihrem Nennwert (BFH v. 9.7.1969 – I 38/66, BStBl. II 1969, 744; v. 24.1.1990 – I R 157/85, I R 145/86, BStBl. II 1990, 639). Es gelten daher dieselben Grundsätze wie bei unverzinslichen Forderungen.

Allerdings will die bewertungsrechtliche Rspr. eine Abzinsung nur dann zulassen, wenn eine ungewöhnlich niedrige Verzinsung und längere Unkündbarkeit (mehr als 4 Jahre, BFH v. 3.3.1972 – III R 30/71, BStBl. II 1972, 516) vorliegen (vgl. BFH v. 2.12.1955 – III 109/54 U, BStBl. III 1956, 49; v. 20.3.1959 – III 109/57 U, BStBl. III 1959, 262; v. 14.2.1964 – III 142/61, BStBl. III 1964, 264). UE ist aber jede Forderung abzuzinsen, deren Zinssatz unter dem durchschnittlich üblichen liegt (hiervon ausgenommen sind lediglich geringfügige Abweichungen von einem als durchschnittlich angesehenen Zinssatz).

► *Kompensation des Zinsverlusts:* Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist eine Forderung auch dann verzinslich iwS, wenn anstelle von Nominalzinsen Gegenleistungen in anderer Form treten (verdeckte Verzinsung) oder vertraglich die Gewährung besonderer (greifbarer, abgrenzbarer) Vorteile vereinbart sind (BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744). Eine Teilwertminderung ist dann nur möglich, wenn der Zinsverlust höher ist als der Wert der Gegenleistung (BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78, BStBl. II 1981, 734). Der dem Gläubiger eingeräumte Vorteil muss wirtschaftlich so eng mit der Forderung verbunden sein, dass er ihr gewissermaßen anhaftet (sonst ist evtl. zu prüfen, ob der Stpfl. ein aktivierungspflichtiges WG erworben hat, vgl. BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66, BStBl. II 1969, 744).

Als Gegenleistung für die Kapitalüberlassung beurteilte der BFH folgende Sachverhalte:

BFH v. 17.3.1959 – I 207/58 U (BStBl. III 1959, 320) betr. *Darlehen von Brauereien an Gastwirte*, die dafür verpflichtet waren, Bier von der Brauerei zu beziehen (s. § 5 Anm. 1760 „Belieferungsmöglichkeiten“), vorausgesetzt, das Bierlieferungsrecht bildet nach dem Inhalt des Vertrags oder jedenfalls nach den Vorstellungen beider Vertragsparteien Gegenleistung für die Gewährung des Darlehens (BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13).

BFH v. 18.7.1961 – I 322/60 U (BStBl. III 1961, 405) betr. zinsloses Wohnungsbau-darlehen mit *Ankaufsrecht* des Darlehensgebers.

BFH v. 9.7.1981 – IV R 35/78 (BStBl. II 1981, 734) betr. Darlehen eines Zeitschriftenverlags an *Lesezirkel*, die sich zur Führung der Zeitschrift des Darlehensgebers bis zur Tilgung verpflichteten.

BFH v. 9.7.1969 – I R 38/66 (BStBl. II 1969, 744) betr. Erlangung des Rechts auf die Benutzung von *Forschungsergebnissen*.

Als Gegenleistung für eine vereinbarte Sachleistung kommen nach BFH v. 23.6.1997 (GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 mwN; zur Bedeutung dieses Urteils für Wohnungsbau-darlehen mit Belegungsrecht s. Anm. 913) alle Nebenleistungen und sonstigen wirtschaftlichen Vorteile in Betracht, die vertraglich vereinbart sind oder den Vorstellungen beider Vertragspartner entsprechen. Die Verpflichtung des Darlehensnehmers zum laufenden Bezug von Waren oder die Einräumung anderer einmaliger oder wiederkehrender geldwerter Vorteile kann die Un- oder Niedrigverzinslichkeit einer Darlehensforderung kompensieren.

915 **d) Liquiditätsrisiko**

Liquiditätsrisiko bezeichnet das Risiko der mangelnden Veräußerbarkeit bei Wertpapieren (vgl. hierzu und zur Bewertung bei illiquiden Märkten GOLD-

SCHMIDT/WEIGEL, WPg 2009, 192 ff.). Dies kann auf Forderungen übertragen werden. Das Risiko kann daraus resultieren, dass das Recht, über die Forderung zu verfügen, aus *rechtlichen Gründen* ausgeschlossen oder beschr. (durch Vertrag oder Gesetz).

Beispiel: Gebäudebrandschadenversicherung, deren Übertragung beschr. ist (BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602). Daneben bestehen auch *tatsächliche Gründe*, die eine Veräußerung unmöglich machen bzw. erschweren. Dabei ist aus ökonomischer Sicht ein nicht funktionierender Markt oder das Verschwinden eines Marktes zu nennen.

► *Berücksichtigung beim Teilwert:* Verfügungsbeschränkungen sind beim Teilwert grds. unbeachtlich (ähnlich BFH v. 4.2.1999 – IV R 57/97, BStBl. II 1999, 602). Ein gedachter Erwerber iS der Teilwertfiktion würde bei Forderungen den Nennwert, der in erster Linie durch den Wert der vorhandenen Sicherung und den Zinssatz bestimmt wird, vergüten (ähnlich RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 902). Sofern Forderungen nicht auf Dritte übertragen werden können, weil Märkte nicht funktionieren, ist dies uE kein Grund, darin eine Wertminderung zu sehen. Sofern keine Marktpreise verfügbar sind, ist eine Bewertung anhand der voraussichtlichen Zahlungen durchzuführen (ebenso für das Handelsrecht ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 Rn. 519; IDW RH 1.014, WPg 2002, 475). Bei Verschwinden des Marktes ebenso bei rechtlichen Beschränkungen kommen daher nur Wertminderungen aus anderen Gründen in Betracht. Daneben gilt bei Verschwinden eines Marktes und fehlender Durchhalteabsicht des bilanzierenden Unternehmens, dass der unterhalb des Buchwerts gesunkene mutmaßliche oder tatsächliche Verkaufspreis von Forderungen bis zum Tag der Bilanzaufstellung uE zur TW-Abschreibung berechtigt. Gleiches gilt für den Fall, dass das bilanzierende Unternehmen nicht mehr in der Lage ist, die Wp. bis zu deren Fälligkeit zu halten (IDW RH 1.014, WPg 2002, 475).

e) Fremdwährungs- und Länderrisiko

916

Länderrisiko: Kreditrisiko oder Kontrahentenrisiko, das nicht durch die individuellen Verhältnisse des Vertragspartners selbst, sondern durch seinen Sitz im Ausland entsteht; aufgrund krisenhafter politischer oder ökonomischer Entwicklungen in diesem Land kann es zu Transferproblemen und somit zusätzlichen Adressenausfallrisiken kommen (vgl. IDW PS 522, WPg 2002, 1254 ff.). Dabei beinhaltet dieses Risiko ein Konvertierungs-(Wechselkurs)- und Transferisiko.

► *Berücksichtigung beim Teilwert:* In Einzelfällen werden TW-Abschreibungen auf Grund von sog. *Länderrisiken*, insbes. Transfer-Risiken akzeptiert (zB Hess. FG v. 16.9.1983, EFG 1983, 629, rkr.; OFD Münster v. 23.1.1991, FR 1991, 154). Generelle stliche Leitlinien zur Berücksichtigung von Auslandsrisiken existieren nicht. Der Wert von Auslandsforderungen gegenüber ausländischen Unternehmen und Staaten muss allerdings individuell von dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Lage des Schuldnerlands her beurteilt werden (zu wirtschaftlichen Bonitätskriterien eines Landes s. OFD Berlin v. 9.10.1995, FR 1996, 183). Die Forderungen dürfen zu Bewertungsgruppen zusammengefasst und mittels pauschalierter EWB berücksichtigt werden (HAHNE, BB 2006, 92).

Fremdwährungsrisiko (auch Konvertierungsrisiko): Bei Valutaforderungen besteht grds. das Risiko, dass die mit dem Kurs am Tag der Bezahlung umgerechneten und erhaltenen Valuta nicht mit dem Bestimmungsmaßstab der Forderung in EURO übereinstimmen. Soweit am Bilanzstichtag mit einem Anstieg des EURO-Wechselkurs zu rechnen ist, ist mit einer geringeren Einnahme an

EURO als ursprünglich für die AK angesetzt zu rechnen und umgekehrt. Der Teilwert ist insoweit nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 gemindert. Problematisch ist die Bewertung bei Wechselkursänderungen zum Bilanzstichtag im Hinblick auf die Frage der *Dauerhaftigkeit einer Wertminderung* aufgrund gestiegener Wechselkurse:

- ▶ *Dauernde Wertminderung*: Eine Teilwertabschreibung ist uE nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dann möglich, wenn die Wertminderung zum Erfüllungszeitpunkt noch wahrscheinlich ist und bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der StBil. anhält. Bis zu diesem Zeitpunkt eintretende Erkenntnisse über die Wechselkursentwicklung sind zu berücksichtigen (für kurzfristige Fremdwährungsschulden, BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 793). Es ist uE nach der Laufzeit der Forderung wie folgt zu unterscheiden:
 - ▷ *Kurzfristige Forderungen*: Wenn es sich um eine kurzlaufende Forderung, die kurz vor nach dem Bilanzstichtag beglichen wird, liegt eine dauernde Wertminderung vor, wenn sich der Einlösungskurs mit dem Bilanzstichtagskurs deckt und dieser unterhalb des Bestimmungsmaßstabs der Forderung liegt (ebenso LORTZ/WINNACKER, DB 2000, 2229). Soweit sich eine am Stichtag vorhandene Wertminderung wieder ganz oder teilw. bis zur Aufstellung der Bilanz auflöst, sind diese Erkenntnisse zu verwerten. Offen ist, ob die TW-Afa nur bis auf den höchsten zwischen Bilanzstichtag und Bilanzaufstellung notierten Kurs vorgenommen werden darf (BFH v. 26.7.2009 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294).
 - ▷ *Längerfristige Forderungen*: Handelt es sich dagegen um *längerfristige Forderungen*, liegt es im Ermessen des Stpfl. zu beurteilen, ob die eingetretene Änderung des Wechselkurses voraussichtlich bis zum Geldeingang stabil bleibt. Die besonders dem Währungsrisiko anhaftende Schwankungsanfälligkeit erschwert hier zuverlässige Prognosen. Dies rechtfertigt insoweit aus Sicht der FinVerw. Wertminderungen aufgrund bloßer Wechselkursschwankungen ohne besonderen Nachweis der nachhaltigen Erhöhung von EURO-Wechselkursen nicht mehr anzuerkennen. Der Nachweis nachhaltig gestiegener Wechselkurse ist daher praktisch nicht durchführbar (ablehnend für Werterhöhungen von längerfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten aufgrund Wechselkursschwankungen BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 793).

Kompensation bei Sicherungsgeschäften: Zum Ausgleich von Währungsrisiken (s. ausführl. Anm. 22–23) stehen verschiedene Formen der Devisenkurs-sicherung zur Verfügung. Solche Sicherungsgeschäfte sind generell bei der Teilwert-Bemessung ggf. **zwingend werterhöhend in der StB** berücksichtigen (BFH v. 25.6.2004, DB 2004, 1399; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 298; zur Berücksichtigung von wirtschaftlichen Vorteilen vgl. auch Anm. 925 „*Bewertungseinheiten*“). Handelsrechtlich gem. § 254 HGB nF gebildete Bewertungseinheiten und deren Ergebnisse sind auch in der StBil. zu übernehmen (§ 5 Abs. 1a; s. § 5 Anm. 1635 ff.). Die im Rahmen der Bewertungseinheiten üblicherweise bilanziell gebildeten „*technischen*“ Rückstellungen für Wertminderungen auf Posten der Aktivseite fallen nach § 5 Abs. 4a Satz 2 (insoweit nur klarstellend) nicht unter das Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 70 f. mwN.). Über den angesetzten BW eines WG hinaus gehende Verpflichtungsüberhänge aus Bewertungseinheiten werden aber weiterhin von § 5 Abs. 4a Satz 1 erfasst (vgl. § 5 Anm. 1860: keine Ausnahme von Passivierungsverbot). Im Falle, dass nach Berücksichtigung der Sicherung weitere TW-Abschreibungen bei Forderungen zu erfassen sind, sind die rein technisch Rückstellungen uE weiterhin dem Vorbehalt des § 5 Abs. 6 (und nicht dem § 5

Abs. 1a) zu unterziehen, so dass eine stliche Berücksichtigung nur bei dauernder Wertminderung gem. Abs. 1 Nr. 2 in Frage kommt (ebenso FÖRSCHLE/USINGER, Beck-BilKomm. VII. § 254 Rn. 6; offen PATEK, KoR 2008, 370; aA HAHNE, BB 2006, 2291). WEBER-GRELLET in SCHMIDT (§ 5 Rn. 71) meint ebenso, dass Abs. 1a eine einschränkende Auslegung erfahren muss, so dass dieser nur die Passivierung dem Grunde nach, nicht aber der Höhe nach regelt. Teleologisch unter Verweis auf die Gesetzesmaterialien ist dieser Meinung zuzustimmen. Auch systematisch ist dem zuzustimmen, da § 6 explizit auf das nach § 5 (unter Beachtung von Abs. 1a) verweist.

Zu weiteren Risiken und zu Bewertungsmaßstäben allg. bei *Auslandsbeziehungen* s. Anm. 10–11; weitere Stichworte s. auch Anm. 1700 „*ABC der Bilanzierung und Bewertung*“.

Einstweilen frei.

917–924

3. Ausgleich von Wertminderungen

925

Berücksichtigung von Ausgleichsmöglichkeiten: Einer Wertminderung können nach der Rspr. Ausgleichsmöglichkeiten bzw. anderen wirtschaftlichen Vorteilen gegenüberstehen, die eine Teilwertabschreibung ausschließen (zur Berücksichtigung von Sicherheiten allg. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 180/85, BFH/NV 1986, 458). Der Grundsatz der Einzelbewertung steht hierbei oftmals in Konflikt zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die eine Zusammenfassung eigentlich separater Geschäftsvorfälle nahelegt. Diese Grundsätze gelten auch handelsrechtlich (ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 253 Rn. 570).

Vorrangige Aktivierung von Rückgriffsansprüchen: Bei solchen Ausgleichsmöglichkeiten handelt es sich um künftig entstehende und damit noch *nicht aktivierbare* Rückgriffsansprüche. Soweit es sich um aktivierbare Ansprüche handelt, sind diese selbständig zu aktivieren und einzeln zu bewerten (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349); s. Anm. 906 „*Bewertung bedingt Aktivierungsfähigkeit*“.

Bewertungseinheiten: Auch wirtschaftliche Vorteile aus Sicherungsgeschäften im Rahmen von Bewertungseinheiten stellen Ausgleichsmöglichkeiten für Wertminderungen dar, die bei der Bewertung von Forderungen zu berücksichtigen sind. Das Verhältnis des stlichen Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 zu Vorschrift des § 5 Abs. 1a ist hierbei ungeklärt. UE wird bei Verzicht auf die Bildung einer Bewertungseinheit in der HBil. im Rahmen der Bewertung die Pflicht zur kompensatorischen Bewertung in der StBil. nicht ausgeschlossen. Vgl. Anm. 916 „*Kompensation bei Sicherungsgeschäften*“ und § 5 Anm. 1637.

Aufrechnungsmöglichkeit: Solange in der Bilanz des Stpfl. betriebliche Verbindlichkeiten gegenüber dem Schuldner der betrieblichen Forderung passiviert sind, ist eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen (BFH v. 30.9.1965 – IV 215/65, BStBl. III 1965, 686).

Sicherungs- oder Rückgriffsrechte: Liegen dem Gläubiger schuldrechtliche oder dingliche Sicherungen vor, zB Bürgschaft oder Garantie Dritter, Sicherungsübereignung von Waren, Sicherungsabtretung von Forderungen, Grundpfandrechte, die zur Befriedigung des Anspruchs ganz oder teilweise ausreichen und deren Realisierbarkeit nicht selbst zweifelhaft ist, bestimmt sich der Teilwert nach dem Wert der Sicherheit (RFH v. 19.5.1931, RStBl. 1931, 971; v. 28.10.1931, RStBl. 1932, 308; BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; v. 25.2.1986 – VIII R 180/85, BFH/NV 1986, 458; v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II

2007, 469). Die Sicherung einer Forderung durch einen Eigentumsvorbehalt sowie weitreichende Kontrollmöglichkeiten des Gläubigers bzgl. der Betriebsführung des Schuldners schließen einen Forderungsausfall jedoch nicht von vornherein aus. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Verwertung der Sicherheit den Minderwert deckt, sonst kann eine Wertberichtigung dennoch zulässig sein (BFH v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471).

Delkredere-(Debitoren-)Versicherung: Nach den o.g. Grundsätzen sind Delkredere-Versicherungen wie sonstige Sicherungs- und Rückgriffsrechte ebenfalls werterhöhend bei der TW-Bemessung zu berücksichtigen, es sei denn, es kommen bereits aktivierungspflichtige Ansprüche wegen tatsächlichem Forderungsausfall gegen die Versicherung in Betracht (SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 303). Der Aufwand des Forderungsausfalls wird iH des dann entstehenden Versicherungsanspruchs ausgeglichen, wenn hinsichtlich der Bonität und der Eintrittspflicht des VU keine Bedenken vorliegen; dies gilt zumindest dann, wenn der Versicherer die Entschädigungsansprüche bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung anerkannt hat (FG Hamb. v. 15.10.1987, EFG 1988, 165, rkr.).

Werthaltigkeit von Sicherheiten und Rückgriffsrechten: Sind Sicherheiten nicht mehr werthaltig, so kommt hingegen weiterhin eine TW-Minderung in Betracht (BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

926–928 Einstweilen frei.

4. Beurteilung und Durchführung der Wertberichtigung

929 a) Allgemeine Beurteilungsgrundsätze

Nach dem *Stichtagsprinzip* sind für Teilwertabschreibungen von Forderungen die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich, so wie sie sich dem Stpfl. bei Bilanzaufstellung darstellen. Dabei kommt dem Ermessen des Stpfl. besondere Bedeutung zu, da er die Verhältnisse seines Betriebs am besten beurteilen kann; seine Einschätzung muss aber auf einer *objektiven Grundlage* beruhen (BFH v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449; s. allg. Anm. 604–605). Das *allgemeine Konjunktur- und Geschäftsrisiko* sowie bloße Vermutungen oder pessimistische Beurteilungen der künftigen (wirtschaftlichen) Entwicklung, für die am Bilanzstichtag kein greifbarer Anhalt vorliegt, bleiben außer Betracht (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336, mit Hinweis auf BFH v. 1.4.1958 – I 60/57, BStBl. III 1961, 291). Zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen s. auch ausführl. Anm. 80–88.

Gegenstand der Teilwertabschreibung sind alle am Bilanzstichtag vorhandenen Forderungen. Bemessungsgrundlage bildet der um die USt. verminderte *Netto-Rechnungsbetrag* (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766; FG Ba.-Württ. v. 5.6.1997, EFG 1997, 1424, rkr.; Anm. 1700 „Umsatzsteuer“). „Ausgegebene, am Bilanzstichtag zur Zahlung noch nicht vorgelegte *Schecks* mindern den berichtigungsfähigen Forderungsbetrag nicht“ (FG Bremen v. 30.12.1958, EFG 1959, 247, rkr.). *Geleistete Anzahlungen* gehören zu den Forderungen. Auch bei diesen kann eine individuelle, uU auch pauschale Wertberichtigung begründet sein, zB weil Zweifel bestehen, ob der Empfänger in der Lage sein wird, die Ware zu liefern oder die Anzahlung zurückzugewähren (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 mwN). Welcher Satz der Wertberichtigung anzuwenden ist, muss aber bei dieser Gruppe von Forderungen gesondert geschätzt werden.

Ausfälle der Vergangenheit bilden nach der Rspr. einen wesentlichen Anhaltspunkt, wenn keine anderen konkreten, nachprüfbaren Tatsachen angeführt werden können und solange die Verhältnisse sich nicht wesentlich ändern (so zB BFH v. 1.4.1958 – I 60/57, BStBl. III 1961, 291; v. 24.7.1962 – I 275/60 U, BStBl. III 1962, 440; v. 22.1.1964 – I 364/60, HFR, 210; v. 8.4.1964 – VI 299/62, HFR, 341; FG Ba.-Württ. v. 23.11.1977, EFG 1978, 316, rkr.).

Latente Mängel von Forderungen sind nach den Erfahrungen des Stpfl. in seinem Betrieb zu schätzen oder nach allgemeinen Erfahrungssätzen, wie sie für einzelne Branchen bestehen. Diese sind aber lediglich Durchschnittssätze und gelten nur als Anhaltspunkte (BFH v. 31.10.1963 – I 400/60, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 3 R. 96; v. 31.8.1965 – I 10/63, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 185).

Wertaufhellungstheorie: Grundsätzlich erfolgt die Bewertung nach den sich dem Kaufmann bei objektiver Beurteilung am Bilanzstichtag darstellenden Verhältnissen. Darüber hinaus hat er alle Umstände zu berücksichtigen, die bis zur Aufstellung der Bilanz erkennbar werden. Von diesen *wertaufhellenden* Tatsachen sind die *wertbeeinflussenden* zu unterscheiden: sie lassen keinen Rückschluss auf die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag zu und bleiben deshalb ohne Einfluss (BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446). Der tatsächliche Eingang von Forderungen bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung steht nach der Rspr. der Wertberichtigung dieser Forderung entgegen (BFH v. 31.8.1965 – I 10/65, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 185). Der bekanntwerdende Konkurs eines Schuldners durch Umstände, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten, darf da

gegen keine Berücksichtigung finden (RFH v. 2.3.1932, RStBl. 1932, 510); s. ausführl. Anm. 81–82.

Nach Einreichung der Bilanz beim FA kann der Stpfl. eine Wertberichtigung erhöhen, wenn er die Unrichtigkeit seiner bisherigen Schätzung nachweist (*Bilanzberichtigung* RFH v. 26.2.1936, StuW Nr. 199). Eine *Bilanzänderung* iSd. Ansatzes eines niedrigeren Teilwerts gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 ist dagegen nur noch bis zur Einreichung beim FA zulässig.

b) Einzelwertberichtigung

930

Bei der Einzelwertberichtigung wird jede Forderung unter Berücksichtigung der jeweiligen besonderen Verhältnisse für sich bewertet (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Sie ist aus Gründen der Genauigkeit der Pauschalwertberichtigung vorzuziehen, jedoch nur dann zulässig, wenn aus den am Bilanzstichtag vorliegenden Tatsachen eine Konkretisierung der Gefahr und eine gewisse Wahrscheinlichkeit des Ausfalls bzw. der Wertminderung dieser speziellen Forderung hergeleitet werden können (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336). Abgesehen von denjenigen Forderungen, bei denen der Stpfl. ohnehin mit einem ganzen oder teilweisen Ausfall rechnet (zB aufgrund von Offenbarungseid, erfolgloser Pfändung, Antrag auf Eröffnung des Vergleichs), kann die Einzelwertberichtigung zur Vermeidung von unwirtschaftlichem Aufwand meist nur bei wenigen, verhältnismäßig großen Forderungen erfolgen.

Die Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 durch das StEntlG 1999/2000/2002 hat uE auf die Anwendbarkeit von Einzelwertberichtigungen keinen Einfluss, da sie lediglich auf die Dauer der Wertminderung, nicht auf das Bewertungsverfahren an sich abzielt. Wird der Gläubiger aller Voraussicht nach nur einen Minderbetrag erhalten, ist diese Wertminderung als dauerhaft iSv. „nicht vorüber-

gehend“ anzusehen (glA GÜNDEL/FENZL, DStR 1999, 649; GROH, DB 1999, 978; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [407]).

931 c) Pauschalwertberichtigung

Pauschale Bewertung des Ausfallwagnisses: Erfahrungsgemäß besteht bei einem größeren Forderungsbestand über die individuell bewerteten Forderungen hinaus ein vorerst im einzelnen noch nicht erkennbares Ausfallrisiko bzw. liegen sonstige wertmindernde Umstände vor, die auch ein gedachter Erwerber in den Gesamtaufpreis ebenfalls prozentuale Abschläge in Höhe von Vergangenheitserfahrungen auf den Forderungsbestand einkalkulieren wird (ebenso STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [407]; s. Anm. 911 ff.). Um insbesondere bei vielen und kleinen Forderungen ein Missverhältnis zwischen Arbeitsaufwand und Erfolg in der Bewertungsgenauigkeit zu vermeiden, erkennt die Rspr. daher der kaufmännischen Übung folgend auch pauschale Wertberichtigungen (in Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes) an, wenn es sich um eine Zusammenfassung gleichartiger WG oder Risiken handelt (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60 S, BStBl. III 1961, 336; v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; v. 7.5.1998 – IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 305). Dies ist Ausdruck der Durchbrechungsregel des § 252 Abs. 2 HGB (so auch HAHNE, BB 2006, 94 mwN).

Vorrang der Einzelwertberichtigung: Eine PWB scheidet aus, soweit die TW-Minderung durch eine Einzelbewertung auf die Forderung vorgenommen wurde.

(Pauschal-)wertmindernde Umstände: Mit der Einf. des Erfordernis der dauernden Wertminderung durch das StEntlG 1999/2000/2002 war fraglich, ob die FinVerw. pauschale Wertberichtigungen auch zukünftig anerkennt. Dies gilt insbes. dann, wenn sich die wertmindernde Tatsache bis zum Bilanzstichtag aufhebt.

► *Ausfallwagnis:* Während die Einzelwertberichtigung der Lage des einzelnen Schuldners Rechnung trägt und die künftige Entwicklung individuell beurteilt, richtet sich die Sammelwertberichtigung in einem größeren Maß nach den Erfahrungen der Vergangenheit. Legt der Kfm. andere als die Erfahrungssätze zugrunde, muss er darlegen, dass sich das Risiko allg. erhöht hat; es genügt nicht, wenn bei einzelnen Forderungen ein größeres Risiko besteht (BFH v. 8.4.1964 – VI 299/62, BB 1964, 749). Ergeben sich *keine Ausfälle* in der Vergangenheit, kann gleichwohl das einem größeren Forderungsbestand innewohnende (latente) Ausfallrisiko in beschränktem Umfang durch eine geringfügige Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, wenn nicht besondere Umstände jeden Ausfall unwahrscheinlich erscheinen lassen (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60, BStBl. III 1961, 336; v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18). Eine *geringe Zahl* von Schuldnern und damit die Verteilung des Ausfallrisikos auf wenige Forderungen ist kein ausreichender Grund dafür, die Pauschalwertberichtigung gegenüber den Vergangenheitswerten zu erhöhen (BFH v. 22.1.1964 – I 364/60, HFR 1964, 210). Der Stpfl. muss jedenfalls regelmäßig Pauschalwertberichtigungen individuell nach den Verhältnissen seines Schuldnerkreises berechnen. *Atypische Risiken* können aber nicht verallgemeinert werden und sind daher nicht als Erfahrungswerte der Vergangenheit zu berücksichtigen (FG Hamb. v. 2.3.2005, DStRE 06, 65, rkr.)

► *Zinsrisiko:* Soweit die Rspr. (vgl. Anm. 911 u. 913) bislang teilwertmindernde Umstände bis zum Forderungseingang kalkulatorisch entgehende Zinsen zuge-

lassen hat, sind diese Umstände im Rahmen der Bewertung nicht mehr zu berücksichtigen, wenn sie nur bis zur Aufstellung der Bilanz bzw. dem vorangegangenen Verbrauchs-Neukaufszeitpunkt (hier: Tilgung) anhalten (OFD Rheinl., DB 2008, 2623). Solche kurzfristigen Forderungen sind vom Zinsrisiko stl ausgeschlossen (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rz. 305). Dies soll nicht gelten, wenn es sich um längerfristige Forderungen handelt, es sei denn, diese werden einzelwertberichtigt oder es besteht hierfür ein Zinsanspruch zur TW-Kompensation (OFD Rheinl., DB 2008, 2623).

► *Einziehungskosten*: s. hierzu Anm. 911. Solche in der Vergangenheit angefallenen Kosten sind nicht in die Bemessung der PWB mit einzubeziehen, soweit ein entsprechender Ausgleichsanspruch des Stpfl besteht und hierauf aus betrieblichen Gründen verzichtet wurde (vgl. OFD Rheinl., DB 2008, 2623).

Bemessungsgrundlage für Pauschalwertberichtigungen bildet der gesamte Forderungsbestand am Bilanzstichtag, ausgenommen Forderungen, die einzeln wertberichtigt wurden, Forderungen an öffentlich-rechtliche Körperschaften (BFH v. 10.6.1964 – I 366/60, HFR 1965, 686), Forderungen, denen aufrechenbare Verbindlichkeiten oder Sicherheiten gegenüberstehen (s. Anm. 925) sowie Forderungen an Beteiligungsfirmen und Forderungen, für die Bürgschaften/Sicherheiten vorliegen (s. Anm. 925; vgl. auch HAPPE, BBK 2009, 332). Auszuschneiden sind zudem Forderungen mit kompensatorischer Bewertung durch Bewertungseinheiten, Delkredere-Versicherungen und die USt. auf den Forderungsbestand, weil diese infolge § 17 UStG nicht ausfallgefährdet ist (BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766 unter 2. mwN).

Die Höhe der pauschalen Wertberichtigung kann auf der Grundlage von Erfahrungswerten mit einem vH-Satz des zu bewertenden Forderungsbestands geschätzt werden (BFH v. 9.5.1961 – I 128/60, BStBl. III 1961, 336; JAUDZIMS/MÜNCH, DB 1996, 2293; SCHERER, StBp. 1997, 11). Je mehr Forderungen bereits einzeln berichtigt und damit die größten Risiken abgedeckt wurden, desto strengere Maßstäbe müssen für den Prozentsatz der Pauschalwertberichtigung gelten (BFH v. 6.8.1962 – I 40/61, HFR 1962, 337; v. 31.8.1965 – I 10/63, HFR 1965, 20).

Mit dem Betriebsprüfungs-Rationalisierungserlass (BMF v. 6.1.1995, nv.) erkennt die FinVerw. bei Nichtbanken Pauschalwertberichtigungen nur noch iHv. 1 vH der Nettoforderungen (Nichtaufgriffsgrenze) ohne Einzelfallüberprüfung an. Der Nachweis höherer Risiken bleibt hiervon unberührt und ist vom Stpfl. nachzuweisen.

d) Gemischtes Verfahren

932

Von der Rspr. anerkannt und in der Praxis verbreitet ist ein gemischtes Verfahren (neben der Einzelwert- und Pauschalwertberichtigung, s. Anm. 930 u. 931), bei dem ein Teil der Forderungen einzeln, der Rest pauschal bewertet wird. Dabei darf jede Forderung jeweils nur in ein Verfahren einbezogen werden (BMF v. 10.1.1994, BStBl. I 1994, 98 aE). Zur Zulässigkeit des sog. gemischten Verfahrens s. BFH v. 16.7.1981 – IV R 89/80, BStBl. II 1981, 766 und v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359. Das gemischte Verfahren ist auch handelsrechtlich anerkannt (KESSLER, DB 1999, 2577).

Die Anwendung des jeweiligen Verfahrens liegt im freien Ermessen des Kaufmanns (KESSLER, DB 1999, 2577).

Die Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) verlangt aber vom Stpfl. in den einzelnen Bilanzen die gleichartige Bewertung bei gleichbleibenden Ver-

hältnissen, er darf also nicht willkürlich zwischen verschiedenen Bewertungsmethoden wechseln (s. allg. Anm. 92–96).

933 Einstweilen frei.

934 V. Wertaufholung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)

Wertaufholungsgebot: Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 gilt Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 entsprechend. Mit Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 idF des StEntlG 1999/2000/2002 und dem Verweis in Abs. 1 Nr. 2 bzgl. der anderen WG wurde ein striktes Wertaufholungsgebot eingeführt. Danach sind bei Forderungen, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wj. zum BV gehörten, künftig zwingend Zuschreibungen bis zur Höhe der AK vorzunehmen, wenn sich ihr Wert nach vorangegangener Teilwertabschreibung wieder erhöht hat. Von einer Teilwertaufholung kann nur dann abgesehen werden, wenn der Stpfl. das Weiterbestehen der Teilwertminderung nachweist (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 Halbs. 2). Vgl. hierzu Anm. 625.

► *Wertaufholung zum Jahresende:* Eine Wertaufholung erfolgt nicht unterjährig, sondern zum Jahresende, auch wenn die Gründe für den niedrigeren TW bereits unterjährig weggefallen sind (PYSKA, DB 2002, 1625).

► *Zeitliche Anforderungen/Wertaufbellungszeitraum:* Handels- und Steuerrechtlich ist zum Ansatz einer Wertaufholung erforderlich, dass die werterhöhenden Umstände bis zum Bilanzstichtag eingetreten sind (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, Tz. 23). Allerdings sind bis zum Bilanzstichtag erlangte Erkenntnisse zu berücksichtigen, da auch die vorangehende Teilwertabschreibung nach Abs. 1 Satz 2 von voraussichtlicher Dauer sein muss (zu den zeitlichen Anforderung im Handelsrecht vgl. WINKELJOHANN/TÄETZNER in Beck-BilKomm. VII. § 253 Rn. 646). Vgl. insoweit zum Begriff der dauernder Wertminderung Anm. 910. Der Wegfall eines wertmindernden Grundes reicht aus, wenn der Forderung in der Gesamtbetrachtung ein höherer Teilwert beizumessen ist. Der nachträgliche Wegfall der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners nach dem Bilanzstichtag durch Tilgung der Schuld stellt daher uE nur ein Ereignis dar, was im Rahmen der stlichen Bewertung der Forderung zum Bilanzstichtag nicht werterhöhend zu berücksichtigen ist, soweit die Gründe für den Wiedereintritt der Zahlungsfähigkeit nicht bereits am Bilanzstichtag vorlagen. Dies gilt ebenso für das Bekanntwerden der Werterhöhung von Sicherheiten (vgl. BMF v. 25.2.2000 – IV C 2 - S 2171b - 14/00, BStBl. I 2000, 1029, Tz. 32, 33).

► *Abgrenzung zur Bilanzberichtigung:* Das Wertaufholungsgebot verfolgt nicht die Korrektur von Fehlern iSv. § 4 Abs. 2 Satz 1 im Rahmen einer Bilanzberichtigung, sondern bezieht sich nur auf die Korrektur bei nachträglichem Eintritt von werterhöhenden tatsächlichen Umstände, auf die im Rahmen der Forderungsbewertung Rücksicht zu nehmen ist. Solche tatsächlichen Umstände sind nur dann im Rahmen einer Bilanzberichtigung zu berücksichtigen, soweit sie bis zur Bilanzerstellung objektiv vorlagen und auch für den Stpfl. im Rahmen seiner subjektiven Erkenntnismöglichkeiten des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns zum Aufstellungszeitpunkt erkennbar waren (vgl. auch BFH v. 7.4.2010 – I R 77/08 zur Anwendung des subjektiven Fehlerbegriffs auf die Beurteilung von Rechtsfragen; handelsrechtlich soll nur die objektive Lage (obj. Wertaufhellungskonzeption) gelten: vgl. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 Rn. 39 mwN; WINKELJOHANN/TÄETZNER in Beck-BilKomm. VII. § 253 Rn. 652). Dies führt zu unterschiedlichen handelsrechtlichen und steuerlichen Auffassung von Wertaufholungskonzeption und Bilanzberichtigung. Im Um-

kehrschluss führt daher nicht jede handelsrechtliche Wertaufholung zur steuerlichen Zuschreibungspflicht.

Ausnahme vom Wertaufholungsgebot: Eine Wertaufholung ist ausgeschlossen, wenn die Forderung stlich Sonderbetriebsvermögen darstellt (s. Anm. 937; PYSZKA, DB 2002, 1625).

► *Umfang der Wertaufholung:* Die Wertobergrenze für die Zuschreibung bemisst sich nach den (fortgeführten) AHK, was bei Forderungen mit dem AK bzw. Nennwert übereinstimmt. Der Mindestbetrag der Zuschreibung hat im Umfang der voraussichtlichen Werterholung zu erfolgen. Vgl. zur Wertobergrenze allg. Anm. 625 und zu den AK bei Forderungen vgl. Anm. 909.

Soweit Tilgungen auf zuvor abbeschriebene Forderungen erfolgen, hat der Stpfl. die TW-Abschreibung rückgängig zu machen und die gebildete Wertberichtigung aufzulösen. Der Umfang der Rückgängigmachung der Teilwertabschreibung ist auf deren Höhe beschränkt. Soweit Tilgungen darüber hinaus gehen, sind diese ab 1999 von den AK der Forderung abzusetzen und nicht vom Buchwert (vgl. zur Rechtslage vor 1999 insoweit BFH v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 406 mwN).

Unklar ist, ob auch eine über die eigentliche Wertaufholung hinausgehende Zuschreibung (Mindestbetrag) bis zu den fortgeführten AHK erfolgen darf. Dies ist uE dahingehend zu beantworten, dass es nur folgerichtig sein kann, auch eine weitere Zuschreibung bis zur maximalen Wertobergrenze (Maximalbetrag) vorzunehmen, wenn schon nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ein Bewertungswahlrecht im Fall der erstmaligen Wertminderung der Forderung besteht und damit der Ansatz der Forderungen mit den AHK im Ermessen des Stpfl. steht.

Ohne vorherige Teilwertabschreibung darf ein Wertanstieg nicht ausgewiesen werden (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, Verbot des Ausweises nichtverwirklichter Gewinne). Die AK bilden die Wertobergrenze. Bei Anstieg einer Forderung auf Kaufpreistraten oder auf Rentenzahlungen infolge einer Wertsicherungsklausel sind die Zahlungen in ihrer ursprünglichen Höhe weiterhin in Tilgung und Zins zu zerlegen; der Mehrbetrag bildet jeweils eine gewinnerhöhende Betriebseinnahme (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

Nachweispflicht und Feststellungslast: Der Stpfl. muss für eine Beibehaltung des niedrigeren Teilwert dartun, ob und inwieweit weiterhin wertmindernde Umstände bestehen. Insoweit gelten die gleichen Nachweispflichten wie für den Nachweis eines niedrigeren Teilwerts wegen dauernder Wertminderung (vgl. Anm. 910). Ähnlich wie beim allg. gültigen handelsrechtlichen Wertaufholungsgebot des § 253 Abs. 5 HGB nF ist daher zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob bei Forderungen in Betracht kommende relevante Wertsteigerungen eingetreten sind. Der Umfang dieser Beweisspflicht richtet sich nach dem relevanten Wertaufhellungszeitraum.

► *Erleichternde Nachweispflichten* ergeben sich dann, wenn die historischen AHK nicht mehr mittels geeigneter Unterlagen (weil ggf. keine gesetzlichen Aufbewahrungspflichten mehr bestehen) nachgewiesen werden können. Zur Problematik aus verfassungsrechtlicher Sicht Anm. 625 „Praktische Schwierigkeiten“. Die FinVerw (BMF v. 25.2.2000, Tz. 35) beschr. sich in der Ermittlungspflicht bezüglich der Betrags der Zuschreibung daher zeitlich und verwendet den Buchwert, der in der ältesten noch vorhandenen Bilanz ausgewiesen ist, als Anfangswert für das WG als Wertaufholungsobergrenze.

Durchbrechung der Maßgeblichkeit: Das Wertaufholungsgebot durchbricht die Maßgeblichkeit der HBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 1) ist Ausdruck des Bewertungs-

vorbehalts des Steuerrechts (vgl. § 5 Abs. 6). Der Anwendungsbereich des *Wertaufholungsgebots* wird allerdings dadurch wieder *eingeschränkt*, dass mit der Wiedereinführung eines Bewertungswahlrechts in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (s. Anm. 910) nur dann eine Wertaufholung vorzunehmen ist, wenn von dem Bewertungswahlrecht zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts zuvor Gebrauch gemacht wurde.

Technik der Auflösung der Wertberichtigung: Bilanziell kann die Auflösung durchgeführt, indem die passivisch gebildeten Wertberichtigung (nicht in der Handelsbilanz) erfolgswirksam aufgelöst wird (Ertrag aus Zuschreibung von Forderungen bzw. aus Herabsetzung von Wertberichtigungen) und der Zahlungseingang mit dem zugeschriebenen Buchwert der Forderung erfolgsneutral verrechnet wird (entspricht der handelsrechtlichen Vorgehensweise; hierzu WINKELJOHANN/TAETZNER in BeckBilKomm. VII. § 253 Anm. 649: Zuschreibung zum Buchwert). Daneben ist auch denkbar den nachträglichen Zahlungseingang auf uneinbringliche Forderungen direkt als Betriebseinnahme zu erfassen.

935

VI. Bewertung von Forderungen in Sonderfällen

1. Forderungen der Gesellschafter gegen ihre Gesellschaft

936 a) Forderungen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gegen die Gesellschaft

Forderungen der Gesellschafter gegen die KapGes. (und umgekehrt Forderungen der Gesellschaft gegen die Gesellschafter) sind nach den allgemeinen Grundsätzen wie Forderungen zwischen Fremden zu bewerten, auch wenn es sich um eine Einmann-KapGes. handelt oder wenn an einem Personenernehmen als Gläubiger und einer KapGes. als Schuldnerin die gleichen Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Soweit die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Forderung im Übrigen gegeben sind, hängt diese Wertberichtigung nicht von einer entsprechenden Herabsetzung der Schuld bei der Schuldnerin ab (RFH v. 17.1.1933, RStBl. 1933, 331). Auch kann das Ausfallwagnis uE nicht von vornherein ausgeschlossen werden (so aber FinVerw., BP-Kartei NRW Teil I Konto: Delkredere, A II a), Forderungen an Beteiligungsunternehmen (verbundene Unternehmen) sind aber nicht in die Pauschalwertberichtigung einzubeziehen (BFH v. 30.9.1965 – IV 215/65 U, BStBl. III 1965, 686).

Eigenkapitalersetzende Darlehen: Auch wenn die o.g. TW-mindernde Umstände bei Forderungen eines Gesellschafters mit stl. BV gegen sein Beteiligungsunternehmen grds. zu berücksichtigen sind, kommt nach stRspr. (zur Betriebsaufspaltung BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416 mwN; v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274) die TW-Minderung nur nach den für Bewertung von Beteiligungen geltenden Grundsätzen (Abs. 6 Nr. 1 Satz 1–4 und Anm. 811) in Betracht, wenn ein *eigenkapitalersetzendes Darlehen* vorliegt. Zwar müssen WG grds. einzeln bewertet werden (glA BFH v. 31.1.1973 – I R 197/70, BStBl. II 1973, 391). Allerdings ist hierbei die TW-Fiktion zu beachten. Ein gedanklicher Erwerber würde nach der Teilwertfiktion die notleidende Forderung in ähnlicher Weise ermitteln wie den Wert der Anteile an der KapGes. unter Berücksichtigung der Substanz und der Ertragsaussichten der Anteile. Hierbei ist auch die wirtschaftliche Bedeutung der KapGes. für den Beteiligungsgeber im Hinblick auf seine Anteile und das eigenkapitalersetzende Darlehen zu berücksichtigen. Dies entspricht der Annahme, dass einer TW-Minderung auf das Darlehen eine entsprechende Erhöhung des Teilwerts der Beteiligung nachfolgt und umgekehrt.

► *Begriff des eigenkapitalersetzenden Darlehens:* Seit dem 1.11.09 mit Inkrafttreten des MoMiG sind alle Gesellschafterforderungen iSd. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO nachrangig. Die unübersichtliche Rspr. des BGH seit 1980, die zur Zweispurigkeit Eigenkapitalersatzrechtes führte, wurde aufgegeben. Für Altfälle gilt hingegen weiterhin altes Recht (BGH v. 26.1.2009 – II ZR 260/07, BB 2009, 918). Die Frage, ob ein eigenkapitalersetzendes Darlehen überhaupt vorliegt, ist nach diesen Grundsätzen zu beurteilen, verliert aber an Bedeutung, da im VZ 2008 ein generelles Abzugsverbot für Ges.darlehen im BV von KSt-Subjekten eingeführt wurde (§ 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG). Hingegen sind TW-Minderungen für andere Stpfl. mit BV nur nach Maßgabe des § 3c Abs. 2 iHv. 60 vH zu berücksichtigen (zur Anwendung des § 3c Abs. 2 vgl. FG Brandenb. v. 20.1.2010, nrkr., Rev. Az. BFH X R 5/10); s. auch Anm. 813.

b) Forderungsbeziehungen zwischen Gesellschafter einer Personengesellschaft und der Gesellschaft

937

Forderungen eines Mitunternehmers gegen seine Mitunternehmerschaft sind in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft als stl. Eigenkapital der Gesellschaft anzusehen (BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; FG München v. 10.12.2003, EFG 2004, 648, rkr.). Aus der Zuordnung eines Gesellschafter-Darlehens zum stl. Eigenkapital (SonderBV) der darlehensnehmenden PersGes. und aus dem Verbot der Bilanzierung in der StBil. des Gesellschafters folgt nach deutschem Steuerrecht, dass der Gesellschafter die Forderung weder in seiner eigenen StBil. noch in der Sonderbilanz über seine Beteiligung an der PersGes. gewinnmindernd wertberichtigen kann. Es gilt insoweit der aus der Einheitstheorie entwickelte Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung (BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640). Die Wertminderungen auf Forderungen wirken sich solange nicht aus, wie nicht die Vollbeendigung oder die vorherigen Betriebsaufgabe der PersGes. eingetreten ist (BFH v. 9.12.2009 – IV B 129/08, BFH/NV 2010, 640; v. 24.7.2006 – VIII B 233/05, BFH/NV 2006, 2110; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; s. Anm. 825 „Keine Teilwertabschreibung und -zuschreibung der Beteiligung“ und § 15 Anm. 729).

Anders jedoch, wenn die Forderung sich als Vergütung für eine *nicht durch das GesVerhältnis veranlasste* Leistung darstellt und somit nur geringfügig oder nur zufällig zur Erreichung des GesZwecks beiträgt. Beispiele: Beratung durch einen MU aus einem laufenden Geschäftsverkehr mit der Mitunternehmerschaft zu Bedingungen wie zwischen Fremden stammt oder im Erwerb von „wertgeminderten“ Forderungen im Sonder-BV zusammen mit einer MW-Beteiligung (glA SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 546 und 562). Wenn solche Forderungen daher nicht als gesellschaftsrechtlicher Beitrag anzusehen sind, berechtigen Zweifel an deren Werthaltigkeit in diesem Fall uE zur Teilwertabschreibung.

Abweichendes ergibt sich dann, wenn es sich bei der Forderung vorrangig um EigenBV des MU handelt. Zu beachten ist hierbei lediglich die betriebliche Veranlassung der Forderung sowie die Möglichkeit der Gewinnerzielung bei Erwerb der Forderung (vgl. BFH v. 9.1.2009 – IV B 25/08, BFH/NV 2009, 754; ebenso SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 491).

Forderungen der Mitunternehmerschaft gegen einen ihrer Mitunternehmer gehören grds. zum notwendigen PV der Gesellschaft. Dies gilt auch für Darlehen der MU an eine teilweise beteiligungsidentische KapGes. (vgl. BFH v. 6.3.2003 – IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542). Sie unterliegen der Bewertung nach § 6 nur dann, wenn sie betrieblich veranlasst sind (nicht zB eine Darlehensgewährung an einen Dritten im Interesse des Mitunternehmers, BFH v. 19.7.

1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6: keine gewinnmindernde Teilwertabschreibung bei Ausfall der Forderung) und die Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten können (insbes. angemessene Verzinsung) bzw. wenn ein evtl. Nachteil der Ertraglosigkeit durch anderweitige Vorteile ausgeglichen wird, die auch den Verzicht auf ausreichende Sicherheiten als betrieblich veranlasst erscheinen lassen können (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642); s. § 15 Anm. 521.

938–941 Einstweilen frei.

2. Sachwertforderungen

942 a) Begriffsmerkmale und -abgrenzung

Begriff: Bei der Sachwertforderung werden WG zum Verbrauch durch den Übergeber (idR im Rahmen eines Verpachtungsverhältnisses bei der sog. eisernen Verpachtung) übergeben. Aufgrund des Darlehenscharakters einer solchen Vereinbarung wird vom Übernehmer (Pächter) die Rückgabe gleichartiger und gleichwertiger WG geschuldet (§ 607 BGB). Korrespondierend hierzu entsteht eine Sachwertschuld des Übernehmers (zur LuF vgl. BFH v. 30.1.1986 – IV R 130/84, BStBl. II 1986, 399).

Abgrenzung: Im Unterschied zur Geldforderung hat der Übergeber bei der Sachwertforderung einen Anspruch auf Rückgabe von Sachen iSd. § 90 BGB mittlerer Art, Menge und Güte (sog. Sachwertdarlehen; s. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 703). Sofern es sich um einen Leihvertrag (§ 598 BGB) handelt, ist auch die Rückgabeforderung des Verleihers gem. § 604 BGB als Sachwertforderung zu qualifizieren. Begrifflich ist jede Sachwertforderung unter die Sachleistungsforderungen zu subsumieren. Letztere haben iA jede Art von Forderungen auf Sach- oder Dienstleistungen mit Ausnahme von auf Geld gerichtete Forderungen zum Inhalt (zB auf Entfernung/Beseitigung, Reparatur, Verwertung, Rückgabe oder im Rahmen eines Tausches; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 331; Bsp. Substanzerhaltungsforderung des Verpächters).

Entstehung einer bewertungsfähigen Sachwertforderung: Nicht jede Sachwertforderung im Rahmen eines Schuldverhältnisses ist auch bewertungsfähig iSd. § 6. Nicht bewertungsfähig ist die Rückgabeforderung des Verleihers/Vermieters, sofern dieser wirtschaftlicher Eigentümer des Gegenstands gem. § 39 AO (keine Gewinnrealisierung) bleibt. Dies gilt auch für das im Rahmen der Betriebsverpachtung überlassenen Anlagevermögens (s. auch § 5 Anm. 1403). Die Sachwertforderung auf Rückgabe des Gegenstands im Rahmen eines Operating-Leasings beim Leasinggeber wird bilanziell nicht bewertet (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 731, 741). Dies gilt auch nach Entstehung bzw. Geltendmachung eines vertraglichen Rückforderungsanspruchs (Gegenstand ist entweder bereits abgeschrieben oder durch Geld ersetzt; andernfalls doppelte Gewinnrealisierung). Durch Hingabe anderer WG entstehendes Sachdarlehen ist bewertungsfähige Sachwertforderung, sofern auf die Aktivierung der hingegebenen WG nicht zulässigerweise verzichtet wurde (vgl. BFH v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391; zur Überlassung von UV im Rahmen der Betriebspacht auch BFH v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717).

943 b) Bewertung

Bewertung: Die Bewertung von bewertungsfähigen Sachwertforderungen erfolgt nach den allgemeinen Grundsätze für die Bewertung von Forderungen. Demnach erfolgt die Zugangsbewertung mit den AHK (s. Anm. 909) und die

Folgebewertung mit dem ggf. niedrigeren Teilwert (s. Anm. 910). Es gelten die nachfolgenden Besonderheiten:

► *Sachdarlehen*: Die AHK bestimmen sich bei Sachwertforderungen nach dem Wert, welcher dem jeweiligen Aktivposten für die hingegebenen Güter entspricht (vgl. BFH v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197; v. 5.5.1976 I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; BMF v. 21.2.2002, BStBl. I 2002, 262). Obwohl tauschähnlicher Vorgang liegt kein gewinnrealisierender Vorgang vor (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 750 „Sachdarlehen“; BLÜMICH/BUČIEK, § 5 Rn. 935 mwN). Der Gläubiger aktiviert den Rückgabeanspruch *niedriger*, soweit der Wert des einzelnen hingegebenen WG unter den Buchwert des Rückgabeanspruchs sinkt (Teilwertabschreibung). Der Wert des WG orientiert sich an den Wiederbeschaffungskosten (vgl. § 5 Anm. 1405).

Über Bewertung des Anspruchs des Besitzunternehmens gegen das Betriebsunternehmen auf *Erneuerung verpachteter Anlagegüter* s. § 5 Anm. 1404.

► *Tausch*: Im Rahmen eines *Tauschgeschäfts* (§ 515 BGB) führt die Hingabe eines Wirtschaftsguts zur sofortigen Gewinnrealisierung, sofern nicht ein Darlehen vorliegt, dh. zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am hingegebenen WG. Nach § 6 Abs. 6 bemessen sich beim Tausch von WG jeder Art die AK nicht nach dem Buchwert, sondern dem gemeinen Wert des hingegebenen WG. Zum Tausch s. Anm. 1475 ff. und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 631 f.).

Einstweilen frei.

944–964

[Anschluss S. E 497]

§ 6

F. Vorratsvermögen

Schrifttum:

Älteres Schrifttum (bis 1979): VAN DER VELDE, Kritische Bilanzposten (Typische bei Betriebsprüfungen auftauchenden Zweifelsfragen), StbJb. 1956/1957, 341; SCHINDELE, Zum Begriff der steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten unter besonderer Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten, BB 1958, 1033; BÖRNSTEIN, Die Fertigungsgemeinkosten als Teil der Herstellungskosten, DB 1959, 381; KOCH, Zur Problematik des Teilwerts, ZfhF 1960, 319; RAU, Steuerliche Herstellungskosten, BB 1962, 704; VAN DER VELDE, Neues zur Ermittlung der Herstellungskosten, DB 1962, 709; RAU, Lagerkosten – Herstellungs- oder Vertriebskosten, DB 1963, 11; SCHINDELE, Bilanzierung verlustbringender Artikel, BB 1963, 947; SCHINDELE, Einzelfragen im Bereich der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1963, 162; SCHÖNENBECK, Der unter Vollkosten hereingekommene Auftrag und sein Bilanzwert, DB 1963, 143; RAU, Sozialer Aufwand und Herstellungskosten, BB 1964, 1288; HOFFMANN, Anmerkungen zu BFH v. 19.11.1963 – I 279/61, FR 1965, 16; JÄNKE, Teilwertbewertung und Niederwertprinzip, StBp. 1965, 57; OBERMANN, Warenbewertung im Textileinzelhandel, BB 1965, 33; OFFERHAUS, Zählt Materialschwund zu den Herstellungskosten, StBp. 1965, 126; o.V., Aktuelle Fragen aus der Praxis der Betriebsprüfung – Zur Erfassung der Herstellungskosten, insbesondere von Herstellungsgemeinkosten, StBp. 1965, 318; DÖLLERER, Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, BB 1966, 1405; ERHARD, Bewertung des Warenlagers im Einzelhandel, StBp. 1966, 221; GRIEGER, Bewertung des Warenlagers im Einzelhandel, BB 1966, 767; MAASSEN, Beeinflusst die Gewinnspanne den Teilwert von Handelswaren, DB 1966, 1247; MAASSEN, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968; SCHNEIDER, Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehre, WPg. 1969, 305; GÜNTHER, Ausweis und Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen bei Werbeagenturen, DB 1971, 877; JAKOBS, Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971; RIO, Anmerkungen zu BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, DStZ 1972, 360; HÖRSTMANN, Zinsaufwand und Vorratsbewertung, FR 1974, 433; BREZING, Vergebliche Planungskosten eines Gebäudes als Herstellungskosten, FR 1975, 483; ERHARD, Teilwertermittlung bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 29; PIEPER, Steuerliche Herstellungskosten, Wiesbaden 1975; RÖMER, Die steuerliche Behandlung von Werkzeugen, Formen und Modellen, BB 1975, 323; WURL, Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg 1975, 101; BACHMAYR, Bundesfinanzhof gegen Überbewertung in der Handelsbilanz, BB 1976, 565; BARSKE, Redaktionskosten – Abzug oder Aktivierung, DStZ 1976, 315; GROH, Künftige Verluste in der Handels- und Steuerbilanz, zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, StuW 1976, 36; KRUSCHWITZ, Können unfertige Erzeugnisse weniger als nichts wert sein?, DB 1976, 1069; PEINER, Zum zeitlichen Ende der Herstellung bei der Ermittlung der aktienrechtlichen Herstellungskosten, BB 1976, 834; RUDOLPH, Verbrauchsteuern, Abfüll- und Transportkosten auf Außenlager als Teil der Herstellungskosten, BB 1976, 877; VON WALLIS, Redaktionskosten kein Herstellungsaufwand, DStZ 1976, 53; BRANDL, Aktivierungswahlrecht für Sondereinzelkosten des Vertriebs in Handels- und Steuerbilanz bei langfristiger Auftragsfertigung, BB 1977, 888; SLOMMA, Die steuerliche Bewertung von Ärztemustern beim Hersteller, BB 1977, 780; OFFERHAUS, Teilwertabschreibung auf den Warenbestand – zum Nachweis einer Teilwertabschreibung, StBp. 1977, 193; RATH, Ersatzteilbewertung in Kraftfahrzeugbetrieben, BB 1977, 1345; RAUSENDORF, Bewertung der Pflanzenbestände in Baumschulbetrieben, Inf. 1977, 509; SCHRÖDER, Tendenzänderung in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Warenbewertung? Teilwertabschreibungen ohne Preisherabsetzungen im Fall des Juwelier-Urteils, BB 1977, 1583; SCHWENDY, Anmerkung zu der Frage, wann eine Teilwertabschreibung auf den Warenbestand (hier: Damenoberbekleidung) wegen behaupteter Erlösminderung möglich ist (BFH-Urteil v. 11.6.1975 – IV R 205/71), DStZ 1977, 255; VON WALLIS, Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 13.10.1976 – I R 79/74 zur Bewertung des Warenbestandes eines Juweliers, DStZ 1979, 215; VON WALLIS, Anmerkungen zur Aktivierung von unverkäuflichen Ärztemustern bei Arzneimittelherstellern, DStZ 1977, 199; DÖLLERER, Die Grenzen des Imparitätsprinzips, StbJb. 1977/78, 129; EULER/RZEPKA, Zur Teilwertabschreibung, BB 1978, 602; HUTH/HINTZEN, Grundsätze der Bilanzierung von im Außenhandel gelieferte Waren, DB 1978, 1660;

MESCH, Zur Aktivierungsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten, DB 1978, 714; SLOMMA, Zur Teilwertabschreibung von Warenbeständen, BB 1978, 1767; SÖFFING, Verlustprodukte, FR 1978, 240; WEEL, Teilwertbestimmung bei der Warenbewertung, insbesondere bei Markenerzeugnissen, BB 1978, 546; WÖFEL, Teilwertbestimmung bei der Warenbewertung, insbesondere bei Markenerzeugnissen, BB 1978, 546; GLADE, Praktische Erfahrungen mit der Betriebsprüfung, StbJb. 1978/1979, 574; REUTER, Steuerfragen aus der betrieblichen Praxis, StbJb. 1978/1979, 128; CHRISTIANSEN, Das Problem der Abgrenzung der steuerlichen Herstellungskosten von den Vertriebskosten am Beispiel beige packter technischer Druckschriften, StBp. 1979, 204; HORLEMANN, Teilwertabschreibung ohne Minderung des Verkaufspreises?, BB 1979, 1227; SCHWENDY, Aktivierung der Kosten von Vorbereitungsmaßnahmen, DStZ 1979, 295; SLOMMA, Verlustfreie Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens, BB 1979, 1711.

Schrifttum (ab 1980): BRUNN, Alte und neue Wege zur Entschärfung der Scheingewinnbesteuerung beim Vorratsvermögen der edelmetallbearbeitenden und edelmetallverarbeitenden Industrie, FR 1980, 577; EMMERICH, Zur Zulässigkeit von Gängigkeitsabschreibungen bei der Bewertung von Hilfs- und Betriebsstoffen, DB 1980, 2297; FEUERBAUM, Aktivierung von Krankheitskosten sowie Saldierung von Wertberichtigung zu Vorräten, DB 1980, 2053; LITTMANN, Warenbewertung – Niedrigerer Teilwert, DStR 1980, 444; MEYER-WEGELIN, Aktivierung von unverkäuflichen Ärztemuster, DStZ 1980, 336; RUDOLPH, Steuerliche Herstellungskosten ohne Fixkostenanteil?, BB 1980, 138; WAGNER/DIRRIGL, Die Steuerplanung der Unternehmung, Stuttgart/New York 1980; VON WALLIS, Aktivierung von Aufnahmekosten bei Herstellung von Musikdarbietungen auf Tonträgern, DStZ 1980, 38; DERZ, Zur Bewertung des Vorratsvermögens nach dem Niederwertprinzip im Lebensmitteleinzelhandel Eingangsspanne – Istwarengewinn – Bestands spanne und ihre Bedeutung für die Bewertung der Vorräte an Handelswaren nach dem Niederwertprinzip, DB 1981, 1632; KILLINGER, Berücksichtigung von Skonti bei der Bewertung von Rohstoffen und Handelswaren, DB 1981, 1209; SLOMMA, Bilanzierung unverkäuflicher Ärztemuster durch Arzneimittelhersteller, BB 1981, 27; DÖLLERER, Grundsätze ordnungswidriger Bilanzierung, BB 1982, 780; CHRISTIANSEN, Das Problem der steuerlichen Behandlung der Kosten der Fertigungsvorbereitung in der Serienfertigung, StBp. 1983, 113; KUPSCH, Bilanzierung und Bewertung von Werbemitteln in Handels- und Steuerbilanz, DB 1983, 509; LANGE, Neue Antworten auf bekannte Fragen des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 1983/84, 210; LEINGÄRTNER, Branntweinsteuer Teil der Herstellungskosten von Fertigprodukten, RWP 1983, 684; STRÖCKER, Geschäftswert und Auftragsbestand, DStZ 1983, 465; DEWEIN, Teilwertabschreibungen beim Vorratsvermögen, StWK 1984, 1459; FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; KÖRNER, Teilwertabschreibungen auf den Warenbestand im Einzelhandel bei Preisherabsetzungen, BBK 1984, 1212; LEINGÄRTNER, Steuerrechtliche Grundsätze zur Bewertung der Warenbestände im Einzelhandel und Großhandel, RWP 1984, 679; MATHIAK, Anschaffungs- und Herstellungskosten, in RAUPACH (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, 97; RAUPACH (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984; WITTORFF, Warenbewertung bei Preisherabsetzungen im Einzelhandel, StBp. 1984, 226; GEORGE, Teilwertabschreibungen von Warenvorräte, BBK 1985, Fach 13, 2821; GROH, Wertabschläge im Warenlager, DB 1985, 1245; KALLWEIT, Berechnung der Anschaffungskosten durch retrograde Wertermittlung, BB 1985, 370; KALLWEIT/SISTERHENN, Gedanken zur Findung des Teilwertabschlages bei der Warenbewertung, DB 1985, 2209; LIEPelt, Teilwertabschreibungen auf das Warenlager – Eine kritische Betrachtung der neueren Rechtsprechung, StBp. 1985, 37; NEFLIN, Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung und deren Erfassung, Inf. 1985, 534; SCHÄFER, Zur steuerlichen Bewertung von Kuppel-Nebenprodukten, StBp. 1985, 43; SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; ANDERS, Halbfertige und nicht abgerechnete Arbeiten im Baugewerbe und Baunebengewerbe, StLex. 1986, 611; BROSCH, Bilanzierung von Werbekosten, BBK 1986, 2911; CHRISTIANSEN, Herstellungskosten bei nicht ausgenutzten Produktionskapazitäten – Probleme und Überlegungen, StBp. 1986, 173; HARRMANN, Vereinfachte Wertfindung für Gegenstände des Vorratsvermögens, BBK 1986, Fach 13, 2927; KÖHLER, Verfahren zur Ermittlung der Anschaffungskosten beim Vorratsvermögen, StBp. 1986, 205; BORDEWIN, Zuordnung von Außenverpackungen zu

den Vertriebs- oder Herstellungskosten, RWP 1987, 2320; DÖLLERER, Handelsbilanz und Steuerbilanz nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, BB (Beilage) 1987, 8; SCHMEISSER/STEINLE, Sind die Lohnnebenkosten Bestandteil der handelsbilanziellen Wertuntergrenze der Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB?, DB 1987, 2317; BÖHME, Zur Problematik der Teilwertabschreibungen auf das Warenlager und deren Überprüfung, DStZ 1988, 401; BORDEWIN, Zur Bewertung von Gasvorräten, RWP 1988, 2692; CHRISTIANSEN, Die bilanzielle Berücksichtigung sogenannter bewusster Verluste, StBp. 1988, 265; GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; KÖRNER, Zuordnung von Verpackungskosten zu den Herstellungs- oder Vertriebskosten, BBK 1988, Fach 17, 1368; SCHÄFER, Der Teilwert von Produkten mit bewusst unter die erzielbaren Markterlöse herabgezeichneten Verkaufspreis, StBp. 1988, 192; SCHMIDT, Gewinnrealisierung und Aktivierung schwimmender Ware, FR 1988, 637; SCHNEIDER, Gängigkeitsabschläge bei der Vorratsbewertung, StBp. 1988, 272; WITTORF, Die Selbstkosten einer Ware im Einzelhandel, StBp. 1988, 4; DISSELKAMP, Ansatzprobleme beim Vorratsvermögen in Handelsbilanz und Steuerbilanz sowie Vermögensaufstellung, StJb. 1988/89, 147; DREISSIG, Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von Optionen, BB 1989, 1511; KÜTING, Aktuelle Probleme bei der Ermittlung der handelsrechtlichen Herstellungskosten, BB 1989, 587; LANGENBECK, Gängigkeitsabschreibungen bei Vorräten unter Einsatz der EDV, BBK 1989, Fach 13, 3339; ORDELHEIDE, Zu Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und Steuerrecht, in CARLÉ/KORN/STAHL, Festgabe für Günter Felix, Köln 1989, 223; SCHILDBACH, Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, BFuP 1989, 123; SCHULZE-OSTERLOH, Herstellungskosten in der Handels- und Steuerbilanz, StuW 1989, 242; WESSLING, Skonto und Vorratsbewertung, DStR 1989, 697; GLADE, Das Lifo-Verfahren bei der Vorratsbewertung, NWB 1990, Fach 17, 1406; LANGENBECK, Buchung, Bewertung und Bilanzierung von Anzahlungen, BBK 1990, 4395; MICKSCHAS/MICKSCHAS, Herstellungskosten bei unausgelasteter Kapazität von Produktionsanlagen Behandlung von Leerkosten, BBK 1990, 3417; SCHOOR, Abschreibungen des Vorratsvermögens nach § 253 Abs. 3, BBK 1990, 3057; BREIDENBACH/NIEMEYER, Der Auftragsbestand als Wirtschaftsgut, DB 1991, 2500; CHRISTIANSEN, Der Umfang der steuerlich aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, StBp. 1991, 201; EULER, Zur Verlustantizipation mittels des niedrigeren beizulegenden Wertes und des Teilwertes, ZfbF 1991, 191; GROH, Zur Bilanzierung des Skontos, DB 1991, 2334; OFFERHAUS, Umfang der Anschaffungskosten bei Skantomöglichkeiten, StBp. 1991, 145; SCHMIDT, Zum Ansatz von Warenvorräten bei noch möglichem künftigen Skontoabzug, FR 1991, 299; SIEGEL, Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens – Zum Versuch, Steuererleichterungen zum Anlass zur „Weiterentwicklung“ von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu nehmen, DB 1991, 1941; CHRISTIANSEN, Probleme der Teilwertermittlung beim Vorratsvermögen, StJb. 1991/92, 137; BÜTTNER/WENZEL, Die Bewertung von Wirtschaftsgütern mit einem Festwert, DB 1992, 1893; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, Wiesbaden, 7. Aufl. 1992; BAREIS/ELSCHEN/SIEGLOCH/STREIM, Lifo, Jahresabschlußziele und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1993, 1249; BORDEWIN, Teilwertabschreibungen bei Vorratsvermögen, NWB 1993, Fach 17, 1253; KÜTING/LORSON, Zur Problematik „moderner“ Gemeinkostenmanagement-Konzepte, DStR 1993, 845; NONNEMACHER, Bilanzierung von Forschung und Entwicklung, DStR 1993, 1231; WEBER/STANDKE, Vorratsbewertung und Lifo-Verfahren in der Automobilindustrie, BB 1993, 393; WEBER et al. (Hrsg.), Zur Neuaufrichtung der Kostenrechnung: Entwicklungsperspektive für die 90 er Jahre, Ein Beitrag zur theoretischen Begründung der Vollkostenrechnung, Stuttgart 1993; BEISSE, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf, 1994, 3; BIENER, Rückstellungen wegen der Anschaffung nicht werthaltiger Vermögensgegenstände, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf, 1994, 129; FÖRSTER, Einbeziehung von Gemeinkosten in die steuerrechtlichen Herstellungskosten, BBK 1994, Fach 17, 1525; HOFFMANN, Teilwertabschreibung aufgrund langer Lagerdauer möglich, DStR 1994, 970; MOXTER, Zur Klärung der Teilwertkonzeption, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 827; o.V., Erfassung von Material-, Fertigungs- und Verwaltungsgemeinkosten bei Herstellungskosten?, HFR 1994, 196; RAUPACH, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf, 1994, 379;

SARRAZIN, Zwang zur Wertaufholung aufgrund werterhöhenden Aufwands, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK, Festschrift für Adolf Moxter, Düsseldorf, 1994, 379; SCHMID/WALTER, Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, DB 1994, 2353; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405; MOXTER, Kosten der allgemeinen Verwaltung als Bestandteil der steuerrechtlich einrechnungspflichtigen Herstellungskosten, in VON ELSCHEN/SIEGEL/WAGNER (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung, Festschrift für Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, 445; SIEGEL, Herstellungskosten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in VON ELSCHEN/SIEGEL/WAGNER (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung, Festschrift für Dieter Schneider, Wiesbaden 1995, 635; KESSLER, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289; KOHLER, Fertigungs- und Materialgemeinkosten als Teile der Herstellungskosten, KFR 1994, 125; BREITBACH, Prüfung der Vorräte mit PC-Unterstützung unter Berücksichtigung der Ermittlung von Reichweitenabschlägen, WPg. 1995, 745; GROH, Bewertung von Grundstücken, die eine Bank zur Vermeidung höherer Forderungsausfälle ersteigert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), FR 1995, 419; KESSLER, Die verlustfreie (Niederst-)Bewertung des Vorratsvermögens – ein Sammelbecken von Meinungen und Missverständnissen, DStR 1995, 839; KLEINBACH, Teilwertabschreibungen wegen langer Lagerdauer verneint – Ein BFH-Fehlurteil?, DB 1995, 601; KÜTING/LORSON, Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gilt grundsätzlich auch für die Herstellungskostenbewertung, BuW 1995, 665; KÖLPIN, Teilwertabschreibungen beim Vorratsvermögen wegen gesunkener Verkaufspreise, BBK 1995, Fach 30, 457; MEISEL/TRAXL, Besonderheiten bei der Bewertung von zur Ausfallsicherung erworbenen Grundstücken, KFR 1995, 341; NIEHUS, Verlustfreie Bewertung der Vorräte – Quo Vadis?, DStR 1995, 168; SCHÖLL/SCHNEIDER, Ersatzteilbewertung in der Kfz-Branche – Problematische EDV-Programme, StBp. 1995, 66; FROMM, Zur Bewertung von Warenvorräten in Handelsunternehmen, BB 1996, 2453; KOTTKE, Teilwertabschreibungen wegen Unrentabilität nur bei Stilllegungsmaßnahmen, BB 1996, 1265; MÜLLER, Imparitätsprinzip und Erfolgsermittlung, DB 1996, 689; PYSZKA, Steuerliche Aspekte des handelsbilanziellen Aktivierungswahlrechtes für Fremdkapitalzinsen, DStR 1996, 809; SCHNEIDER, Sind Bewertungsvereinfachungen, wie das Lifo-Verfahren oder die Festwertrechnung, Steuervergünstigungen?, StuW 1996, 145; TROOST/TROOST, Berücksichtigung erhöhter Lagerkosten bei der retrograden Teilwertermittlung – Folgerungen aus dem BFH-Urteil vom 24.2.1994 – IV R 18/92, DB 1996, 1097; WILKE/KESELMEIER, Die Teilwertermittlung von Handelswaren bei gesunkenen Verkaufspreisen, DStR 1996, 6; SEETHALER, Gängigkeitsabschläge bei der Warenlagerbewertung im Handel – Zugleich eine Anmerkung zur Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 17. Juli 1997, BB 1997, 2575; BUSCHMANN, Die Teilwertverprobung von Handelswaren, StBp. 1998, 328; HEINEMANN, Praktische Erfahrungen bei der Prüfung des Reichweiteverfahrens, StBp. 1998, 46; HEURUNG, Steuerliche Nichtberücksichtigung von Drohverlustrückstellungen kompensieren, GSTB 1998, 16; JAKOBS/LORBACHER, Verbot von Teilwertabschreibungen und Gebot zur Wertaufholung – Eine verfassungswidrige Existenzbedrohung vieler Unternehmen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, GmbHR 1998, 1204; KARRENBROCK, Der Umfang der Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht, in MEFFERT/KRAWITZ (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung, Festschrift für Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 3; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung von Anzahlungen, StBp. 1998, 320; THIEL, Wertaufholungsgebot (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG), JbFfSt. 1997/1998, 23; SCHÖN, Die Teilwertabschreibung – ein Steuerschlupfloch, DB 1998, 1; ALBERT, Zur Einschränkung der Teilwertabschreibung im System steuerlicher Gewinnermittlung – Replik zum Beitrag von Siegel, StuB 1999, 592; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; DIEDERICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholung und Lifo-Verfahren, DStR 1999, 583; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HETTLER, Einbeziehung von Anschaffungsnebenkosten in den Teilwert, KFR 1999, 413; KIRSCH, Ermittlung bilanzieller Herstellungskosten durch Anwendung der Prozesskostenrechnung, WPg. 1999, 281; KÖHLER, Die Einsichtnahme in die Kosten- und Leistungsrechnung als unabdingbare Voraussetzung zur Prüfung der Bewertung der selbsterstellten Anlagen sowie der unfertigen und fertigen Erzeugnisse, StBp. 1999, 152; KORTH, BMF-Erlass zur Neuregelung der Teilwertabschreibung, AktStR 2000,

155; OSER, Verbot der Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten, BBK 1999, 3139; PILTZ/RÖDDER, Einführung des Wertaufholungsgebots/Beschränkung der Teilwertabschreibung, JbFfSt. 1999/2000, 162; RINGWALD, Teilwertabschreibung und Wertaufholung nach der Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, Inf. 1999, 321; SCHIFFER, Zur Teilwertabschreibung bei sog. Verlustprodukten, StuB 1999, 1214; SIEGEL, Anmerkungen zur Teilwertabschreibung nach neuem Recht, StuB 1999, 928; WEBER-GRELLET, Bilanzen: Keine Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten, FR 1999, 1064.

Schrifttum (ab 2000): DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtliche dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DSrR 2000, 1630; FLEISCHMANN, Dauernde Wertminderung als Voraussetzung für die Vornahme einer Teilwertabschreibung, Inf. 2000, 356; GLADE, Teilwerte und außergewöhnliche Abschreibungen beim Umlaufvermögen in der Steuerbilanz und Auswirkungen auf die Handelsbilanz – Zugleich Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 25.2.2000, DB 2000, 844; GÜNDEL, Aktuelle Einzelfragen des Bilanzsteuerrechts, StbJb. 2001/02, 343; HOMMEL/BERND, Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei der Teilwertabschreibung und Abschlussstichtagsprinzip – Kritische Besprechung der Verwaltungsauffassung, FR 2000, 1305; HOFFMANN, Bilanzierung und Bewertung der „Halbfertigen Bauten auf fremden Grund und Boden“ bei Bauunternehmen nach dem Wegfall der Drohverlustrückstellungen, DSrR 2000, 1338; KÖLPIN, Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung, StuB 2000, 917; KÜTING, Die Wertaufholung in der Handels- und Steuerbilanz, in POLL (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen, 2000, 227; LOITZ/WINNACKER, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; PAUS, Die voraussichtlich dauernde Wertminderung – ein vertretbarer Bilanzierungsgrundsatz, NWB 2000, Fach 17, 1669; STRAHL, Teilwertabschreibung und Wertaufholung, KÖSDI 2000, 12371; BOORBERG, Werbemittelvorräte im Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht, DB 2001, 497; BREIDERT, Keine Teilwertabschreibung bei so genannten Verlustprodukten?, BB 2001, 979; HEINEMANN, Die verlustfreie Bewertung des Vorratsvermögens nach Wegfall der Drohverlustrückstellung, StBp. 2001, 200; HOFER, Die Bilanzierung nicht kostendeckender Bauaufträge in der Handelsbilanz und Steuerbilanz der Bauunternehmen, DSrR 2001, 635; KANZLER, Bilanzierung von Anlage- und Umlaufvermögen bei LuF; geringwertige Zuchtsauen I, FR 2001, 651; KÖHLER, Herstellungskosten in der Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, StBp. 2001, 93; KOLB, Die verlustfreie Bewertung des Vorratsvermögens durch Gängigkeitsverfahren nach dem StEntG 1999/2000/2002, StuB 2001, 433; MARTEN/KÖHLER, Einfluss der Marktstruktur auf die Bewertung von Vermögensgegenständen, BB 2001, 2520; PAUS, Rechtsnatur und Bewertung des Bilanzpostens „halbfertige Bauten“, DSrZ 2001, 81; WULFF/ROESSLE, Bilanzierung und Bewertung unfertiger Bauaufträge bei Verlustgeschäften, DB 2001, 393; CHRISTIANSEN, Verbandsbeiträge als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten, HFR 2002, 490; GOSCH, Teilwert bei Einbringung halbfertiger Arbeiten, BFH-PR 2002, 465; KANZLER, Teilwertabschreibung auf Überpreis, FR 2002, 628; HOFFMANN, Zu Umfang und Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten – Behandlung von (Zwangs-)Beiträgen an Erdölbevorratungsverband, DSrR 2002, 537; KÖHLER, Wertabschläge bei Handelswaren wegen Bruch o.Ä., StBp. 2002, 182; KÖHLER, Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung, StBp. 2002, 245; SAURE, Neue Logistik der Warenbeschaffung bei Handelsunternehmen und Einbeziehung dieser Aufwendungen in die steuerlichen Anschaffungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, StBp. 2002, 285; WÜSTEMANN, Proportionale Minderung gezahlter Überpreise bei gesunkenem Vergleichswert, BB 2002, 1363; WAGNER, Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, BB 2002, 1885; WEILBACH/WEILBACH, Teilwertabschreibung auf Grund und Boden bei Überpreisen, StuB 2002, 754; BEISER, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, 2557; GOSCH, Umwandlung – Teilwert bei der Einbringung halbfertiger Arbeiten, StBp. 2003, 29; HARM/SONNTAG, Berücksichtigung drohender Verluste bei langfristiger Fertigung in Handels- und Steuerbilanz, NWB 2003, Fach 17, 1719; HERZIG/BÄR, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, 1; SCHEFFLER, Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungszuständigkeit, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung, StuB 2003, 301; STRAHL, Wertaufhellung, Wertbeeinflussung und Teilwertabschreibung, BeSt. 2003, 9; BÄRENZ, Zum Einfluss des

Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht, Diss., Berlin 2004; GESCHWENDTNER, Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden, BFH-PR 2004, 352; GESCHWENDTNER, Verlustfreie Bewertung halbfertiger Bauten, BFH-PR 2006, 14; HERZIG/HAUSEN, Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung – Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, DB 2004, 1; HAPPE, Teilwertabschreibungen auf unfertige Bauten auf fremden Grund und Boden, BBK 2004, Fach 13, 4671; HOFFMANN, Zum Umfang der Teilwertabschreibung halbfertiger Bauten auf fremden Grund und Boden, DStR 2004, 1250; HOLLATZ, Keine sofort abzichbaren Werbungskosten bei Zwangsäumung eines Grundstücks, NWB 2004 Fach 3, 13071; KAMINSKI/KESSLER/MÖSSNER/OFFERHAUS, Stellungnahme zur Abschaffung des Teilwerts des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuer der Ernst & Young Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, BB 2004, Beilage 3; KÖLPIN, Teilwertabschreibung wegen gesunkener Verkaufspreise bei Warenvorräte, StuB 2004, 587; RÄDTKE, Zum Verhältnis von Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung, StuB 2004, 413; SCHULDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Herne/Berlin, 7. Aufl. 2004; SCHEFFLER, Übersichten zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips, StuB 2004, 69; WEBER-GRELLET, Personengesellschaften: Umfang der Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden, FR 2004, 996; COENENBERG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Stuttgart, 20. Aufl. 2005; FICHTELMANN, Bestimmung des Teilwerts im Rahmen einer Betriebsprüfung, EStB 2005, 180; GRÜTZNER, Herstellungskosten in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2005, Fach 13, 4713; HOFFMANN, Verlustfreie Bewertung halbfertiger Bauten, DStR 2005, 1981; HÜTTEMANN, Verhältnis von Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen, BB 2005, 2808; MEIER, Aktuelle Rechtsprechung zum Bewertungswahlrecht für das Feldinventar landwirtschaftlicher Betriebe, Inf. 2005, 106; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Köln 2005; STRAHL, Bilanzsteuerrechtliche Relevanz des Stichtagsprinzips, FR 2005, 361; WINDEN/HERZOGNRATH, Die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung, FR 2005, 878; WAGNER ET AL. (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, München, 5. Aufl. 2005; HERZIG/TESCHKE, Vorrang der Teilwertabschreibung vor der Drohverlustrückstellung, DB 2006, 576; HOFFMANN, Retrograde Bewertung des Vorratsvermögens, PiR 2006, 240; REINART/PETRAK, Steuerverwirklichtung von Verlusten bei teilfertigen Bauaufträgen, WPg 2006, 612; SIEGEL, Verluste bei unfertigen Bauten, StuB 2006, 61; WAGNER, Die Bilanzierung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz, Inf. 2006, 538; WIEGENS, Die Bewertung des Umlaufvermögens bei Baumschulbetrieben, Inf. 2006, 897; HOFFMANN, Bewertung von Verlustprodukten im Einzelhandel, PiR 2007, 204; KÖHLER, Buchung und Bilanzierung bei unfertigen Erzeugnissen und Leistungen und bei Anzahlungen, StBp. 2007, 332; KÜHN, Teilwertabschreibung wegen Fehlmaßnahme – Hoffnung und Wirklichkeit, GStB 2007, 398; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, Tübingen, 6. Aufl. 2007; SAURE, Neue Logistik der Warenbeschaffung bei Handelsunternehmen und Einbeziehung dieser Aufwendungen in die Anschaffungskosten, StBp. 2007, 47; STEGEL, Anschaffungskosten und ihre Relevanz im System des Rechnungswesens, in KIRSCH/THIELE (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, 589; EBENS, Lagerzinsen und Lagerkosten bei der Bewertung von Ersatzteilen und anderen Fertigvorräten, sj. 2008, 25; ERNSTING/FELLINGER, Zur Bilanzierung von Entwicklungskosten in der Zulieferindustrie, Ubg 2008, 771; HAARMANN/SCHÜPPEN, Die Konsequenzen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes, JbFfSt. 2008/2009, 242; HERZIG, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; KARRENBROCK, Vollkostenansatz ante portas: Die Neuregelung der bilanziellen Herstellungskosten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, in SCHMIEL/BREITHECKER (Hrsg.), Steuerliche Gewinnermittlung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2008, 145; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Ermittlung der Anschaffungskosten, StBp. 2008, 333; MÄRTENS, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, in Neue Unternehmensbesteuerung – Gesetzesreform und Wandel der Rechtsprechung (Sächsische Steuertagung 2007), 2008, 221; STRAHL, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsbilanz und Auswirkungen auf die Steuerbilanz, KÖSDI 2008, 16290; WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen. Objektivierungskonzeption der Verlustantizipation durch außerplanmäßige Abschreibungen nach GoB und IFRS, Diss., Mannheim 2008; WITTWER, Auf der Suche nach dem Wirtschaftsgut Wald, FR 2008, 617;

CLAUSSEN et al., Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG, DB 2009, 2570; DÖRFLE/ADRIAN, Steuerbilanzpolitik nach BilMoG, Ubg 2009, 385; ERNSTING, Aktivierung von Entwicklungskosten in der Zulieferindustrie, JbFfSt. 2009/2010, 736; GÜNTHER, Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz nach dem BilMoG, Stbg. 2009, 395; HENNRICH, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Besteuerung, StB 2009/2010, 261; JEBENS, Die BFH-Bewertung von Handelsvorräten, sj. 2009, 29; KÖHLER, Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf den Einzelbewertungsgrundsatz, StBp. 2009, 9; KÖHLER, Die Prüfung des Vorratsvermögens, StBp. 2009, 309; STRAHL, Neues zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts, BeSt. 2009, 29; WEBER-GRELLET, Das BMF und die Maßgeblichkeit, DB 2009, 2402; WERTH, Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das BilMoG – Alle Klarheiten beseitigt?, DStZ 2009, 508; ERNSTING, Ausübung steuerbilanzieller Wahlrechte nach dem BilMoG, FR 2010, 1067; ERNSTING, Steuerbilanzpolitik unter dem BilMoG einschließlich Ausschüttungssperren, StJb. 2010/2011, 219; GABERT, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, Diss., Berlin 2010; GEBERT/BLASIUS, § 5 Abs. 1 – Neukonturierung des Maßgeblichkeitsprinzips, FR 2010, 408; HERZIG/BRIESEMEISTER, Reichweite und Folgen des Wahlrechtsvorbehalts nach § 5 Abs. 1 EStG, DB 2010, 917; HOFFMANN, Weichgespülter Teilwert, DB 2010, Heft 12, M1; HÜBNER, Währungsumrechnung und Folgebewertung nach BilMoG in Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2010, 1951; HÜTEMANN, Der Steuerstatus der politischen Parteien, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 321; KORTH, Verlustfreie Bewertung und Drohverlustrückstellung, AktStR 2010, 315; KÖHLER, Herstellungskosten nach BilMoG und nach steuerrechtlichen Bestimmungen, StBp. 2010, 74; KÜNKELE/ZWIRNER, Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), StuB 2010, 335; PHILIPPS, Änderung des steuerlichen Herstellungskostenbegriffs durch das BilMoG?, BBK 2010, 468; TIEDE, Das Lifo-Verfahren in der Handels- und Steuerbilanz, BBK 2010, 544; Diepenbrock, Überpreis und Teilwertabschreibung, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, 807; VELTE/SEPETAUZ, Das BMF und die Herstellungskosten, StuB 2010, 523; LANGE, Typisierende Kriterien für eine dauernde Wertminderung, EStB 2011, 83; LOHMANN/VON GOLDACKER/ROTTEMOSER, Durch Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuer sofort abzugsfähig, StB 2011, Nr. 7; HOFFMANN, Sale and buy back im Kfz-Handel, StuB 2011, 161; PATEK, Verlustfreie Bewertung von Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und schwebenden Geschäften, BFuP 2011, 282; SCHLOTTER, „Voraussichtlich dauernde Wertminderung“ bei börsennotierten Wertpapieren – Update zu BB 2008, 546 ff., BB 2011, 173; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung, DStR 2011, 534; VELTE, (Un-)Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Herstellungskosten für die steuerliche Gewinnermittlung, StBp. 2011, 65.

I. Vorräte als Bewertungsgegenstand

1. Vorbemerkungen

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bestimmt den Bewertungsgegenstand: Gemeint sind daher andere als die in Nr. 1 bezeichneten WG des Betriebs (... , Umlaufvermögen). Ferner muss es sich um einzelne WG des Umlaufvermögens handeln. Zum Begriff des UV s. § 247 Abs. 2 HGB und Anm. 255–256. Hierzu zählen auch das VV bzw. die Vorräte (s. § 266 Abs. 2 B. I. HGB und Anm. 966).

Zur Abgrenzung von AV und UV s. Anm. 253–256. Zu einzelnen WG s. Anm. 226.

Bewertungsergebnis: Bewertung der WG des Vorratsvermögens mit den AK (s. Anm. 283–303) oder HK (s. Anm. 454–464), vermindert um Teilwertabschreibungen, um die WG mit dem niedrigeren Teilwert (s. Anm. 554–620) anzusetzen.

965

966 **2. Begriffsmerkmale und -definitionen**

Begriffsmerkmale: Im Umkehrschluss zu WG des AV handelt es sich hierbei um WG, die nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, sondern umgesetzt und/oder verbraucht werden (arg e contrarium § 247 Abs. 2 HGB). Diese WG umfassen handelsrechtl. und stl. UV auch das Vorratsvermögen. Notwendige Begriffsmerkmale (subjektive und objektive Merkmale) für die Zugehörigkeit zum VV sind daher:

- nicht dauernd (s. Anm. 253)
- dem Geschäftsbetrieb zu dienen (s. Anm. 253)
- bestimmt („Zweckbestimmung“; s. Anm. 253).

Einzelheiten zur objektiven Komponente:

► *Bezug zum Geschäftszyklus:* Nach dem Wortlaut beinhalten Vorräte solche WG, die innerhalb des normalen Geschäftszyklus des Unternehmens verbraucht, verarbeitet und/oder veräußert werden sollen (ähnlich auch die Definition nach IAS 2.61), auch wenn dieser nicht eindeutig bestimmbar ist und der Einzelfallbetrachtung bedarf (s. Anm. 256 „Grenzfälle“). Der Geschäftszyklus kann in Bezug auf das verfolgte Sachziel eines bestimmten Unternehmens näher bestimmt werden (ähnlich auch BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47).

► *Kein Ausweis als Anlagevermögen auch:*

- ▷ *bei kurzfristigen internem Gebrauch:* Auch bei Veräußerungs-/Verbrauchsabsicht steht dem Ausweis als UV nicht der kurzfristige Gebrauch im Unternehmen entgegen (FG Hamb. v. 18.6.2007 – 2 K 107/07, nv., juris, nrkr.: bei Grundstück; FG München v. 20.4.2010 – 13 K 4288/07, EFG 2010, 2087, rkr.: bei selbstgeschaffenen Bildern eines Malers).
- ▷ *bei Hilfs-/Nebengeschäften:* Dies schließt die Bilanzierung von Hilfsgeschäften als Vorratsgegenstand ebenfalls nicht aus.
- ▷ *Kein Anlagevermögen* auch bei Ankauf von Wirtschaftsgütern zwecks Wiederverkaufs (FG München v. 20.4.2010 – 13 K 4288/07, EFG 2010, 2087, rkr.).

Unerheblich ist ferner

► *die Art des Vorrats,* so dass auch immaterielle WG wie Rechte (zB bei Herstellung von Gebäuden auf fremden Grund und Boden oder Herstellung von Software bei einem Softwarehersteller zum Verkauf) insoweit als Bilanzierungsgegenstand in Betracht kommen; auch Patente, Schutzrechte oder Urheberrechte können zum Vorratsvermögen gehören, wenn deren Weiterveräußerung (bei Auftragsproduktion) geplant ist.

► *die Klassifikation des Wirtschaftsguts nach HGB:* Für die stl. Bewertung unerheblich ist die Zuordnung des WG des Vorratsvermögens zu einer Position des Bilanzgliederungsschemas nach § 266 Abs. 2 B. I. HGB (s.u. „Zusammensetzung des Vorratsvermögens“). Zum Ausweis von Bauten auf fremden Grundstücken aber s.u. „Ausnahmen von der Zuordnung zum VV – Stichwort „Unfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“.

► *die Art der Geschäftstransaktion:* Bilanzierungsgegenstand kann auch eine einzelne Tauschaktion im Rahmen von mehreren (verbundenen) Geschäftstransaktionen (sog. Mehrkomponentengeschäft) sein, zB auftragsbezogene Entwicklung mit anschließender Serienlieferung (zur Def. von Mehrkomponentengeschäften vgl. WIRTH, Mehrkomponentengeschäft nach HGB, Steuerrecht und IFRS, Diss. 2011, S. 88 f.; vgl. auch Anm 986).

Zusammensetzung des Vorratsvermögens: Die Zusammensetzung des Vorratsvermögens ergibt sich aus § 266 Abs. 2 B. I. HGB (nach dem BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) wie folgt:

- (1) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
- (2) unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
- (3) fertige Erzeugnisse und Waren;
- (4) geleistete Anzahlungen.

Diese Gliederung ist dabei zunächst an ein typisches Produktions- und Handelsunternehmen angelehnt. Darüber hinaus umfasst die Bezeichnung „Vorräte“ auch „unfertige Leistungen“, welche den Bewertungsgegenstand in Dienstleistungsunternehmen ausmachen. Zu den „Vorräten“ rechnen auch „geleistete Anzahlungen“. Daneben trägt die Gliederung der unterschiedlichen Liquidierbarkeit der darunter zusammengefassten Gruppen von WG Rechnung (vgl. DUSEMOND/HEUSINGER-LANGE/KNOP in KÜTING/PFITZER/WEBER HdB V. § 266 HGB Rn. 64).

Einzelfälle:

- ▶ *Rob-, Hilfs- und Betriebsstoffe:* Zum Begriff „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ vgl. auch das handelsrechtl. Schrifttum zu §§ 266 Abs. 1, 275 Abs. 2 HGB, insbes. ADS VI. § 266 HGB Rn. 102–119, § 275 HGB Rn. 83–87 mwN; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 90 ff.; in stl. Hinsicht für die Auslegung hilfreich ist § 143 Abs. 2 AO; BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994 ff.; BMF v. 25.3.1976, BStBl. I 1976, 246 – Tz. 24.
- ▷ *Robstoffe* umfassen alle Stoffe, die unmittelbar in das Fertigerzeugnis oder das Sachanlagegut eingehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind – zB Holz für Möbel, Garne für Textilien. Unerheblich ist, dass die Stoffe nicht erworben, sondern im Produktionsprozess selbst gewonnen wurden (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502). Die Bilanzierung solcher Kuppel- bzw. Abfallprodukte richtet sich danach, ob diese im Zustand der Veräußerbarkeit sind, dann Fertigerzeugnisse, oder anderweitig in die Fertigung weiterer Produktion (zB als Beimischung in der chemisch-pharmazeutischen Industrie) eingehen, dann unfertige Erzeugnisse (vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 108; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 93). Bei Marktgängigkeit der Kuppelprodukte kommt uE auch ein Ausweis als Ware in Betracht. Auf den Grad der Wertschöpfung kommt es grds. nicht an. Auch Erzeugnisse der vorgelagerten Produktionsstufen, welche in die Erzeugnisse nur eingebaut werden (wie zB Getriebe, Reifen etc.), kommen dementsprechend als Rohstoffe in Betracht.
- ▷ *Hilfsstoffe* gehen ebenfalls unmittelbar in das Erzeugnis ein, jedoch als Bestandteile mit untergeordneter mengen- oder wertmäßiger Bedeutung (zB Schrauben, Farbe, Verpackungsmaterial).
- ▷ *Betriebsstoffe* gehen nicht unmittelbar in das Erzeugnis ein, werden jedoch zu dessen Herstellung verbraucht, ohne dabei selbst Bestandteil des WG zu werden – zB Schmiermittel, Brennstoffe, Strom. Zu den Betriebsstoffen gehören auch Büro- und Werbematerialien.
- ▶ *Waren* sind von Dritten bezogene WG, die im Unternehmen dazu bestimmt sind, ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung veräußert oder auf andere Weise (zB als Muster) abgegeben zu werden (vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 113 f.; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 106; MARX/DALLMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 266 HGB Rn. 78).

► *Unfertige Erzeugnisse* sind im Betrieb erstellte Produkte, die die im Betrieb vorgesehene endgültige Markt- bzw. Lagerreife noch nicht erreicht haben, obwohl sie bereits einen Be- oder Verarbeitungsprozess – wenn auch nur teilweise – durchlaufen haben (s. auch BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; v. 2.6.1978 – III R 8/75, BStBl. II 1979, 235, betr. Druckvorlagen für Zeitschriften); ihr betrieblicher Herstellungsprozess ist noch nicht beendet. „Wesentliche Frage für das Vorliegen von ‚unfertigen Erzeugnissen‘ ist, ob sich das Endprodukt in der Weise in seiner Entstehung befindet, dass das bis dahin Hergestellte bereits teilweise mit dem Fertigprodukt identisch ist und sich ihm gegenüber lediglich als ein ‚Weniger‘ darstellt“ (BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734, mit Hinweis auf BFH v. 18.6.1975 – I R 24/73, BStBl. II 1975, 809; es handelte sich um die Frage, ob Aufwendungen eines Unternehmens der Schallplattenindustrie für ausübende Künstler zur Schaffung eines aktivierungspflichtigen unfertigen Erzeugnisses geführt haben, was der BFH verneinte). Bei Dienstleistungserstellung schließt die Postenbezeichnung „unfertige Leistungen“ ein.

► *Fertige Erzeugnisse* sind selbsterstellte Produkte, die die vorgesehene endgültige Markt- oder Lagerreife erreicht haben, also abgabebereit sind; ihr Herstellungsvorgang ist beendet, also nicht so bei Wein oder Käse, bei denen der Herstellungsvorgang (Gärung bzw. Fermentation) über den einfachen Erzeugungsvorgang hinausgeht (Bilanzierung als unfertiges Erzeugnis; vgl. DUSEMOND/HEUSINGER-LANGE/KNOP in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 266 HGB Rn. 73). Hierzu zählen auch selbsterstellte Ersatzteile, die mit den Verkaufsprodukten abgegeben werden sollen.

► *Sonstige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens*: Tatsächlich ist damit der Kreis der zum VV zählenden WG noch nicht abschließend umrissen. So zählen zB bei Dienstleistungsunternehmen auch „in Arbeit befindliche Aufträge“ oder „nicht abgerechnete Leistungen“ zu den „Erzeugnissen“ des Vorratsvermögens (zur Anpassung des Gliederungsschemas aus handelsrechtl. Sicht vgl. insoweit § 265 Abs. 5 HGB). Ob es sich um „Forderungen“ handelt, kann strittig sein, wenn die Voraussetzungen der Forderungsrealisation noch nicht erfüllt sind. Mit der Forderungsrealisation kommt ein Ausweis als Vorrat nicht mehr in Betracht, da ein durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist (vgl. zur Forderungsrealisation § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; § 5 Anm. 1003). Entsprechend ist wie folgt zu unterscheiden:

▷ *Noch nicht abgenommene Leistungen*: Bei Werkverträgen ist der hM mit dem Ausweis als VV Recht zu geben, solange keine Abnahme nach § 640 BGB erfolgt ist.

▷ *Für fertige, aber noch nicht abgenommene Leistungen* sieht aber § 266 Abs. 2 HGB innerhalb des Vorratsvermögens keine Bezeichnung vor; sie sind jedoch nicht unter „fertige Erzeugnisse“ auszuweisen (so auch DUSEMOND/HEUSINGER-LANGE/KNOP in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 266 HGB Rn. 77; ebenso ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 108), sondern weiterhin als „unfertige Leistungen“. Dabei hindern geringfügige Nacharbeiten oder Annahmeverzug des Gläubigers nicht die Forderungsentstehung (ähnlich wohl auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 5 Rn. 270 „Forderungen: zu aktivieren, sobald sie (...) am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind“).

▷ *Abgenommene, aber noch nicht abgerechnete Leistungen* sind im Umkehrschluss unter den Forderungen auszuweisen. Die Abrechnung ist somit nicht entscheidend (vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 107; WEBER-

GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 5 Rn. 270, „nichtabgerechnete Lieferungen und Leistungen“; s. auch § 5 Anm. 1003).

- – Leihballagen: Diese gehören grds. zum AV. Sofern die Abnehmer auch das Recht zum Erwerb eingeräumt wird, kommt überdies ein Ausweis als Fertigerzeugnis oder Waren in Betracht. Vgl. ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 105.
- – Reparaturmaterial, Ersatzteile und Werkzeuge können uU zum VV gehören (s. OFD Düss./Köln/Münster, Bp-Kartei, Werkzeuge). Sofern diese auf eigengenutzte Geräte und Sachanlagen entfallen, kommt ein Ausweis als AV in Betracht. Sofern sich der Betrieb oder der Einsatz des WG auf die einmalige Nutzung während der Ausführung eines Auftrags beschränkt, liegt insoweit UV vor (ebenso KOZIKOWSKI/HUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 352).
- – Ausnahmen der Zuordnung zum Vorratsvermögen: Auf jeden Fall nicht zu den Vorräten, sondern zum übrigen UV zu zählen sind
 - – – WG, die außerhalb des normalen Absatzprogramms liegen. Hierzu zählen zB im Rahmen von Kompensationsgeschäften erworbene Waren (nicht aber bei regelmäßigem Erwerb und/oder bei Hilfgeschäften) oder Heizölbestände bei Vermögensverwaltungsgesellschaften (vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 113; ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VIII. § 266 HGB Rn. 106).
 - – – Unfertige Bauten auf fremdem GruBo: Der Ausweis von (teilmfertigen) Bauten auf fremdem GruBo ist umstritten. Die frühere Ansicht der FinVerw., wonach als Forderungen auszuweisende Vorräte in Höhe der HK der teilmfertigen Bauten, jedoch ohne Gewinnrealisierung vorliegen – ungeachtet der zivilrechtl. Sichtweise – wird abgelehnt (vgl. Anm. 964). Bedeutsame stl. Behandlungsunterschiede ergeben sich dadurch aber nicht. Zur verlustfreien Bewertung mit dem Teilwert entsprechend der retrograden Methode vgl. Anm. 1011 „Verkaufserlöse bei halbfertigen Bauten auf fremdem Grund und Boden“.

Rechtsprechung: Vgl. BFH v. 28.11.1974 – V R 36/74, BStBl. II 1975, 398; BFH v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784; für Ausweis als Forderung in StB; BFH v. 7.9.2009 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; offen.

Schrifttum: Ausweis als Vorratsvermögen befürwortend ADS V. § 266 HGB Rn. 109; DUSEMOND/HEUSINGER-LANGE/KNOP in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 266 HGB Rn. 72; ebenso ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 247 HGB Rn. 66 mwN.

Finanzverwaltung: BMF v. 14.11.2000, BStBl. I 2000, 1514; Ausweis als Forderung.

II. Aktivierung des Vorratsvermögens und Vereinfachungsregelungen (Grundsatz der Wesentlichkeit) 967

Die Bilanzierung von WG des Vorratsvermögens erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen (s. auch § 5 Anm. 300–318; § 5 Anm. 350–367).

Bei der einzelnen Erfassung von WG, die grds. aktivierungspflichtig sind, gibt es folgende Durchbrechungen:

- Bewertungserleichterungen (s. Anm. 115 ff.; zu Verbrauchsfolgeverfahren, insbes. Lifo s. Anm. 1121 ff),
- Inventarisierungserleichterung und
- Grundsatz der Wesentlichkeit.

Inventurerleichterung: Es sind insbes. Stichprobenverfahren erlaubt (vgl. § 241 Abs. 1 Satz 1 HGB; UHLIG in Beck-HdR, B 220 Rn. 123 mwN). Zu den handelsrechtl. Anforderungen dieses Verfahrens bei der Vorratsinventur s. Stellungnahme HFA/IdW 1/1990, WPg. 1990, 143 ff.

Grundsatz der Wesentlichkeit: Es müssen zwar grds. alle vorhandenen WG des Vorratsvermögens aktiviert und entsprechend gesondert aufgezeichnet werden (vgl. zu entsprechenden Pflichten §§ 240, 246 HGB bzw. § 143 AO). Dies setzt voraus, dass WG einzeln aufgenommen und inventarisiert werden. Doch dürfen an die Inventarisierung keine unzumutbaren Anforderungen gestellt werden (BFH v. 21.5.1957 – I 56/57 U, BStBl. III 1957, 237). Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit erlaubt nämlich unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls vereinfachte Inventuraufnahme und -bewertung (vgl. § 241 Abs. 1 HGB). Daher ist auch der Grundsatz der Wesentlichkeit ein anerkannter Grundsatz, der eine Ausnahme von der Aktivierungspflicht insoweit gebietet (ebenso der entsprechenden Hinweis in R 5.3 Abs. 4 EStR „Inventur“; keine Beanstandung der Inventur bei unwesentlichen Mängeln). Siehe auch § 5 Anm. 224–225.

Ausnahme bei Landwirten: Außerdem räumt die FinVerw. buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten (§ 141 AO) als Inventurerleichterung bei Vorräten aus Vereinfachungsgründen ein stl. Wahlrecht ein, selbstgewonnenes, nicht zum Verkauf bestimmtes VV ebenso wie die stehende Ernte und das Feldinventar zu aktivieren (BMF v. 16.11.1993, BStBl. I 1993, 933; s. BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, mwN; FG Sachsen-Anhalt v. 10.4.2003 – 3 K 467/01, nv., juris, rkr.; MEIER, Inf. 2005, 106). Die Ausnahme wird damit begründet, dass die Nichtbilanzierung durch die annähernd gleichbleibende Höhe der anzusetzenden Beträge zu Beginn und aE eines Wj. ohne Gewinnauswirkung bleibt (FG Meckl.-Vorp. v. 3.7.2002 – 1 K 25/99, EFG 2002, 1368, rkr.).

Weitere Ausnahmen:

► *Keine Anwendung des Abs. 2 bei geringwertigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens?:* Nach LANGEL, StbJb. 1983/84, 210 (ebenso BIENER, FS Moxter, 1994, 129), soll für Stichtagsbestände an Büro- und Werbematerialien kein Ansatz erforderlich sein (keine WG, Verbrauchsgüter, Buchführungsvereinfachung); selbst bei bejahter Ansatzpflicht sei der bei Unternehmensveräußerung angesetzte Wert und damit der Teilwert erfahrungsgemäß gleich null; uE unzutreffend: Eine Bilanzierung ist der Bewertung vorgeschaltet (ebenso im Ergebnis WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 543; dh., Büro- und Werbematerialien sind aktivierungspflichtige WG, wenngleich ihr Teilwert mit null zu bewerten ist (vgl. zB Nachweise bei Anm. 1025 „Ärzttemuster“, „Werbemittel“).

► *Nichtbeanstandungsgrenze:* Zur Rationalisierung der stl. Bp. konnte früher nach Anweisungen der FinVerw. beim VV von einer Nachaktivierung bis zu 3000 DM je Bilanzposten abgesehen werden (KOCH, DStZ 1981, 293; BMF v. 4.12.1979, StEK AO 1977 § 194 Nr. 2 – Tz. 3.142). Dies wird uE nicht mehr gewährt (zB BP-Kartei Waren – Tz. I. 1.: Auch kleine Bestände sind aufzunehmen mit Verweis auf BFH v. 26.8.1975 – VIII R 109/70, BStBl. II 1976, 210).

III. Bewertungsgrundsätze für das Vorratsvermögen

1. Überblick über allgemeine Bewertungsregeln

968

Die Bewertung des Vorratsvermögens erfolgt gem. Abs. 1 Nr. 2 grds. mit den primären Wertmaßstäben gem. Abs. 1 Nr. 2

- Anschaffungskosten (s. Anm. 260–303) oder
- Herstellungskosten (s. Anm. 454–469)

wie in der HBil. (§§ 253 Abs. 1 Satz 1 iVm. 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) und daher als Form der materiellen Maßgeblichkeit (s. näher § 6 Anm. 46–50).

Als sekundärer Wertmaßstab (§ 10 BewG) ggf. Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (s. allg. Anm. 554–621, 767–772, 910).

Strenges Niederwertprinzip: Welcher der hiernach ermittelten Werte im Einzelfall anzusetzen ist, kann str. sein, wenn die Werte, welche aus primären und sekundären Wertmaßstäben abgeleitet wurden, sich unterscheiden. Nach dem handelsrechtl. Niederwertprinzip ist wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ *Handelsrechtlich* sind für das AV das gemilderte Niederwertprinzip gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB und für das UV das strenge Niederwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 HGB zu beachten (s. Anm. 561–562).
- ▶ *Steuerlich* ist durch die Änderung des BilMoG eine Änderung der Maßgeblichkeit eingetreten.

Rechtslage vor BilMoG: Bislang wurde von der hM unter Bezug auf den materiellen und formellen Maßgeblichkeitsgedanken in § 5 Abs. 1 im Rahmen der stl. Gewinnermittlung angenommen, dass sich das stl. Abwertungswahlrecht in Abs. 1 Nr. 2 beim UV wegen des handelsrechtl. geltenden strengen Niederwertprinzips (s. § 253 Abs. 3 HGB) zu einer Abwertungspflicht wandelte (so auch R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR; bestätigend insoweit BFH v. 5.5.2004 – XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22; s. ausf. auch Anm. 562). Zur Rechtslage nach dem StEntG 1999/2000/2002 vgl. JAKOBS/LORBACHER, GmbHR 1998, 1204.

Rechtslage nach BilMoG für Bilanzierende nach § 5 Abs. 1: Nach der Neufassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 durch das BilMoG (s. Anm. 51 und § 5 Anm. 62) besteht str. nach der Auffassung der FinVerw. nunmehr ein selbständig ausübbares Wahlrecht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 („... kann ...“), einen niedrigeren Teilwert für Forderungen des AV und UV unter der Voraussetzung einer voraussichtlich dauernde Wertminderung anzusetzen (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15; ebenso HERZIG/BRIESEMEISTER, Ubg 2009, 159 [163]; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2010, 917; zur Kritik s. Anm. 51). Sofern dieser Spielraum in der StBil. ausgenutzt wird, fallen handelsrechtl. und stl. Wertansatz zwangsläufig auseinander.

Zum Meinungsstand bezüglich der Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 vgl. Anm. 51 u. § 5 Anm. 62f. Daneben vgl. auch VELTE, StBp. 2011, 65; ERNSTING, StJb. 2010/2011, 219 (224); HENNRICHS, StB 2009/2010, 261 (267); zur Steuerbilanzpolitik vgl. DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 (390); WERTH, DSzZ 2009, 508.

Rechtslage nach BilMoG für Bilanzierende nach § 4 Abs. 1: Das stl. Wahlrecht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 galt bislang bereits für originär nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO Buchführungspflichtige oder freiwillig buchführende Stpfl., da hierbei Abs. 1 Satz 1 als einzelsteuergesetzliche Regelung die Pflichtenanwendung der §§ 238, 240 Abs. 1 und §§ 243–256 HGB gem. § 141 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 verdrängt (ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 577; WERNDL in KSM, § 6 B 411, § 5 Rn. 37; R 6.8 Abs. 1 Satz 5 EStR; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 141 AO

Rn. 10–18: keine Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit). Durch die Änderung im Zuge des BilMoG hat sich dadurch nichts verändert. Vielmehr stimmen die stl. Bewertungsvorschriften im Bereich der Vorratsbewertung im Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 nunmehr nach Auffassung der FinVerw. überein (str.).

Anwendung von materiellen Bewertungsregeln: Das VV wird daneben nach den allg. für WG des UV geltenden Grundsätzen bewertet. Insbesondere gelten

- das Stichtagsprinzip (s. § 5 Anm. 210–210e),
- die Grundsätze der Einzelbewertung (s. § 5 Anm. 217–217a) und
- der Bewertungsstetigkeit (s. § 5 Anm. 214).

Sonstige materielle Bewertungsregeln: Für WG des Vorratsvermögens kommen neben der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) auch bestimmte Wertermittlungsverfahren zur Bewertungsvereinfachung wie die Gruppenbewertung (vgl. § 240 Abs. 4 HGB; R 6.8 Abs. 4 EStR; s. Anm. 115–134), die Durchschnittsbewertung (R. 6.4 Abs. 3 Satz 3 EStR; s. Anm. 135–142), die Festwertbildung (§ 240 Abs. 3 HGB, H 6.4 „Festwert“ EStH; s. Anm. 145–173) und uU die Lifo-Bewertung (§ 256 HGB, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a; s. Anm. 210, R 6.9 EStR, H 6.9 EStH) unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht (s. Anm. 101), vgl. auch zur Fest- und Gruppenbewertung WINKELJOHANN/KLEINS in Beck-BilKomm. VIII. § 240 HGB Rn. 71–141. Während die Gruppenbewertung primär eine Vereinfachung in Bezug auf die Aufstellung des Inventars darstellt, kann diese ebenfalls als Bewertungsvereinfachung im Wege einer Gruppen-Durchschnittsbewertung verstanden werden (§ 256 Satz 2 HGB; ebenso R 6.4 Abs. 4 Satz 1 EStR; WINKELJOHANN/KLEIN in Beck-BilKomm. VIII. § 240 HGB Rn. 130). Im Gegensatz hierzu ist die Durchschnittsbewertung ein reines Bewertungsverfahren als Schätzverfahren im Vergleich zur Einzelbewertung der WG (s. Anm. 141). Zu Wertermittlungsmethoden als Vergünstigungen s. SCHNEIDER, StuW 1996, 145.

Stichtagsprinzip wurde durch Modifikation im Wege des StEntG 1999/2000/2002 durch das Merkmal „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ als Voraussetzung einer TW-Abschreibung weiter eingeschränkt (krit. s. PAUS, NWB 2000, 2447; SCHÖN, FS Lang, 2010, 301). Die FinVerw. hat dabei im Schreiben des BMF v. 25.2.2000 (BStBl. I 2000, 372) ihre Auffassung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dargelegt, die im Schrifttum teilweise heftig umstritten wird.

Hinweise zur Rechtsentstehung: Nach der Gesetzesbegründung zum StEntG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23) soll die Gesetzesänderung den Ausschluss der Teilwertabschreibung bezwecken mit Verweis darauf, dass sich die Besteuerung in erster Linie nach der Leistungsfähigkeit des Stpfl. richten müsse. Damit unvereinbar sei dementsprechend das handelsrechtl. Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und damit auch das Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 HGB). Grundsätzlich sei erst die Realisation des Verlusts stl. zu berücksichtigen. Die zuvor ergangene einschlägige BFH-Rspr., die lediglich die Ausschaltung von Zufallskursen als am Bilanzstichtag bezweckte, erreichte damit den Gesetzgeber nicht.

Voraussichtlich dauernde Wertminderung: Hierunter versteht das BMF v. 25.2.2000 (BStBl. I 2000, 372 – Tz. 3) das voraussichtlich nachhaltige Absinken des Werts des WG unter den maßgeblichen Buchwert; also nicht nur ein kurzfristiges, vorübergehendes Sinken des Börsen- oder Marktpreises bzw. der Einkaufspreise. Dieses Tatbestandsmerkmal wird von der FinVerw. wiederum nach den teilweise von der Rspr. entwickelten Grundsätzen (s.u.) ausgelegt. Das BMF v. 25.2.2000 (BStBl. I 2000, 372 – Tz. 23) vertritt dabei folgende Auffassung:

Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangehenden Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Zusätzliche Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten, dh. innerhalb des Nachbetrachtungszeitraums, zu berücksichtigen. Allgemeine Marktentwicklungen, zB Kursschwankungen von börsennotierten WG des UV, sind zusätzliche Erkenntnisse und als solche in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der WG zum Bilanzstichtag einzubeziehen (abl. für Wertpapiere SCHLOTTER, BB 2011, 173).

Relevanz der Stetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) könnte sich ergeben im Zusammenhang mit der Frage, ob die TW-Abschreibung – unveränderte Verhältnissen vorausgesetzt – in den folgenden Jahren nachgeholt werden kann, wenn in Ausübung des Wahlrechts nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf eine TW-Abschreibung verzichtet wird. Die FinVerw. will hierbei prüfen, ob ggf. eine willkürliche Gestaltung vorliegt (vgl. BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15). Dies ist umstritten (verneinend DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2009, 385 [391]; ERNSTING, StbJb. 2010/2011, 219 [227] mwN; GEBERT/BLASIUS, FR 2010, 408 [413]).

Einheitliche Bewertung für Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5: Zusammenfassend gilt bzgl. der Voraussetzung einer Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen nach der Rechtslage BilMoG Folgendes:

Art der Gewinnermittlung		Stpfl. nach § 5 Abs. 1		Stpfl. nach § 4 Abs. 1	
Dauer der voraussichtl. Wertminderung		dauernd	nicht dauernd	dauernd	nicht dauernd
Abwertung auf niedrigeren Teilwert	HBil.	Pflicht	Pflicht	–	–
	StBil.	Wahlrecht (str.)	Verbot	Wahlrecht	Verbot

2. Ermittlungsmethoden für AHK und Teilwert

969

Die Ermittlungsmethoden für die primären und sekundären Wertmaßstäbe (s. Anm. 970) sind vom Gesetz nicht vorgegeben. Einmal können die Wertmaßstäbe

- progressiv, dh. ausgehend von den konkret angefallenen und individuell nach dem Einzelbewertungsgrundsatz zugerechneten Kosten bzw. Aufwendungen und durch anschließenden Aufschlag ermittelt werden, oder auch
- retrograd, dh. ausgehend von der geplanten Verwendungsmöglichkeit (geplanter Verkaufspreis) sein.

Diese Unterscheidung kann gleichzeitig auf AHK und Teilwert als Wertmaßstäbe angewendet werden (s. Anm. 110–113, 973, 976 und 1004). Die für einzelne Wertmaßstäbe von Vorräten anwendbaren Arten von Ermittlungen zeigt somit die nachfolgende Übersicht, wobei die Vorräte nach Typengruppen in beschaffte und selbsterstellte Vorräte einerseits und absatzbestimmte und verwendungsbestimmte andererseits unterteilt werden.

Wertmaßstäbe	Beschaffte Vorräte		Selbsterstellte Vorräte		
	absatzbestimmt	verwendungsbestimmt	absatzbestimmt	verwendungsbestimmt	
AHK	1	AK-Ermittlung		HK-Ermittlung	
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
Teilwert	2a	Wiederbeschaffungskosten-Ermittlung		Wiederherstellungskosten-Ermittlung	
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
	2b	Verkaufswertdeckungsrechnung	Ermittlung der Verwendungs-wertminderung	Verkaufswertdeckungsrechnung	Ermittlung der Verwendungs-wertminderung
		a) progressiv		a) progressiv	
		b) retrograd		b) retrograd	
	2c		Ermittlung des Mindestwerts		Ermittlung des Mindestwerts

970 3. Teilwertabschreibung (Abschreibung)

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verlangt neben der Ermittlung des AHK die Ermittlung bzw. Ableitung eines Teilwerts als niedrigeren Wert. Bei der Ableitung dieses Werts ist insoweit die Frage nach der Bestimmung

- der relevanten Wertverhältnisse sowie
- des vorrangig anzusetzenden (Teil-)Werts bei Vorhandensein verschiedener Teil-Werte (zum Problem der Teilwert-Bestimmung s. auch Anm. 582) von Bedeutung.

Bestimmung der relevanten Wertverhältnisse für den Teilwert: Bei der Frage der Ableitung der (Vergleichs-)Wertmaßstäbe stellt sich das Problem, welche Wertverhältnisse einer Bewertung zum niedrigeren Teilwert iSd. Abs. 1 Nr. 2 zugrunde gelegt werden müssen:

► *Handelsrechtlich* hat sich dabei im Lauf der Jahre in Schrifttum und Praxis eine differenzierte Handhabung der einzelnen WG des Vorratsvermögens entwickelt (vgl. BRÖSEL/OLBRICH in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 253 HGB Rn. 638; KOZIKOSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 516 f.; MARTEN/KÖHLER, DB 2001, 2522 f.; WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 121). Danach gilt die

1. beschaffungsmarktorientierte Bewertung für
 - – Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und
 - – unfertige und fertige Erzeugnisse, soweit auch Fremdbezug möglich wäre;
2. absatzmarktorientierte Bewertung für
 - – unfertige und fertige Erzeugnisse und
 - – Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen;
3. beschaffungs- und absatzmarktorientierte Bewertung (= doppelte Maßgeblichkeit) für

- – Handelswaren und
 - – Überbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen.
- ▶ *Steuerlich* wurden diese Regeln als GoB anerkannt und mit wenigen Abweichungen übernommen (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 5 V 3a und b; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 252).
- ▷ *Wie im Handelsrecht ist auch steuerlich grds. der niedrigere Wert anzusetzen* (s. Anm. 618 f.), der sich nach den Berechnungsweisen 2a und 2b (s. Tabelle in Anm. 969) ergibt, (glA KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 252; EULER, ZfbF 1991, 191 [209 f.]). Hierin sieht man keinen Verstoß gegen das Stichtagsprinzip (ähnl. BEISSE, FS Moxter, 1994, 19; aA KESSLER, DStR 1994, 1289). Das folgt ebenfalls aus der für die Teilwertermittlung maßgeblichen Bewertungsfiktion des gedachten Erwerbers, der nur den niedrigeren Wert zwischen Reproduktions- und Verwendungs- bzw. Absatzwert vergüten würde (s. Anm. 614–616). Hierbei sind jedoch nachstehende Nuancen – abhängig von der Art des bilanzierten WG – zu beachten.
- ▷ *Rob-, Hilfs- und Betriebsstoffe*: Hierbei soll prinzipiell der Teilwert aus den nachhaltig gesunkenen Wiederbeschaffungskosten, die aus Börsen- oder Marktpreisen des Beschaffungsmarktes der jeweiligen Unternehmensstufe abzuleiten sind, als Anhaltspunkt für die sekundäre Bewertung herangezogen werden (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH und H 6.7 „Schätzung“ EStH: Einzelveräußerungspreis als wertmäßige Untergrenze nach BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33); ebenso EULER, ZfbF 1991, 191 [209]; mangels Objektivierbarkeit des zurechenbaren Aufwandsüberschusses). Daneben soll, wie bei anderen Vorratsgütern, der niedrigere Teilwert aus den späteren Absatzpreisen abzuleiten sein (LEFFSON, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987, 423; ebenso EULER, ZfbF 1991, 191; einschränkend KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 252, 262 bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, sowie bei Nebengeschäften und Fällen von Verlustprodukten).
- ▷ *Eigenerzeugnisse* (fertige und unfertige Erzeugnisse und Leistungen): Bei unfertigen Erzeugnissen wird als Teilwert der Betrag vermutet, der zur Wiederbeschaffung erforderlich ist (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH). Bei nicht gängigen selbsterstellten Erzeugnissen ist dies der Wiederherstellungswert, der im Rahmen der zulässigen Grenzen für die HK ermittelt werden kann, und zwar retrograd oder progressiv (s. Anm. 615). Anzusetzen sind die Selbstkosten als Vollkosten. Dieser sog. Reproduktionswert kann unter den ursprünglichen Kosten liegen, wenn die Kosten nachhaltig gesunken sind (BFH v. 14.2.1956 – I 239/54 U, BStBl. III 1956, 102; v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442; zu sinkenden Rohstoffpreisen s. BFH v. 17.7.1956 – I 292/55 U, BStBl. III 1956, 379). Aber auch aus gesunkenen Verkaufspreisen lassen sich Abschreibungsgrenzen gewinnen, um die fertigen Erzeugnisse mit dem Teilwert anzusetzen (sog. retrograde Wertermittlung; s. H 6.8 „retrograde Bewertungsmethode“ EStH). Dementsprechend bestimmt der Absatzmarkt den Teilwert für solche WG, die zur Veräußerung bestimmt sind (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 548 f.). Ob die doppelte Maßgeblichkeit auch für Überbestände von fertigen und unfertigen Erzeugnissen gilt, ist stl. noch nicht geklärt (s. zur handelsrechtl. Diskussion WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 115). Aus dem Teilwertbegriff als Verlustantizipationsmaßstab dürfte ebenfalls eine Absatzmarktorientierung folgen.

- ▷ *Handelswaren*: Bei Handelswaren als klassischem Fall der doppelten Maßgeblichkeit ist eine Orientierung am Absatz- und Beschaffungsmarkt sinnvoll (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 EStH; ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 548). Zur Diskussion im Handelsrecht vgl. WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 115. Eine weitergehende Abwertung bei Überständen an Handelswaren bedarf es nicht, da die Wertminderungen implizit in der verlustfreien Bewertung enthalten ist (ebenso für das Handelsrecht vgl. BRÖSEL/OLBRICH/ZÜNDORF in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 253 HGB Rn. 661). Zur Teilwertbewertung s. Anm. 1010.
- ▷ *Nicht zum Absatz bestimmte Wirtschaftsgüter* wie Ärztemuster sind jedoch weiterhin reproduktionsorientiert zu bewerten, dh. mit den HK oder den niedrigeren Reproduktionskosten als Teilwert (ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 549 aE; s. Anm. 1025 „Ärztemuster“).

Hinsichtlich der hier vertretenen Auffassung erfolgt die Teilwertermittlung bei den einzelnen WG des Vorratsvermögens, sofern nicht Sonderfälle gegeben sind, anhand folgender Marktverhältnisse und Wertmaßstäbe:

Art des Vorratsvermögens	Marktbewertung	Maßstab für Teilwert
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	a) Externer Beschaffungsmarkt (grds.)	Wiederbeschaffungskosten
	b) Absatzmarkt (Ausn.)	Netto-Veräußerungserlös
Unfertige Erzeugnisse und Leistungen	a) Interner Beschaffungsmarkt	Wiederherstellungskosten
	b) Absatzmarkt	Netto-Veräußerungserlös
Fertige Erzeugnisse, Waren	a) Interner und externer Beschaffungsmarkt	Wiederherstellungskosten
	b) Absatzmarkt	Netto-Veräußerungserlös

Herleitung des Wertansatzes/Bewertungshierarchie: Nach Ableitung der relevanten Wertverhältnisse ist die konkrete Bewertung (Bepreisung) für das einzelne WG bzw. Gruppe von WG – bei Gruppenbewertung – des VV durchzuführen. Hierbei ist fraglich, welcher Wertansatz auf Basis der relevanten Wertverhältnisse anzusetzen ist, wenn hiervon mehrere zur Verfügung stehen. Es geht daher um das Verhältnis von internen Wertermittlungen zu extern verfügbaren Marktpreisen im Hinblick auf den stl. Wertansatz. Der handelsrechtl. Vorrang der Marktpreisbewertung (vgl. § 253 Abs. 4 HGB) wird uE auch stl. als GoB zu übernehmen sein. Sofern sich kein Markt-/Börsenpreis – auch nicht aus solchen indirekt – ableiten bzw. feststellen lässt, ist auf interne Ermittlungen des Wertansatzes zurückzugreifen. Dies dürfte insbes. bei individuell gefertigten Produkten der Fall sein, für die sich kein vergleichbarer Marktpreis unmittelbar ermitteln lässt. Zur Ableitung des Teilwerts bei unzureichenden Verkaufserlösen s. Anm. 1013.

971 **4. Teilwert-Zuschreibung (Wertaufholung)**

Teilwertzuschreibung nach erfolgter Teilwertabschreibung: Durch die Änderung des BilMoG wurde Abs. 1 Nr. 2 von der HBil. entkoppelt und bei Gewinnermittlern nach § 5 zu einem stl. Wahlrecht umgestaltet. Eine Abwertung auf den niedrigeren Teilwert ist nunmehr – wie auch schon bisher für § 4 Abs. 1-Gewinnermittler – nicht mehr zwingend notwendig, auch wenn eine vo-

raussichtlich dauernde Wertminderung (vgl. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372; CATTELAENS, DB 1999, 1185 ff.) vorliegt. Es ist dementsprechend für die Anwendung der Teilwert-Zuschreibungspflicht gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 entscheidend, ob zuvor eine Teilwertabschreibung erfolgt ist. Nur in diesem Fall greift die Zuschreibungspflicht ein, sofern nicht der Nachweis eines niedrigeren Teilwertansatzes durch den Stpfl. gelingt.

Die folgende Tabelle fasst die seit dem StEntG 1999/2000/2002 unverändert geltende Rechtslage im Hinblick auf die Teilwertzuschreibung synoptisch zusammen. Insgesamt zeigt sich, dass ein strikter „Bewertungsvorbehalt“ mit der Folge einer für alle Stpfl. geltenden Zuschreibungspflicht, sofern zuvor eine TW-Abschreibung erfolgt ist, greift:

Art der Gewinnermittlung		Stpfl. nach § 5 Abs. 1		Stpfl. nach § 4 Abs. 1	
Dauer der Werterholung		dauernd	nicht dauernd	dauernd	nicht dauernd
Zuschreibung auf höheren Teilwert	HBil.	Pflicht	Pflicht	–	–
	StBil.	Pflicht	Pflicht	Pflicht	Pflicht

IV. Bewertung mit Anschaffungskosten

1. Begriff und Anwendungsbereich

972

Begriff der Anschaffungskosten: Zurückgegriffen wird auf die Begriffsbestimmung durch das Handelsrecht (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, s. Anm. 271; ebenso BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895); zu den AK allg. s. Anm. 260–269.

Anschaffungskosten als Bewertungsmaßstab für Vorräte kommen idR nur bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, fremdbezogenen Bauteilen und Waren in Frage, die im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs erworben wurden. Die AK umfassen idR den Anschaffungspreis zzgl. ANK sowie ggf. später entstandene nachträgliche AK, soweit sie der WG einzeln zugeordnet werden können und sind um die sog. AK-Minderungen zu kürzen (vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; s. Anm. 284 ff.). Insofern unterscheiden sie sich von den HK dadurch, dass keine Gemeinkosten einbezogen werden (s. Anm. 277; zu Ermittlungsverfahren der AK s. Anm. 973 mwN).

Beginn der Anschaffung: Siehe Anm. 274; s. auch Anm. 974 „Lagerkosten“.

Nicht zu den Anschaffungskosten gehören bei Vorräten insbes.

▶ *Gemeinkosten der Beschaffung* (stRspr.: RFH v. 4.2.1939, RStBl. 1939, 321; BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; H 6.2 „Gemeinkosten“ EStH; zust. SIEGEL, FS Baetge, 2007, 601); bedeutsam ist dabei die Abgrenzung zu den aktivierungsfähigen bzw. -pflichtigen (Einzel-)Nebenkosten der Anschaffung: es sind daher als Abgrenzungskriterium nur solche Aufwendungen als zurechenbar zu behandeln, die sich zweifelsfrei, ohne ihre Maßeinheiten (Menge oder Preis) zu schätzen, den einzelnen WG direkt zuordnen lassen (BFH v. 31.7.1967 – 1219/63, BStBl. II 1968, 22);

▷ *Abgrenzung:* Das Einbeziehungsverbot gilt nicht für Gemeinausgaben, dh. für solche Ausgaben, die im Rahmen der Anschaffung von mehreren WG anfallen wie Transportkosten (vgl. auch Anm. 277 und 292).

- ▶ *Reisekosten des Warenbeschaffungsbereichs* (BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422); jedoch dann AK, wenn dem zu erwerbenden WG direkt zurechenbar (s.u.);
- ▶ *nach der Anschaffung anfallende Aufwendungen*, die nicht der Bereitstellung zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung dienen;
- ▶ *Aufwendungen, die der Vorbereitung der Veräußerung dienen*, zB für die Versendung nach auswärtigem Lager;
- ▶ *Aufwendungen für die Finanzierung sowie allgemeine Geldbeschaffung* (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; für HK H 6.3 „Geldbeschaffungskosten“ EStH); ausnahmsweise können auch AK vorliegen (s.u.);
- ▶ *Anzahlungen für gekaufte Ware* (glA für HK BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830).

Nebenkosten der Anschaffung der Vorräte gehören ebenfalls zu den AK, soweit sie dem WG einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB; H 6.2 „Nebenkosten“ EStH; s. Anm. 292). Auch dieser Begriff ist in Ermangelung einer abweichenden Definition anhand des Handelsrechts auszulegen (stRspr. zuletzt BFH v. 19.12.2000 – IX/R 100/97, BFH/NV 2001, 699). Es gilt zu beachten, dass es sich dabei um Aufwendungen handeln muss, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen, insbes. zwangsläufig mit der Anschaffung anfallen (BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Nicht ausreichend ist demnach ein bloßer kausaler Zusammenhang (ebenso ORDELHEIDE, FS Felix, 1989, 223 [225]; so aber noch BFH v. 6.2.1987 – III R 203/83, BStBl. II 1987, 423). Dies ist uE zutreffend, da die Begr. von Nebenkosten mittels Kausalität anderenfalls ausufern könnte. Die wirtschaftliche Betrachtung ist daher zweckentsprechend, jedoch nicht vollständig objektivierbar. Beim VV kommen vor allem die Aufwendungen für Transport, Versicherung, Verpackung, Zoll und Vermittlung in Betracht, jedoch nur insoweit, als es sich um direkt zurechenbare Aufwendungen (Einzelkosten) handelt (s.o.; BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl. II 1972, 422). Sie können nur aktiviert werden, wenn auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können (H 6.2 „Nebenkosten“ EStH; BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808). Zu Einzelfragen s. die Hinweise in Anm. 284 und 292–296; zur Pauschalierung s.u.

Nicht zu den Anschaffungsnebenkosten gehören bei Vorräten insbes.:

- ▶ *Kosten der Rechtsverteidigung nach erlangter Verfügungsmacht* (arg.: Anschaffungsvorgang ist mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abgeschlossen); ebenso Kosten für die Zwischenlagerung von Gegenständen nach erlangter Verfügungsmacht;
- ▶ *Kosten für die Qualitätskontrolle*, sofern die Risiken von Qualitätsmängeln aufgrund von Vereinbarungen im Kaufvertrag ausschließlich beim Käufer liegen (anders aber, wenn die Qualitätskontrolle im Wesentlichen die Funktion hat festzustellen, ob die im Kaufvertrag zugesicherten Eigenschaften des gekauften WG vorliegen; vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, B 162 Rn. 24);
- ▶ *Lagerkosten ab dem Zeitpunkt der endgültigen Einlagerung* (vgl. instruktiv hierzu BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22). Erfassungsschwierigkeiten ergeben sich dabei hinsichtlich der Kosten für die Warenverteilung durch Verteilager in Handelsunterunternehmen (ebenso SAURE, StBp. 2007, 48). Entscheidend für die Abgrenzung von als ANK zu erfassender Aufwand vom sofortabziehbaren Aufwand ist das Merkmal der Betriebsbereitschaft innerhalb

des AK-Begriffs (s. Anm. 276). Nach der Lesart des BFH v. 31.7.1967 (I 219/63, BStBl. II 1968, 22) ist eine betriebsindividuelle Betrachtung anzustellen. In diesem Sinne ist dieses Merkmal is erstmaliger Verkaufsfähigkeit zu sehen (ebenso SAURE, StBp. 2007, 48). Somit sind alle Kosten (Lager-/Transportkosten), die zur Zwischenlagerung/-verteilung und Überbrückung der räumlichen Distanz zwischen Zentrallager und Filiale anfallen, iwS ANK iSd. § 255 Abs. 2 HGB.

Anschaffungskostenminderungen: Siehe Anm. 289 „Preisnachlässe“.

▶ *Keine Anschaffungskostenminderungen sind:*

- ▷ *Verkaufsrabatt* (bei der Bewertung von Anlagevermögen, BFH v. 15.5.1963 – I 69/62 U, BStBl. III 1963, 503);
- ▷ *Genossenschaftliche Warenrückvergütung* (BFH v. 14.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554: insoweit kein Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur an die Genossen); ähnlich für Beiträge an Erdölbevorratungsverband (EVB-Beiträge, BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349).

Zeitpunkt der Beendigung der Anschaffung: Siehe Anm. 276 aE.

2. Ermittlung der Anschaffungskosten

973

Ermittlungsmethoden unterschiedlicher Art bestehen bei Waren in Form der

- progressiven und
- retrograden Methode.

Siehe auch Anm. 110 und 969.

Statt des üblichen, vom Anschaffungspreis über ANK und AK-Minderungen zu den AK fortschreitenden Berechnungsgangs (progressives Verfahren, s. Anm. 284) können die AK bei Waren auch nach der retrograden Methode (sog. Verkaufswertverfahren; zur retrograden Teilwertermittlung s. auch Anm. 1011) ermittelt werden (vgl. BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; H 6.8 EstH; s. auch KÖHLER, StBp. 2008, 220; BECKMANN, BBK 2003, 969; aA MATHIAK, FS Raupach, 1984, 111: nur progressive Ermittlung), dies allerdings nur unter dem Umstand, dass sich feste Rohgewinnsätze ohne Schätzungsfehler feststellen lassen (vgl. RFH v. 10.8.1938, RStBl. 1938, 888; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154). Zum Verkaufswertverfahren bei Zwangsversteigerungen s. KESSLER, DSr 1995, 839.

Bestandteile der retrograden Bewertung:

- ▶ *Verkaufspreise* als Ausgangspunkt der AK sind die ausgezeichneten Verkaufspreise abzgl. USt. (§ 9b Abs. 1).
- ▶ *Rohgewinnaufschlag* entsprechend dem Rohgewinnabschlag gem. Preiskalkulation (Handelsspanne; hierzu JEBENS, sj. 2009, 29 [32]) sowie abzgl. Erlösschmälerungen (zB beim Einkauf in Anspruch genommene Preisnachlässe). Dieses Verfahren wird von der FinVerw. nicht beanstandet. Bei unterschiedlichen Rohgewinnaufschlägen je Artikelgruppe müssen auch unterschiedliche Rohgewinnabschläge nach Gruppe gleichartiger WG zur Anwendung kommen. Die Anschaffungspreisnachlässe und die ANK können dabei auch durch auf den Wareneingang bezogene Prozentsätze von den retrograd ermittelten AK abgezogen bzw. ihnen hinzuaddiert werden (GROH, DB 1985, 1245; KÖHLER, StBp. 1986, 205 [207 f.]). Bei sich im Zeitablauf verändernden Aufschlagssätzen (bei sich veränderten Markt-/Preis-/Konkurrenzverhältnissen der Regelfall) dürfen nicht die ursprünglichen zur Zeit der Anschaffung, sondern abgeleitet aus dem

Stichtagsprinzip die am Bilanzstichtag für die WG-Gruppe geltenden Auf- bzw. Abschlagssätze Anwendung finden (glA GROH, DB 1985, 1245 [1246]; DERZ, DB 1981, 1632).

Relevanz von Preisherabsetzungen: Problematisch ist die Anwendung des Verkaufswertverfahrens zur AK-Ermittlung bei nicht von vornherein kalkulierten Preisherabsetzungen (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35); fraglich ist hier insbes., ob ein der ursprünglich kalkulierten (vorkalkulierten) oder der tatsächlich am Bilanzstichtag erzielbaren Spanne entsprechender Abschlag vom Verkaufspreis erfolgen soll (für Anwendung der kalkulierten Handelsspanne: KALLWEIT, BB 1985, 370; ebenso JEBENS, sj. 2009, 29 [32]). Werden daher die AK ermittelt, müssen die AK durch Rückrechnung mit der vorkalkulierten Rohertragsspanne aus den ausgezeichneten Verkaufspreisen ermittelt werden (s. JEBENS, sj. 2009, 29 [32]). Zum richtigen Ergebnis kommt es daher, wenn Preisherabsetzungen unberücksichtigt bleiben (zB dem Aufnahmewert der ausgezeichneten Preise wieder hinzuaddiert werden) und wenn hiervon die kalkulierte Eingangsspanne abgesetzt wird (GROH, DB 1985, 1245 [1248]).

Abgrenzung zur Teilwertermittlung: Die AK-Ermittlung ist insbes. vom Prinzip der verlustfreien Bewertung abzugrenzen. Zur Verlustberücksichtigung steht nämlich nicht die AK-Ermittlung, sondern die Teilwertabschreibung zur Verfügung (s. zur Grundidee verlustfreier Bewertung auch KESSLER, DStR 1995, 839 [840]). Weil nachträgliche Preisherabsetzungen und Reduktionen der Handelsspanne ineinander überführbar sind, wären bei Reduktion der Handelsspanne verdeckte Teilwertansätze, die ebenfalls retrograd (s. Anm. 1012) ermittelt werden, die Folge.

Nach den Folgerungen des BFH (v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) bedarf es, falls der kalkulierte Aufschlag höher war als der tatsächliche Rohgewinnaufschlag, einer gesonderten Berechnung, um festzustellen, inwieweit der durch Preisherabsetzungen ermäßigte Verkaufspreis (erwartete Erlös) die AK und den (tatsächlichen) Rohgewinnaufschlag, der sich aus dem Jahresabschluss ergibt, deckt und in Höhe des Fehlbetrages eine TW-Abschreibung vorzunehmen ist (s. das Beispiel in JEBENS, sj. 2009, 29).

Gruppenbewertung: Nur WG, die annähernd gleichwertig sind, dh. deren Verkaufspreise nur geringfügig voneinander abweichen, können zu Bewertungsgruppen zusammengefasst werden (§ 240 Abs. 4 HGB iVm. § 256 Satz 2 HGB). Bei erheblichen Preisunterschieden der WG müssen daher für die Anwendung der retrograden AK-Ermittlung differenzierte WG-Gruppen gebildet werden, für die dann auch differenzierte Spannen-Abschläge gelten (glA LIEPELT, StBp. 1985, 37 [38]; für aufschlagdifferenzierte Bestandsaufnahme bei Mischkalkulation auch WITTORFF, StBp. 1984, 226, mit Beispielen). Zu Einzelheiten der Vorratsbewertung im Lebensmitteleinzelhandel s. auch DERZ, DB 1981, 1632.

Einbeziehung/Pauschalierung der Anschaffungsnebenkosten: Die ANK sind grds. einbeziehungsspflichtig (s. Anm. 277 und 292). Ausnahmsweise, dh. wenn sie im Verhältnis zu den Anschaffungs(haupt)kosten als geringfügig betrachtet werden können, kann darauf aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten verzichtet werden. Ebenso kann ihre Einbeziehung entfallen, soweit ihre Ermittlung nur mit ungewöhnlich hohem Arbeitsaufwand zu bewerkstelligen ist und dies in etwa zum gleichen Ergebnis wie bei direkt zurechenbaren Kosten führen würde (ebenso KNOP/KÜTING/ELLMANN/SCHARPF/SCHABER/MÄRKL in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 34; ADS VI. § 255 HGB Rn. 21; WOHLGEMUTH/RADDE in Beck-HdR, B 162 Rn. 93; GROTTTEL/GADEK in Beck-Bil-

Komm. VIII. § 255 HGB Rn. 202; dies müsste wegen der allgemeinen Geltung handelsrechtl. GoB auch stl. gelten; zust. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 544).

Ermessen des Steuerpflichtigen: In der Ermittlungsweise der AK der Vorräte ist der Stpfl. grds. frei, sofern das gewählte Verfahren sicherstellt, dass – unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Bilanzierung und Inventarerstellung – tatsächliche AK festgestellt werden und die Vorgehensweise nachprüfbar ist (ähnlich BFH v. 29.4.1965 – VI 262/64 U, BStBl. III 1965, 448). Auf die abgabenrechtl. bestehenden Aufzeichnungspflichten gem. § 143 AO sei an dieser Stelle hingewiesen.

3. Besondere Anwendungsfälle der Anschaffungskosten bei Vorräten

974

Angemessenheit: Siehe „Unangemessenheit“.

Anschaffungskostenminderungen (s. Anm. 289) für den Erwerb von WG des Vorratsvermögens sind von den AK abzusetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 3 HGB). Sie sind nur von den AK abzusetzen, sobald sie tatsächlich eingetreten sind; s. auch „Bonus“. Zur Behandlung von erhaltenen Konventionalstrafen s. „Konventionalstrafe“.

Anschaffungsnebenkosten: Siehe Anm. 293 und 972. Beispiele: Transportkosten, Kosten des Umladens, Kosten des Einlagerns zum Beschaffungsbereich (BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60).

Anzahlungen auf Vorräte sind zu aktivieren, da auch die anzuschaffenden WG des Vorratsvermögens zu bilanzieren sind (§ 266 Abs. 2 B. I. 4. HGB; bereits ohne Rücksicht auf die Aktivierungsfähigkeit des angeschafften WG bei Dienstleistungen vgl. BFH v. 4.8.1976 – I R 145/74, BStBl. II 1976, 675). Die Bewertung erfolgt in Höhe des Zahlungsbetrags als AK iSd. § 255 Abs. 1 HGB; mit den Anzahlungen geleistete USt. ist nach § 9b Abs. 1 nur insoweit zu aktivieren, als kein Vorsteuerabzug möglich ist. Soweit die Lfg. des WG durch den Lieferanten konkursbedingt ausfällt, zählen solche Aufwendungen zu den BA, da es insoweit an einer Vermögensumschichtung fehlt (glA für HK BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830).

Besichtigungskosten sind ANK des Erwerbs, soweit diese vor einer grds. gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer bereits bestimmten, aber erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt; s. auch BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl. II 2010, 159.

Betriebsbereitschaftskosten sind unstreitig AK; s. Anm. 276; vgl. BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892; s. auch „Lagerkosten“ bzw. „Qualitätskontrollkosten“.

Bonus: Wird er tatsächlich gewährt, führt er zu einer nachträglichen Minderung der AK für das erworbene WG (glA für Skonti BFH v. 31.7.1970 – IV R 216/67, BStBl. II 1971, 323).

Branntweinsteuer: AK für Monopolsprit, BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559.

Eingegangene Ware ist gem. dem Sollprinzip mit dem vertraglich geschuldeten Entgelt zu bewerten. AK-Minderungen sind erst bei tatsächlichem Eintritt zu berücksichtigen; s. auch „Bonus“ bzw. „Skonti“.

Ende der Anschaffung: Siehe Anm. 264. Alle Ausgaben, die bis zur Betriebsbereitschaft anfallen (s. Anm. 276), sind in die AK einzubeziehen. Hierzu zählen bei Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffen und Waren jedoch keine Lagerkosten mehr,

wenn die Betriebsbereitschaft erreicht ist. Wird der Gegenstand direkt in die verarbeitende Kostenstelle geliefert, endet der Beschaffungsvorgang mit der Anlieferung; s. für HK BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409, betr. Lfg. von Fertigerzeugnissen in eine Verkaufsfiliale; s. auch „Lagerkosten“ bzw. „Prozesskosten“.

Finanzierungskosten gehören grds. nicht zu den AK, sondern zu den sofort abziehbaren Geldbeschaffungskosten (s. Anm. 299 mwN; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101).

Fremdwährung: Siehe Anm. 286. Evtl. beim Umtausch in fremde Währung anfallende Bankgebühren stellen ANK dar.

Grundstück: Säumniszuschläge zur GrESt. rechnen zu den AK des Grundstücks (BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl. II 1992, 464). Aussetzungszinsen für die GrESt. stellen hingegen keine AK für das erworbene WG dar (BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl. II 1995, 853); s. ferner „Vermittlungsprovision“.

Kalkulatorische Kosten sind keine ausgabewirksamen Aufwendungen iSd. § 255 Abs. 1 HGB und führen daher nicht zu AK (glA für HK BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54 U, BStBl. III 1955, 238); Beispiele: kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital (s. Anm. 299), Wert der eigenen Arbeitsleistung nach einem fiktiven Unternehmerlohn (BFH v. 10.5.1995 – IX R 73/91, BStBl. II 1995, 713); s. aber „Tätigkeitsvergütungen“.

Konventionalstrafe als Folge der Vertragsverletzung (zB Lieferverzug) führt nur dann zu Anschaffungskostenminderungen, wenn aufgrund der Vertragsverletzung beim Erwerber keine Ergebnisbelastungen eingetreten sind; übersteigt die Vertragsstrafe die entstandenen Aufwendungen oder Ertragseinbußen, ist sie insoweit als AK-Minderung zu behandeln, da sich die erbrachte Gegenleistung entsprechend reduziert hat (vgl. WOHLGEMUTH/RADDE in Beck HdR, B 162 Rn. 87; aA KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 117: ohne Einfluss auf Anschaffungsvorgang, daher sofort erfolgswirksame Erfassung).

Lagerkosten sind bei Gegenständen des Vorratsvermögens ab dem Zeitpunkt der Aufnahme in das Materiallager nicht zu den AK für die erworbenen WG zu rechnen, da der Anschaffungsvorgang insoweit abgeschlossen ist (vgl. ähnlich GROTTTEL/GADEK in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 201). Ausnahme: es handelt sich um Kosten für die Zwischenlagerung von Gegenständen (BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22). Nicht einbeziehungs fähig sind auch ggf. anfallende Kosten der späteren Verbringung von einem Rohstofflager in ein Produktionslager.

Meistgebot: Siehe „Zwangsversteigerung“.

Mitgliedsbeiträge zum Erdölbevorratungsverband sind keine AK für die erworbenen Erdolzeugnisse, da sie wirtschaftlich nicht dem (einzelnen) Anschaffungsvorgang zugeordnet werden können; s. auch Anm. 292.

Negative Anschaffungskosten sind in der StBil. nicht darstellbar (BFH v. 12.4.1999 – IX B 25/99, BStBl. II 1999, 647).

Optionen stellen begrifflich das selbständiges Recht dar, ein WG zu einem im Voraus festgelegten Basispreis zu erwerben (Call-Option; vgl. auch IdW BFA 6, IDW FN 10/2011, 657 – Rn. 3, 7). Diese stellen nichtabnutzbare WG des UV dar, was aber die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bei dauerhafter Wertminderung nicht ausschließt. Sofern dieses Recht ausget wird, stellen gezahlte

Optionsprämien Anschaffungs(neben)kosten für das im Zuge dessen erworbene WG dar. Folglich ist eine Aktivierung zwingend (vgl. IdW RS BFA 6, IDW FN 10/2011, 657 – Rn. 22; auch FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 188/90, EFG 1994, 197, rkr.; ADS VI. § 255 HGB Rn. 74 f. mwN).

Preisnachlass: Siehe „Bonus“.

Prozesskosten teilen als Folgekosten das rechtl. Schicksal der Aufwendungen, um die gestritten wird (BFH v. 1.12.1987 – IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431). Sind diese als AK zu behandeln, so gilt dies ebenfalls für diese Kosten.

Qualitätskontrollkosten: Sofern sie dazu dienen, die vertraglich zugesicherten Eigenschaften des beschafften WG zu überprüfen, ist der Anschaffungsvorgang noch nicht abgeschlossen und hierfür anfallende Aufwendungen sofern einzeln zurechenbar, sind AK für die erworbenen WG; anderenfalls liegen abziehbare BA ohne Bezug zum Anschaffungsgeschäft vor; s. auch „Ende der Anschaffung“.

Räumungskosten sind AK für ein erworbenes Grundstück zum Zweck der Bebauung, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die mit Blick auf eine vorzeitige Nutzung durch den Erwerber getätigt werden (BFH v. 18.5.2004 – IX R 57/01, BStBl. II 2004, 872; s. auch HOLLATZ, NWB 2004 F. 3, 13071).

Ratenkauf: Die AK ermitteln sich beim Ratenkauf durch die Ermittlung des Barwerts der Ratenzahlungen. Ändert sich der Barwert infolge einer vertraglich vereinbarten Wertsicherungsklausel, führt dies nicht zu einer nachträglichen Erhöhung der AK; die höheren Aufwendungen sind BA (BFH v. 16.1.1979 – VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Siehe § 6b Anm. 15 und § 5 Anm. 459.

Schulden: Übernommene Schulden rechnen zu den AK des hierfür erworbenen WG (H 6.2 „Schuldübernahme“ EStH; BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; v. 2.10.1984 – VIII R 36/83, BStBl. II 1985, 320).

Skonto: Siehe „Bonus“ bzw. „Anschaffungskostenminderungen“.

Stundung: Ist der Kaufpreis zinslos gestundet, sind die AK als Barwert des Kaufpreises im Zeitpunkt der Anschaffung abzuzinsen (s. Anm. 299); dabei ist idR (aus Vereinfachungsgründen) ein Zinsfuß von 5,5 % anzuwenden, sofern kein aktueller Marktzins als Diskontierungssatz in die Bewertung Eingang findet (vgl. auch BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 173; R 6.2 EStR „Ansatz nach den versicherungsmathematischen Grundsätzen“).

Tätigkeitsvergütungen können, soweit einem Anschaffungsvorgang einzeln zurechenbar, zu AK führen (glA für HK BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427); zu Sondervergütungen bei Mitunternehmenschaften bei Herstellung s. Anm. 463a.

Tausch: Siehe Anm. 1475 ff.; zum Tausch bei verzögerter Gegenleistung vgl. BFH v. 14.12.1982 – VIII R 53/81, BStBl. II 1983, 303; Gewinnrealisierung mit der wirtschaftlichen Vertragserfüllung durch den Veräußerer.

Transportversicherung: Aufwendungen hierfür sind AK der erworbenen WG des Vorratsvermögens (vgl. Anm. 293 „Transportkosten“).

Überpreis: Siehe „Unangemessenheit“.

Umsatzprämie: Siehe „Bonus“.

Unangemessenheit der AK führt nicht zu Herabsetzung auf den angemessenen Kaufpreis eines WG (BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853); der Anschaffungsvorgang ist grds. ein erfolgsneutraler Vorgang. Das Abzugsver-

bot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 greift nur, wenn und soweit Ausgaben erfolgswirksam behandelt werden. Es kann uU eine niedrigere Bewertung mit dem Teilwert geboten sein (vgl. handelsrechtl. IDW, WP HdB 2012, E Rn. 337). Wegen der Berücksichtigung eines Überpreises in die Teilwert-Abschreibung vgl. Anm. 1008 und 1015.

Unentgeltlicher Erwerb (Schenkung eines WG oder Erwerb eines WG nach Abzug eines Zuschusses in Höhe der AHK) s. Anm. 1420 f.

Verbrauchssteuern: Siehe § 5 Anm. 1978–1990.

Verdeckte Einlage: Verbilligte Warenverkäufe an eine KapGes. durch ihren Gesellschafter führen zu AK in Höhe des Teilwerts gem. Abs. 1 Nr. 5. Zu solchen und weiteren fiktiven AK vgl. auch Anm. 303.

Vermittlungsprovision: Wird sie bei Anschaffung eines WG gezahlt, so gehört sie zu den Anschaffungsnebenkosten. Bei nachträglicher Erstattung und Nachlässen mindern diese ebenso wie sonstige AK-Minderungen die AK (stRspr.: BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901; v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796; v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl. II 2012, 238).

Vorauszahlungen: Siehe „Anzahlungen“.

Vorsteuer: Abziehbare VorSt gehört gem. § 9b Abs. 1 Satz 1 nicht zu den AK, soweit ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG möglich ist; anderenfalls zählen sie zu den AK; s. Anm. 285.

Warenrückvergütungen sind keine Anschaffungspreisminderungen auf Vorräte beim Verkäufer (im Fall einer Genossenschaft s. BFH v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554; insoweit kein Preisnachlass, sondern Rückvergütung gesellschaftsrechtl. Natur an die Genossen).

Zölle: Siehe § 5 Anm. 1978–1990.

Zuschuss: Siehe § 5 Anm. 1600–1630.

Zwangsversteigerung: Siehe BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424.

V. Bewertung mit Herstellungskosten

Schrifttum: Siehe vor Anm. 454.

975 1. Begriff und Anwendungsbereich

Herstellungskosten-Begriff ohne eigenen Inhalt: Der Begriff der HK ist in Abs. 1 Nr. 2 genannt, ohne explizit definiert zu werden. Die Entwicklung der Rspr. führte im Verlauf zur Anwendung des handelsrechtl. HK-Begriffs (s. Anm. 455 f.). Die Anwendung des Bewertungsmaßstabs HK erfordert die Annahme, dass ein noch nicht existentes oder in dieser Form nicht bestehendes WG geschaffen wird (s. KÖHLER, StBp. 2008, 262). Allerdings ist nicht zwingend notwendig, dass die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen bereits zur Entstehung eines als Einzelheit greifbaren WG geführt haben (vgl. R 6.3 Abs. 7 EStR). Dementsprechend kommt dieser Wertmaßstab bei Vorräten zur Anwendung. Allgemein zum Begriff der HK in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB s. Anm. 459, zur HK-Ermittlung s. Anm. 467 sowie zu deren einzelnen Bestandteile s. Anm. 463–465.

Bewertungsmaßstab für Vorräte sind die HK idR nur bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen. Im Unterschied zu den AK findet dieser Begriff immer dann

Anwendung, wenn ein WG vom zu bilanzierenden Unternehmen selbst hergestellt wird (hM; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 125). Möglich sind HK jedoch auch bei Rohstoffen, wenn hierauf Aufwendungen gemacht wurden, die zu einer Wertsteigerung des Rohmaterials führen (zB Beseitigung des Deckmaterials von in absehbarer Zeit abzubauenen Mineralien, FG Nürnberg. v. 22.11.1974 – III 71/73, EFG 1975, 153, rkr.), oder als Gewinnungskosten in der gewerblichen Urproduktion analog zu den Wiederherstellungskosten als Teilwert (s. BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614).

Zur Maßgeblichkeit: Siehe Anm. 50, 455, 461 und 968.

Relevante Kosten im (steuerlichen) Sinne der Herstellungskosten sind Aufwendungen (s. Anm. 459 „Aufwendungen“). „Die Bilanz im Rechtssinne ist (nämlich) keine Kostenrechnung“ (vgl. BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72; BStBl. II 1974, 686). Für die stl. HK-Ermittlung wird ferner auf Einzel-/Gemeinkosten als Aufwandskategorien abgestellt. Entsprechend kommt es dabei nicht auf betriebswirtschaftliche Kostenkategorien wie variable und fixe Kosten an (zum betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff vgl. ADAM, Produktions-Management, 2001, 263). Die Übergänge zwischen dem Kostenbegriff und Aufwandsbegriff sind fließend. Unterschiede bestehen aber nach wie vor aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der Rechenwerke der Finanzbuchhaltung und der Betriebsbuchhaltung (s. KNOP/KÜTING/ELLMANN/SCHARPF/SCHABER/MÄRKL in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 140), welche infolgedessen beiden Begriffen unterschiedliche Inhalte, einmal pagatorisch, einmal wertmäßig vorgeben. Zur Abgrenzung von Einzel-/Gemeinkosten s. Anm. 463c.

Partielles Vollkostenprinzip bei Herstellungskosten-Ermittlung: Aufgrund der mit dem BilMoG eingeführten Pflicht zur Einbeziehung von fertigungsbezogenen Gemeinkosten werden die stl. HK quasi zu Vollkosten. Dies führt nunmehr zur Anpassung in Fällen, in denen Kostenrechnungssysteme wie die Grenzplankostenrechnung bzw. Teilkostenrechnung den Ausgangspunkt der (stl.) HK bilden (s. KÖHLER, StBp. 2008, 261). Zusätzlich werden hierbei nicht bislang berücksichtigte Gemeinkosten (teilweise fixe Kosten; s. Anm. 463c „Echte und unechte Gemeinkosten“) stl. einzubeziehen sein (s. MÜLLER/KRIMP-MANN, CM 2009, 43; RIEG/ZWIRNER, BC 2011, 165). Daneben werden einzelne Kostenarten (Gemeinkosten) darauf hin untersucht werden müssen, ob diese auch angemessen sind. Daher sind zB fixe Kosten, die nicht auf die genutzte Kapazität entfallen, nicht in die Wertermittlung mit einzubeziehen (zur Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung und zur Angemessenheit der Gemeinkosten s. Anm. 463c und Anm. 984).

Zur Herleitung der HK bei anderen Kostenrechnungssystemen vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 116 ff. und Anm. 467.

Fertigungsbezug der (Herstellungs-)kosten ist maßgeblich für die Entstehung stl. HK (zu diesem Fertigungsbezug bzw. Veranlassungsprinzip vgl. näher Anm. 459 „Veranlassung“). Dieser beinhaltet eine

- sachliche Komponente und
- zeitliche Komponente.

► *Sachlicher Fertigungsbezug:* Aus stl. Sicht daher ebenso relevant ist die Abgrenzung der Betriebsbereiche. Beispiel: Kosten des Vertriebs, wenngleich einzelnen Produkten direkt zurechenbar, sind aufgrund des handelsrechtl. Einbeziehungsverbots nicht in die stl. HK einzubeziehen. Wegen der zunehmenden Verzahnung von Forschung und Entwicklung in der Wirtschaft kommt der Abgren-

zung entsprechender Aufwendungen aufgrund derer momentan geltenden unterschiedlichen stl. Behandlung (s. Anm. 458 „Forschungs- und Vertriebskosten“) erhebliche Bedeutung zu (vgl. ERNSTING, JbFfSt. 2010/11, 737 f.). Zu berücksichtigen ist hierbei das für Forschung und Entwicklung zu beachtende Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2; s. auch Anm. 464 und 986.

► *Zeitlicher Fertigungsbezug* bedeutet eine Beschränkung der Aktivierung von Aufwendungen dahingehend, dass diese nur für solche Aufwendungen in Betracht kommen, die während des Zeitraums der Herstellung, dh. von Beginn bis zum Ende der Herstellung, anfallen (§ 255 Abs. 2 Satz 5 HGB); s. Anm. 266.

▷ *Beginn der Herstellung*: Siehe BFH v. 20.2.1975 – IV R 79/74, BStBl. II 1975, 510; GLANEGGER, DB 1987, 2116. Die Rspr. des BFH zum Beginn des Herstellungszeitraums ist nicht durchweg einheitlich (vgl. auch OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 42 mwN). Nach jüngerer Ansicht muss für die Annahme des Herstellungsbeginns ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang einer Maßnahme zu einem Objekt der Herstellung gegeben sein (s. für Abraumvorrat bei der Mineralgewinnung BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143). Nach der neueren Rspr. (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47, zu Nachmessungsaufwand) müssen Aufwendungen anfallen, die notwendig sind, um mit dem Auftrag beginnen zu können, damit solche fertigungsbezogenen Aufwendungen vorliegen. Anderenfalls liegen ggf. Aufwendungen für immaterielle WG oder sofort abziehbarer Vertriebsaufwand vor.

▷ *Ende der Herstellung*: Das Ende der Herstellung von Vorräten ist stl. streitig, da die Herstellung entweder mit der körperlichen Entstehung des WG oder erst mit seiner Auslieferbarkeit und Verkaufbarkeit beendet ist (vgl. zB PEINER, BB 1976, 834 mwN; ebenso GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 420). Nach stRspr. (BFH v. 20.2.1975 – IV R 241/69, BStBl. II 1975, 412; v. 11.3.1975 – VIII R 23/70, BStBl. II 1975, 659; v. 21.7.1989 – III R 89/85, BStBl. II 1989, 906; FG Hamb. v. 25.10.1993 – III 318/89, EFG 1994, 288) ist ein WG hergestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Dementsprechend sind danach anfallende Aufwendungen grds. keine HK mehr; s. auch Anm. 266; Anm. 1000 „Lagerkosten“. Zudem sind nach Ende der Herstellung noch anfallende Kosten idR deswegen nicht mehr aktivierbar, da diese ihrer Art nach zu den Vertriebskosten, für die ein Aktivierungsverbot besteht (s. Anm. 464a; § 255 Abs. 2 Satz 6 HGB), zählen. Ausgenommen hiervon sind die nachträglichen HK (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 402 zu Entwicklungskosten; ähnlich BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl. II 2002, 349). Solche nachträgliche HK sind dann beendet, wenn die sachlich zusammenhängenden Maßnahmen abgeschlossen sind; s. Anm. 1000 „Abfüllkosten“, „Beförderung“ (auf Auslieferungslager), „Verpackungskosten“.

976 2. Ermittlung der Herstellungskosten

Ermittlung: Siehe Anm. 110. Die HK der fertigen und unfertigen Erzeugnisse können sowohl progressiv als auch retrograd ermittelt werden (s. Anm. 969). Bei der progressiven Methode werden die HK ausgehend von den bei der Leistungserstellung angefallenen Kosten berechnet, während diese bei der retrograden Methoden durch Rückrechnung vom voraussichtlichen Verkaufspreis berechnet werden.

Einschränkend kommt hinzu, dass bei der Ermittlung der HK nach der progressiven Methode nur solche Aufwendungen einbezogen werden, die zu Ausgaben führen oder geführt haben und im Rahmen der GuV als Aufwand erfasst werden. Sofern auch solche Kostenbestandteile aufgrund des jeweiligen Kostenrechnungssystems einbezogen wurden, die per definitionem nicht mit den Zielen der Finanzbuchführung vereinbar sind, sind Korrekturen bei der Ableitung der HK aus den Kostenrechnungswerten vorzunehmen (vgl. auch KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 372). Dies kann aber nur bei einer progressiven Ermittlung der HK der Fall sein.

Ermessen des Steuerpflichtigen: Auch bei der HK-Ermittlung der Vorräte ist der Stpfl. in seiner Wahl grds. frei (vgl. auch HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 323). Ausgeschlossen ist dies bei Erzeugnissen der gewerblichen Urproduktion, für die allein die progressive Methode in Frage kommt (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614).

3. Materialeinzelkosten

977

Begriff: Siehe auch Anm. 463. Materialeinzelkosten umfassen den bewerteten Güterverbrauch an Roh- und Hilfsstoffen sowie selbsterstellten oder hinzugekauften (Einbau-)Fertigteilen innerhalb eines Wj. Zu den Materialeinzelkosten von Vorräten gehören neben den in Anm. 463 dargelegten Kosten auch Kosten der Lohnveredelung und wiederverwendete Abfälle sowie unter bestimmten Voraussetzungen auch Verpackungsmaterial (s. Anm. 1000). Auch Werkleistungen, die von Dritten für die Herstellung eines Produkts bezogen werden, gehören zu den Materialkosten (vgl. Anm. 463). Voraussetzung hierfür ist, dass diese als Einzelkosten qualifiziert werden können.

Aktivierungspflichtige Bestandteile im Einzelnen sind:

► *Hilfsstoffe* sind Gegenstände, die bei der Herstellung oder Verarbeitung eines WG unmittelbar verwendet und verbraucht werden, ohne wesentliche Bestandteile des WG (zB Nägel, Schrauben, Beizen, Lacke und Farben bei der Möbelerstellung; Färb- und Konservierungsstoffe bei Nahrungs- und Genussmitteln) zu werden (s. Anm. 463 und 965). Ihrem Wesen nach handelt es sich um Einzelkosten, die sich aber häufig nur schwer einer Ausbringungsmenge zuordnen lassen und daher auch als unechte Gemeinkosten behandelt werden; s.u. „Ermessen“.

► *Betriebsstoffe* sind von den Hilfsstoffen abzugrenzen, da sie nicht unmittelbar verwendet werden, sondern zur Aufrechterhaltung der Fertigung anfallen (s. Anm. 463 und 965). Sie können idR nicht einer einzelnen Ausbringungsmenge zugerechnet werden. Es liegen daher keine einbeziehungspflichtigen HK-Bestandteile vor.

► *Materialschwund* – durch Gewichtsverlust, Abfälle, Bruch, Ausschuss und dergleichen – führt insoweit zu HK, als er infolge des Herstellungsvorgangs auftritt (glA RFH v. 1.3.1939, StuW 1939 Nr. 293 betr. Umfüllen von Öl in einem Handelsbetrieb, aber auch mit Geltung für HK; BREZING, FR 1975, 483; OFFERHAUS, StBp. 1965, 126; s. Anm. 463). Sofort abziehbar sind aber uE Materialverluste, dh. diejenigen Aufwendungen, die zwar anlässlich des Herstellungsvorgangs angefallen sind, aber nicht mit der Fertigung unmittelbar zusammenhängen, deren Ursachen somit außerhalb des Herstellungsvorgangs liegen: zB bei Diebstahl, Unterschlagung, Zerstörung außerhalb des Herstellungsvorgangs (glA KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 170; ADS VI. § 255 HGB Rn. 144; HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 211).

Ermittlungsverfahren zur Erfassung des Materialverbrauchs bestehen in folgenden Verfahrensweisen, die grds. sowohl handelsrechtl. als auch stl. zulässig sind (s. auch KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 174 ff.):

- Bei der Verbrauchsmengenerfassung ohne Bestandsbuchführung wird der Verbrauch anhand des jahresbezogenen Zugangswerts für Material und sonstige Kosten angenommen.
- Bei der Inventur(erfassungs-)methode (vgl. KÖHLER, StBp. 2009, 309 [315]) wird der Verbrauch durch eine Differenzenrechnung bezüglich Vorjahres- und Endbestand der Periode unter Berücksichtigung des Zugangswerts für Material und sonstige Kosten erfasst.
- Bei der retrograden Methode wird der Materialverbrauch anhand der Zahl der fertiggestellten Halb- und Fertigerzeugnisse multipliziert mit dem entsprechenden Erfahrungswert für die Sollverbrauchsmenge je Fertigungseinheit ermittelt.
- Bei der Skontrationsmethode (vgl. KÖHLER, StBp. 2009, 309 [315]) wird die Verbrauchsmenge exakt durch die jeweilige Erfassung von Materialverbrauch und -entnahmen auf Konten einer Lagerkartei verbucht.

Über die Anwendung der nach § 256 Satz 1 HGB zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren zur Bestimmung der Bestände am Bilanzstichtag schlagen sich diese Verfahren auch auf die Erfassung des Materialverbrauchs nieder (s. QUICK in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 256 HGB Rn. 3).

Ausnahmen vom Grundsatz der uneingeschränkten Anwendung von Ermittlungsverfahren, die teilweise umstritten sind (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 176), existieren hinsichtlich

- der Verbrauchsmengenerfassung ohne Bestandsführung, deren Anwendung nur für solche Materialien in Betracht kommt, die sofort verbraucht werden;
- der Bindung des Wertansatzes des Materialverbrauchs bei der HK-Ermittlung an die Bewertung in der Bilanz für eigenes Material (vgl. BFH v. 11.10.1960 – I 175/60 U, BStBl. III 1960, 492);
- der Bindung der stl. HK-Ermittlung an handelsrechtl. gewählte Verbrauchsfolgevereinfachungen (abl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 464; uE zutr. aufgrund der eingeschränkten formellen Maßgeblichkeit, s. § 5 Anm. 62),
- der Bindung der Materialverbrauchserfassung zur HK-Ermittlung an die für die Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gewählte Methode (str., s. Stellungnahme).

Stellungnahme: Bei der Bewertung des Materialverbrauchs in den HK steht es uE dem Stpfl. frei, nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Ermittlung des Materialverbrauchs in der Bestandsbewertung oder aber nach anderen zulässigen Bewertungsmethoden zu verfahren (OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 57 f.; ADS VI. § 255 HGB Rn. 146; aA für stl. Zwecke EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 464). Dies muss allein schon wegen des Einzelbewertungsgrundsatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) gelten. Bei einer unterschiedlichen Bewertung kann somit Aufwand stl. vorverlagert werden, wenn der Materialverbrauch in den Stoffbeständen niedriger angesetzt wird als der Materialverbrauch in der GuV (vgl. mit Beispiel OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 57 f.). Schranken ergeben sich dabei nur aufgrund des Realisationsprinzips.

Bewertung: Grundsätzlich ist der Güterverbrauch mit den historischen AHK einschl. ANK und abzgl. AK-Minderungen zu bewerten. Sofern abgewertete

Materialien verbraucht werden, sind die niedrigeren Buchwerte anzusetzen (BFH v. 11.10.1960 – I 175/60 U, BStBl. III 1960, 492; v. 29.9.1966 – IV 166/62, BStBl. III 1967, 3). Ist aber der Grund für eine Abwertung zwischenzeitlich (maßgebend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag) entfallen, kann nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 stl. zugeschrieben und der Materialverbrauch mit dem zugeschriebenen Wert in die HK eingerechnet werden (vgl. hinsichtlich der geänderten Rechtslage bei Zuschreibungen insoweit Anm. 971). Dies gilt allerdings nur, wenn die Herstellung zum Bilanzstichtag begonnen wurde oder am Bilanzstichtag noch nicht beendet ist. Außerhalb dieser Grenzen wirken sich Zuschreibungen daher nicht auf die HK-Bewertung aus (vgl. auch OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 61 f.).

► *Unentgeltlich von Dritten zur Verfügung gestelltes Material:* Bei privat veranlasster Zuwendung bildet die betriebliche Verwendung eine Einlage, die mit dem Teilwert zu bewerten ist (Abs. 1 Nr. 5). Bei betrieblich veranlasster Zuwendung bildet der gemeine Wert des WG eine BE und fiktive AK (Abs. 4). Das eingelegte oder betrieblich unentgeltlich erworbene Material geht mit dem Buchwert (also ggf. unter Berücksichtigung zwischenzeitlicher AfA und Teilwertabschreibungen) in die HK ein. – Ein zweckbestimmter Zuschuss kann von den HK abgesetzt werden, s. § 5 Anm. 1620, 1622; s. auch „Zuschuss“.

Ermessen: Dem Stpfl. steht es uE frei, ob Hilfsstoffe, die idR wert- und mengenmäßig von untergeordneter Bedeutung sind, unmittelbar als Einzelkosten zugerechnet oder als unechte Gemeinkosten behandelt werden.

4. Fertigungseinzelkosten

978

Begriff: Die Begriffe der Fertigung und der Fertigungskosten sind gesetzlich nicht definiert (s. auch Anm. 463a). Zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten s. Anm. 463c. Fertigungseinzelkosten können uE zeitlich und sachlich abgegrenzt werden.

► *Zeitlich* betrachtet umfassen diese nur solche Kosten, die zwischen dem Beginn und dem Ende der Herstellung eines WG anfallen. Somit scheiden Vertriebskosten aus (s. auch Anm. 464a).

► *Sachlich* betrachtet sind dies alle Kosten, die keine Materialkosten, kein Werteverzehr des Anlagevermögens, keine Sonderkosten der Fertigung, und keine Kosten der Allgemeinen Verwaltung sind (ebenso OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 64). Positiv betrachtet gehören hierzu insbes. die Fertigungslöhne (s. auch BFH v. 5.8.1958 – I 70/57 U, BStBl. III 1958, 392; v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22; BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000), ferner sonstige, unmittelbar durch den Einsatz fremder Arbeitskräfte für den Herstellungsvorgang anfallende Aufwendungen, soweit sie sich auf die einzelnen Erzeugnisse aufteilen lassen (s. Anm. 463a).

Einzelfragen:

► *Erfolgsprämien:* Siehe Anm. 463a „Erfolgsprämien für Mitarbeiter im Fertigungsbereich“.

► *Berufsgenossenschaftsbeitrag:* Nach FG Ba.-Württ. v. 5.3.1997 (2 K 570/94, nv., juris, rkr.) beurteilte Beiträge zur Bau-Berufsgenossenschaft als Lohnnebenkosten und damit als Teil der Fertigungslöhne, die zu den HK gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB gehören.

► *Sondereinzelkosten der Fertigung:* Siehe Anm. 986.

5. Gemeinkosten

979 a) Arten von Gemeinkosten

Gemeinkosten sind in die HK (Begriff s. Anm. 976) insoweit verpflichtend einzubeziehen, als es sich um Materialgemeinkosten (s. Anm. 463d, 985) und FGK (s. Anm. 463e, 986) handelt. Zur Abgrenzung von Einzel- und Gemeinkosten s. Anm. 463c. Daneben gehört auch der Werteverzehr des Anlagevermögens zu den stl. HK (s. Anm. 984). Die Einbeziehung von Verwaltungsgemeinkosten ist strittig (s. Anm. 461 und 464a; vgl. auch PHILIPPS, BBK 2010, 468).

Angemessenheit/Notwendigkeit der Gemeinkosten: Siehe Anm. 463c.

Veranlassung durch die Herstellung/Abgrenzung von sonstigen Aufwendungen: Siehe Anm. 459.

980 Einstweilen frei.

981 b) Materialgemeinkosten

Materialgemeinkosten „sind die Kosten (ohne abziehbare Vorsteuer), die mit der Lagerung und Wartung des Materials in Zusammenhang stehen“ (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 139/72, BStBl. II 1974, 43; BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000). Zur Sicht der FinVerw. vgl. R 6.3 Abs. 2 EStR; s. auch Anm. 463d.

Beispiele: Kosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme, Material- und Rechnungsprüfung, Lagerung und Materialverwaltung (GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 422; ähnlich ADS VI. § 255 HGB Rn. 174) einschl. zB Versicherungen und Bewachung der Materialien. Die Materialgemeinkosten werden oft unter den FGK erfasst (s. auch Anm. 463d).

982 c) Fertigungsgemeinkosten

Fertigungsgemeinkosten „sind die im Fertigungsbereich anfallenden Gemeinkosten“ (BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 1000). Diese Definition ist auf die Rspr. zurückzuführen (s. Anm. 463e).

Nach Auffassung des (handelsrechtl.) Schrifttums (vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 174; ebenso GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 423), gilt folgende auf das Moment des Fertigungsbezug abstellende Begriffsdefinition: „Fertigungsgemeinkosten sind alle für die Leistung anfallenden Kosten, die nicht unmittelbar als Materialkosten und Fertigungslöhne oder als Sonderkosten verrechnet werden können und auch nicht zu den Verwaltungs- und Vertriebskosten gehören.“

Als Beispiele werden genannt: „Energiekosten (...), Betriebsstoffe, Hilfsstoffe, Sachversicherungen für Anlagen der Fertigung, Instandhaltungsaufwendungen der Anlagen der Fertigung, Werkstattverwaltung, Lohnbüro, Arbeitsvorbereitung, Fertigungskontrolle und Grundsteuer.“ (GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 423; s. auch BFH v. 26.1.1960 – ID 1/58 S, BStBl. III 1960, 191). Weitere Beispiele: Löhne für Reinigung der Anlagen, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, Unfallverhütung, Unfallschutz; s. auch R 6.3 Abs. 2 EStR; Anm. 463e.

► *Gewerbesteuer* sind keine Fertigungsgemeinkosten, s. Anm. 463g.

► *Transportkosten* auf Verkaufslager zählen nicht zu den Fertigungskosten (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; v. 29.3.1976 – VIII R 171/72, BStBl. II 1976, 409 = BStBl. II 1978, 412).

► *Sondergemeinkosten* der Fertigung sind als FGK zu behandeln (so die handelsrechtl. Auffassung, vgl. ua. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 71). Allerdings ist die Abgrenzung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ohne stl. Relevanz; s. Anm. 980.

► *Verpackungskosten* als Fertigungsgemeinkosten: In stl. Sicht ist zwischen Innen- und Außenverpackung zu unterscheiden; die Aufwendungen für die Außenverpackung rechnen grds. nicht zu den HK; dies gilt nicht, wenn und soweit die Warenumschielung aufgrund der Eigenart des Produkts erforderlich ist, um es absatzfähig zu machen (vgl. BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593).

Zur Einbeziehung von FGK bei Beschäftigungsschwankungen s. Anm. 984. Weitere Einzelfragen s. auch Anm. 1000.

d) Werteverzehr des Anlagevermögens als Herstellungskosten

983

Werteverzehr des Anlagevermögens: Begrifflich sind hierunter die Abschreibungen auf Fertigungsanlagen zu verstehen. Daneben fallen hierunter auch Abschreibungen auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV (Entwicklungskosten), die in Ausübung des Wahlrechts nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB idF des BilMoG aktiviert wurden.

Einbeziehungspflicht: Durch die Änderung des BilMoG besteht nunmehr handelsrechtl. eine Einbeziehungspflicht für den Wertverzehr des Anlagevermögens (§ 255 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 HGB) in die HK (s. Anm. 463f.). Auch hier handelt es sich idR um Gemeinkosten, sofern nicht ein Ein-Produktbetrieb vorliegt. Begrifflich kommt damit zum Ausdruck, dass sowohl technisch als auch wirtschaftlich sowie (steuer-)juristisch bedingte Wertminderungen Berücksichtigung finden. Steuerlich wird von einer Einbeziehungspflicht ausgegangen (ebenso die FinVerw. in R 6.3 Abs. 1 Satz 1 EStR; s. Anm. 461) Aus der Rspr. des BFH v. 11.10.1973 (VIII R 139/72, BStBl. II 1974, 43), das zwar lediglich zum damaligen BerlinFG ergangen ist, aber gleichwohl eine Gleichheit von Fertigung iSd. BerlinFG und HK iSd. EStG sieht, kann gefolgert werden, dass der Werteverzehr des AV zu den HK gehört, wenn er ausführt, dass „ausschlaggebend ist (allein), dass die AK des Automaten in Form der AfA zu den HK der Erzeugnisse der Klägerin aus dem einzigen Grunde gehören, dass der Automat nach von Rspr. und Verwaltung anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen der Fertigung dieser Erzeugnisse – mittelbar – dient“.

Anforderung an die Aktivierungspflicht: In stl. Hinsicht wird für die Aktivierungspflicht solcher Aufwendungen gefordert (R 6.3 Abs. 3 EStR), dass die entstandenen Aufwendungen

- (1) angemessen sind (s.u. „Angemessenheit der Aufwendungen“),
- (2) durch die Herstellung veranlasst sind (s. Anm. 460c) und
- (3) auf den Zeitraum der Fertigung entfallen (KÜTING, BB 1989, 587 [591]; s. auch HUNSDÖRFER in HdJ, Abt. II/4, Rn. 59; s. auch Anm. 975 und 980).

Bedeutung der Absetzungsmethode und -basis: Siehe Anm. 463f. „Absetzung für Abnutzung“ sowie „Kalkulatorische Abschreibungen“.

Angemessenheit der Aufwendungen: Eine Einbeziehung in die HK scheidet für solche Aufwendungen aus, die in Ihrer Mengen- oder Wertkomponente nicht üblicherweise im Produktionsprozess anfallen (ähnlich handelsrechtl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 118). Ob dies auch stl. zutrifft, ist umstritten (s. Anm. 463f. „Bewertungsfreiheiten, Sonderabschreibungen und erhöhte

Absetzungen“). Sofern man der FinVerw. (vgl. R 6.3 Abs. 3 Sätze 1 und 4 EStR) folgt und im HK-Begriff iSd. Abs. 1 Nr. 2 eine abschließende Regelung sieht (auch in Anbetracht des § 5 Abs. 6), sind für die Ermittlung der HK typisierend auch stl. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen einzubeziehen, währenddessen handelsrechtl. solche Kosten insoweit, als sie über die normalen AfA hinausgehen, nicht zu den HK zählen, da sie keinen Verbrauch von Gütern ausdrücken, der unmittelbar durch den Herstellungsvorgang veranlasst ist. Ihnen steht gerade kein entsprechender Wertzuwachs bei den hergestellten Gütern gegenüber (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 244 f.).

► *Stillstandszeiten* von Maschinen und dergleichen führen nur dann zu einem niedrigeren Ansatz der HK wegen verringerter AfA, wenn es sich um einen außergewöhnlichen Stillstand handelt, nicht dagegen, wenn eine Maschine üblicherweise immer nur zeitweilig benutzt wird und dann wieder ruht (ähnl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 231). Im letzten Fall ist ein Abweichen von der ursprünglichen AfA aufgrund noch vorliegender Angemessenheit der Aufwendungen nicht gerechtfertigt; s. auch § 7 Anm. 123 und Anm. 1000 „Stillstandskosten“ sowie zu Unterbeschäftigung Anm. 984.

984 e) **Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung als Herstellungskosten**

Schrifttum: FREIDANK, Bilanzierungsprobleme bei unterausgelasteten Kapazitäten im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss der Aktiengesellschaft, BB 1984, 29; NEFLIN, Fertigungsgemeinkosten bei Unterbeschäftigung und deren Erfassung, Inf. 1985, 534; CHRISTIANSEN, Herstellungskosten bei nicht ausgenutzten Produktionskapazitäten, StBp. 1986, 173; MICKSCHAS/MICKSCHAS, Bilanzierung und Bewertung von Tauschgeschäften, BBK 1990, 3417; KOHLER, Fertigungs- und Materialgemeinkosten als Teile der Herstellungskosten, KFR 1994, 125; BEISER, Die Angemessenheit der Material- und Fertigungsgemeinkosten im Rahmen der Herstellungskosten, DB 2003, 2557; GRAUMANN, Die Berücksichtigung von Leerkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten, BBK 2010, 166; s. auch Anm. 463c „Gemeinkostenverrechnung bei Unterbeschäftigung“.

Unangemessene Gemeinkosten der Fertigung wie zB Abschreibungen auf nicht genutzte Anlagen (s. auch Anm. 983 „Stillstandszeiten“) führen nach der Rspr. des BFH (v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468; ebenso bereits RFH v. 5.3.1940, RStBl. 1940, 683 ff.) bei branchenunüblichen Schwankungen (infolge technischer und wirtschaftlicher Gründe) zu Leerkosten (s.u. „Leerkosten“) und sind daher, da unangemessen, nicht in die HK einzubeziehen. Die FinVerw. regelt die Problematik der Unterbeschäftigung lediglich in R 6.3 Abs. 6 EStR. Im handelsrechtl. Schrifttum gilt ebenfalls der Grundsatz der Nichtberücksichtigung unangemessen hoher Aufwendungen bei der HK-Ermittlung (vgl. auch KAHLE in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 182; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 438; WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10, Rn. 87; OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 125; RS HFA 31, Rn. 20). Die Aussonderung dieser „unangemessenen Aufwendungen“ zielt auf eine gewisse Normalisierung ab (vgl. BEISER, DB 2003, 2557 [2558]). Zum Begriff der Angemessenheit s. Anm. 463c „Prinzip der Angemessenheit der Gemeinkosten“.

Ausnahme bei natürlicher Beschäftigungsschwankung: Nach BFH v. 15.2.1966 (I 103/63, BStBl. III 1966, 468; DÖLLERER, BB 1966, 1405; DÖLLERER, BB 1987, 8) heißt es hierzu aber einschränkend, dass die nicht volle Ausnutzung

von Produktionsanlagen dann nicht zu einer Minderung der in die HK einzubeziehenden FGK führt, wenn sich die Schwankung in der Kapazitätsausnutzung als Folge der Abhängigkeit von natürlichen Verhältnissen ergibt. In diesem Fall liegt demnach eine angemessene Gemeinkosten-Verrechnung und keine Unterbeschäftigung vor. Mit natürlichen Verhältnissen sind zB saisonale Schwankungen bestimmter Branchen (etwa bei der Zuckerindustrie) gemeint.

Begriff der „Unterbeschäftigungs- bzw. Leerkosten“: Im Schrifttum wird zur Beurteilung einer Unterbeschäftigung mangels spezieller ertragstl. Regelungen auf die Grundsätze für die HBil. zurückgegriffen, zumal sich nach BFH v. 4.7.1990 (GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830) Begriff und Umfang der HK ohnehin nach § 255 Abs. 2 HGB bestimmen (im Ergebnis auch OESTREICHER in Beck-HdR, B 1188 Rn. 125). Man unterscheidet hierbei zweckmäßigerweise zwischen Nutzkosten und solchen Kosten, die durch den Nichteinsatz oder den nicht vollen Einsatz von Fertigungskapazitäten entstehen. Diese nennt man gemeinhin auch Leerkosten od. Unterbeschäftigungskosten (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 123; GRAUMANN, BBK 2010, 166 [170]). Für die Ermittlung der zuzurechnenden Gemeinkostenanteile und der auszuscheidenden Leerkosten muss zunächst eine Bezugsgröße gewählt werden (vgl. OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 126; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 291):

- Normalbeschäftigung,
- optimale Beschäftigung oder
- maximale Beschäftigung.

Letztere legt als Obergrenze das Niveau der Vollbeschäftigung fest. Wegen der praktischen Schwierigkeit, für den einzelnen Betrieb die Optimal- und Maximalbeschäftigung exakt zu bestimmen (vgl. GRAUMANN, BBK 2010, 166 [172]), begnügt sich die hM mit der Festlegung einer betriebsindividuellen Bandbreite, innerhalb derer jedes Beschäftigungsniveau als Vollbeschäftigung gilt und somit eine Eliminierung der Leerkosten von den HK unterbleibt (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 93; ebenso noch IDW, HFA 5/91, Rn. 4). Nur sofern die Untergrenze tatsächlich unterschritten wird, sind die Leerkosten zu eliminieren. Nach KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER (HdR V. § 255 HGB Rn. 299; aA GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 438: gegen Pauschalaussagen) ermittelt sich diese Grenze, wenn die erreichte Beschäftigung im Verhältnis zur normalerweise erreichbaren Beschäftigung weniger als 70 % beträgt. Wird das Beschäftigungsintervall hingegen überschritten, so ist die tatsächlich erreichte Kapazitätsauslastung zur HK-Ermittlung maßgebend. Einschränkend ist zu berücksichtigen, dass für die Ermittlung der Gemeinkostenzuschläge die tatsächliche Beschäftigung nicht zu weit von der den Zuschlägen zugrunde liegenden Beschäftigung abweicht (vgl. WOHLGEMUTH in HdJ, Abt. I/10 Rn. 86). In der Praxis dürfte wohl die durchschnittliche Kapazitätsauslastung der vergangenen Periode (Normalbeschäftigung) eine brauchbare Bezugsgröße darstellen (ebenso KAHLE in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 182; ebenso nunmehr IDW RS HFA 31 – Tz. 21; hierzu GRAUMANN, BBK 2010, 166 [135–137]). Betreffen die FGK auch während des Geschäftsjahrs wenig oder gar nicht genutzte Anlagen, so sind deren Gemeinkosten von der Zurechnung zu den HK abzusondern (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 438 mwN).

Beispiel: Gemeinkosten/Fixe Kosten = 200 € (Abschreibungen, Lohnbüro etc.);
Max. Kapazität = 150 Stück.

Normalkapazität = 125 Stück; IST-Kapazität in 01 = 50 Stück.

Aufgabe: Ermittlung der Leer- und Nutzkosten.

Lösung: IST-Kapazität im Verhältnis zur Normalkapazität = $50/125 = 40\%$ Damit kleiner als 70% (keine normale Schwankung gegeben). Somit Leerkosten = $100\% \cdot 40\% = 60\%$ => Leerkosten = $60\% \times 200 \text{ €} = 120 \text{ €}$; Nutzkosten = $40\% \times 200 \text{ €} = 80 \text{ €}$.

985 6. Zinsen als Herstellungskosten

Schrifttum: SELCHERT, Fremdkapitalzinsen in der Kalkulation der bilanziellen Herstellungskosten, DB 1985, 2413; ESSER/GEHARDT, Die Berücksichtigung von Fremdkapitalzinsen in den handelsrechtlichen Herstellungskosten, WPg 2007, 639; s. auch Anm. 465.

Einbeziehungswahlrecht für Bewertungshilfe: Nach § 255 Abs. 3 Satz 1 HGB gehören Zinsen für Fremdkapital grds. nicht zu den HK (s. Anm. 461). Nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB dürfen Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung eines WG eingesetzt wird, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, angesetzt werden (Einbeziehungswahlrecht).

Zur Maßgeblichkeit des Bewertungshilfe des § 255 Abs. 3 HGB: Siehe BFH v. 19.10.2006 (III R 73/05, BStBl. II 2007, 331); ESSER/GEHARDT, WPg. 2007, 639; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 510; KÖHLER, StBp. 2008, 260 (266); krit. VELTE, StBp. 2011, 65 (67); Anm. 465.

Zinsen für Eigenkapital: Siehe Anm. 465.

Zinsen für Fremdkapital: Siehe Anm. 465.

Nachweis: Fraglich ist, ob bei dem vom handelsrechtl. Wortlaut in § 255 Abs. 3 HGB unterstellten Finanzierungszusammenhang als Voraussetzung für die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen für jeden hergestellten Vermögensgegenstand ein Einzelnachweis erbracht werden muss, denn dies dürfte in praxi – mit Ausnahme der Objektfinanzierung – nur schwer zu bewerkstelligen sein, da oftmals nur eine allgemeine Verwendung des verfügbaren Fremdkapitals gegeben sein wird (vgl. KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 312). Die handelsrechtl. hM (ua. ADS VI. § 255 HGB Rn. 204; GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 505; KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 312; SELCHERT, DB 1985, 2413; aA IDW RS HFA 31, Rn. 25; im Falle, dass keine Objektfinanzierungen vorliegen, sind an die Zurechenbarkeit strenge Anforderungen zu stellen) verwirft daher das Erfordernis des Einzelnachweises und begnügt sich mit pauschalen Ermittlungsmethoden, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind. Ob diese handelsrechtl. Grundsätze auch stl. vertretbar sind, ist aufgrund des Objektivierungsgrundsatzes fraglich.

► *Geldbeschaffungskosten* (Bereitstellungszinsen) gehören hingegen nicht zu den HK (BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl. II 1968, 574; H 6.4 „Geldbeschaffungskosten“ EStH).

► *Disagio:* Die planmäßige Abschreibungen auf ein gem. § 250 HGB aktiviertes Disagio können uE insoweit bei der Ermittlung des einrechnungsfähigen Zinsaufwands berücksichtigt werden, als diese Teilentgelt für die Überlassung von Kapital der betreffende Periode darstellen (IDW RS HFA 31, Rn. 27).

7. Entwicklungskosten als Sonderkosten der Fertigung als Herstellungskosten? 986

Schrifttum: HOTTMANN, Forschungs- und Entwicklungskosten in Handels- und Steuerbilanz, StBp. 1982, 286; MÜLLER, Innovation – Probleme der Aktivierung und Passivierung, DStZ 1991, 387; NONNENMACHER, Bilanzierung und Forschung, DStR 1993, 1231; FISCHER/REICHMANN/ROTH, Besonderheiten der Rechnungslegung in der Automobilzulieferindustrie, München 2007; KPMG (Hrsg.), IFRS und HGB in der Praxis – Bilanzierungs- und Bewertungsfragen der Automobilindustrie, 2008; BRANDT, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS, Lohmar 2010; s. auch Anm. 465.

Begriff und Inhalte der Sonderkosten der Fertigung: Siehe Anm. 463b.

Abgrenzung von den Forschungs- und Entwicklungskosten: Wegen des Aktivierungsverbots für selbstgeschaffene immaterielle WG (§ 5 Abs. 2, s. § 5 Anm. 1743), das auch die aufgewendeten Kosten an Forschung und Entwicklung einschließt, ist eine Abgrenzung zu den Sonderkosten der Fertigung angezeigt (vgl. Anm. 463b und 464; insoweit zur Reichweite des § 5 Abs. 2: FG Ba-Württ. v. 24.3.1994 – 3-K 220/89, nv., rkr.). Die Abgrenzung erfolgt hierbei grds. über das Merkmal der Nähe der Kosten zur gegenwärtigen Produktion (s. auch OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 73). Zu unterscheiden ist demnach zwischen auftrags- oder objektgebundenen Aufwendungen, Aufwendungen für die Weiterentwicklung sowie Aufwendungen der Neuentwicklung und der Grundlagenforschung (grundlegend auch HOTTMANN, StBp. 1982, 286; s. auch im Fall der Investitionszulage BFH v. 17.11.1998 – III R 2/97, BStBl. II 1999, 62):

- ▶ *Aufwendungen für die Grundlagenforschung:* Einbeziehungsverbot, s. Anm. 464.
- ▶ *Aufwendungen für die Weiterentwicklung* von in der Produktion befindlichen Erzeugnissen werden zu den FGK gezählt, s. auch Anm. 464.
- ▶ *Auftrags- oder objektgebundene Aufwendungen:* Einbeziehungspflicht (s. Anm. 464; NONNENMACHER, DStR 1993, 1231; ADS VI. § 255 HGB Rn. 151 mwN). Siehe zur Rspr. in diesem Bereich:
 - ▷ *Prototypen der Fertigung* sind keine HK für die darauf aufsetzende Einzelfertigung (BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; s. auch BFH v. 15.6.1983 – I R 113/79, BStBl. II 1984, 17).
 - ▷ *Versuchsanlagen* sind keine HK für die herzustellenden WG im UV; diese sind als AV zu bilanzieren (BFH v. 30.4.1976 – III R 132/74, BStBl. II 1976, 527).

Besonderheiten bei Entwicklungskooperationen: Neben der unternehmensinternen Durchführung von FuE-Projekten wird in der Unternehmenspraxis häufig auf FuE-Kooperationen bzw. strategische Allianzen zurückgegriffen (s. BRANDT, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS 2010, 106), was insbes. im Pharmabereich oder in der Biotechnologie, aber auch in der Automobilzulieferindustrie (s. KPMG, Bilanzierung für die Automobilzulieferindustrie, 2008, 13) häufig der Fall ist. Hierbei steht die Durchführung von FuE-Projekten mit unternehmensexternen Dritten im Mittelpunkt (zur Beschreibung des Durchführungsweges vgl. BRANDT, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS 2010, 102 ff.). Häufig geht dieser sog. Auslagerung der FuE auf externe Träger bzw. Partner bereits ein unternehmensinternes Projekt voraus. Insgesamt kann der zeitliche Ablauf solcher Kooperationen wie folgt beispielhaft erfolgen (s. auch BRANDT, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS 2010, 111):

- ▶ *In der ersten Phase* liegt ein unternehmensinternes Projekt des sog. Projektträgers mit jeweils eigenen FuE-Aufwendungen vor.
- ▶ *In der zweiten Phase* erfolgt die Entwicklung des Produkts bis zur Marktreife unter gemeinsamer Kooperation der beiden Projektpartner, wobei zum einen die Entwicklungskosten geteilt werden und zum anderen in diesem Stadium bereits die dritte Phase durch die Kooperationspartner antizipiert wird. In dieser sich regelmäßig an die erste sich anschließende Phase verpflichtet sich der Kooperationspartner dem Projektträger, der das Projekt in die Kooperation eingebracht hat, gegenüber zur Leistung von Upfront-Payments (Vorauszahlungen) sowie von Development und Approval Milestones (Entwicklungs- und Genehmigungszahlungen). Dadurch werden die Entwicklungskosten auf beide Unternehmen verteilt. Teilweise erfolgt in dieser Phase der verbindliche Abschluss eines kombinierten Entwicklungs- und Serienauftrags. Teilweise wird für diese Phase nur ein Entwicklungsvertrag und für die sich anschließende bereits antizipierte Serienlieferung nur ein unverbindlicher Letter of Intent abgeschlossen.
- ▶ *In der dritten Phase* wird die Vermarktung und Vertrieb des Produkts (Serien-/Einzelfertigung) durchgeführt.

Zur steuerlichen Behandlung der jeweiligen Phasen der Kooperation ist auszuführen: In der ersten Phase greift demnach das stl. Verbot der Aktivierung von FuE gem. § 5 Abs. 2 für den alleinigen Projektträger ein. Das Aktivierungsverbot trägt dem Umstand Rechnung, dass der tatsächliche Vermögensvorteil des FuE-Aufwands sich nicht sicher abschätzen lässt und damit Ausfluss des Vorsichtsprinzips ist (vgl. BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977, mwN). Siehe auch Anm. 465. Ein konkreter Auftragsbezug liegt regelmäßig nicht vor, so dass auch die Aktivierung eines auftragsbezogenen WG im UV ausscheidet.

In der zweiten Phase erfolgt sodann die Entwicklung regelmäßig entgeltlich (Milestones) und daher im Fremdauftrag. Die Kosten der Entwicklung sind auftragsbezogen und daher als unfertige Leistungen mit den HK im UV zu aktivieren. Bei der Aktivierung kann der niedrigere Teilwert nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 angesetzt werden (vgl. auch ERNSTING, JbFfSt. 2009/2010, 739). Hierbei findet das Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 keine Anwendung. Die Aktivierung ist auf den Teilwert als Netto-Verkaufserlöse (s. Anm. 1011) beschränkt. Sofern nun noch der feststehende Serienauftrag berücksichtigt wird, liegt eine sog. auftragsbezogene Entwicklungsarbeit vor. Das heißt, diese Kosten fallen im Rahmen einer Serienlieferung an. Deren Kosten gelten, sofern diese einem speziellen Auftrag zurechenbar sind, als Sondereinzelkosten der Fertigung (vgl. BFH v. 4.12.1986 – V R 92/77, BFH/NV 1988, 534; ERNSTING, JbFfSt. 2009/2010, 739) für die zu produzierenden Einheiten. Denkbar ist, dass sich die Entwicklung als Teilgeschäft im Rahmen eines kombinierten Entwicklungs- und Serienlieferungsvertrages darstellt (sog. Mehrkomponentengeschäft; vgl. hierzu WIRTH, Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach HGB, IFRS und US-GAAP, 2011). Fraglich ist hingegen die Behandlung von Entwicklungskosten, wenn ein verbindlicher Produktionsauftrag fehlt und daher nur ein sog. Letter of Intent vorliegt. In diesem Fall fehlt eine verbindliche Abnahmeverpflichtung für den Kooperationspartner. Im Schrifttum wird hierbei die Aktivierung der Entwicklungskosten als HK der späteren Serienprodukte befürwortet (s. FISCHER/REICHMANN/ROTH, Besonderheiten der Rechnungslegung in der Automobilzulieferindustrie, 2007, 23; krit. ERNSTING, JbFfSt. 2009/2010, 739 [741]).

Stellungnahme: Die Annahme eines kombinierten Entwicklungs- und Serienauftrags durch das Schrifttum ist durch die Rspr. zur Aktivierung von unfertigen Leistungen nicht gedeckt. Eine Aktivierung solcher Leistungen kommt gemeinhin nur in Betracht, wenn und solange ein Vergütungsanspruch vertraglich besteht (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXI. § 5 Rn. 270 „Unfertige Leistungen“). Ein solcher Anspruch ist auch nicht in einem zukünftig erst entstehenden und damit zu erfassenden Vergütungsanspruch aus dem Serienlieferungsvertrag zu sehen. Eine weitergehende Aktivierung von Entwicklungskosten, die gerade aE der zweiten Phase über die eingeforderten Milestones hinausgehen, ist daher nicht sachgerecht und würde gegen den Einzelbewertungsgrundsatz verstoßen (ebenso IDW HFA, FN 12/2009, 693 bezügl. Entwicklungskosten in der Automobilzulieferindustrie). Lediglich im Falle, dass der Vergütungsanspruch für die nicht durch Milestones-Zahlungen gedeckten Entwicklungskosten gesichert ist (ebenso wohl auch MÜLLER, DStR 1991, 389), kommt daher eine weitergehende Aktivierung in Betracht. Ein verständiger Erwerber würde im Rahmen des Erwerbs eines solchen Auftrags ebenfalls nur dann die sicheren Vergütungsansprüche und Vorteile ins Kalkül einbeziehen und den Teilwert entsprechend erhöhen. Inwieweit die Berücksichtigung der Kalkulation (vgl. BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. II 1952, 208) des Projektträgers in Bezug auf eine Umlage auf den nachfolgenden Endproduktpreis ausschlaggebend für die Aktivierung der Entwicklungskosten ist, wird ebenfalls diskutiert, jedoch – uE zutreffend – abgelehnt. Auch wenn der Projektträger die nicht gedeckten Entwicklungskosten ohne größere Schwierigkeiten auf den Kooperationspartner in der anschließenden Serienproduktion oder in anderen Folgeaufträgen umlegen kann, würde eine vorzeitige Aktivierung solcher Aufwendungen ohne gesicherten Anspruch eklatant gegen das stl. relevante Realisations- und Vorsichtsprinzip verstoßen. Dies kann nicht gewollt sein. Nur in anderen Fällen (hierzu ERNSTING/FELLINGER, Ubg 2008, 771 [777]) können daher aktivierungspflichtige Kosten vorliegen (ebenso auch ERNSTING, JbFfSt. 2009/2010, 739 [744 f.]). Daher wird im jeweiligen Einzelfall zu prüfen sein, ob solche der Herstellung vorgelagerten Kosten werthaltig in das Objekt der Serienfertigung eingehen (ähnlich wie bei Planungskosten; vgl. insoweit KÖHLER, StBp. 2007, 332 [352]).

Zuzugeben ist aber, dass dieser Sachverhaltslösung ein Unsicherheitsmoment hinsichtlich der Qualifikation von solchen Entwicklungsleistungen als internes oder externes Entwicklungsprojekt (zur Sichtweise der IFRS s. BRANDT, Bilanzierung pharmazeutischer FuE-Projekte nach IFRS, 2010, 112) anhaftet. Denkbar wäre, dass es sich bei den (nicht durch Milestones gedeckten) Entwicklungsaufwendungen auch um ein selbst erstelltes immaterielles WG des AV handelt. Sofern ein selbst erstelltes immaterielles WG des AV nicht vorliegt, weil die Fertigung von Waren und Produkten im Vordergrund des Entwicklungsvertrages steht, kann dies nur eine Gesamtbetrachtung induzieren mit der Folge, dass die Entwicklungskosten als FGK oder Sondereinzelkosten im Rahmen der Herstellung der Endprodukte zwingend in die HK Eingang finden müssen.

Einstweilen frei.

987

8. Herstellungskosten bei Kuppel-Erzeugnissen

988

Schrifttum: ERHARDT, Teilwertermittlung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen, StBp. 1975, 29.

Begriff: Kuppelerzeugnisse sind zwei „in einem Produktionsgang bei technisch bedingter Mehrfertigung zwangsweise anfallende“ Erzeugnisse (BFH v. 1.10.1975 – I R 207/73, BStBl. II 1976, 202).

Bewertung: Kuppelerzeugnisse sind für stl. Zwecke mit ihren HK einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Diese lassen sich aber oft nicht für die einzelnen Erzeugnisse ermitteln (vgl. GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Kuppelproduktkalkulationen“; s. auch Anm. 467 „Kuppelproduktion“). Dann sind die gesamten HK durch Schätzung auf die Erzeugnisse aufzuteilen.

Wertermittlungsmethoden: Als betriebswirtschaftlich anerkannte und damit auch stl. akzeptierte Bewertungs- und Kalkulationsmethoden kommen

- die Restwertmethode,
- die Kostenverteilungsmethode,
- die Marktwertmethode und
- die Päckchen-Deckungsbeitragsmethode (vgl. ZAHN, HdRW, 2. Aufl. 1981, Sp. 850, 851)

zur Anwendung (zur Bewertung vgl. WURL, WPg 1975, 101).

► *Bei der gängigen Marktwertmethode* erfolgt eine Bewertung der hergestellten Erzeugnisse mit den jeweiligen Verkaufserlösen. Sodann werden die Produktionskosten entsprechend diesen Verkaufserlösen verteilt. Hierbei wird unterstellt, dass sich die HK der Kuppelprodukte zueinander genauso wie das Verhältnis ihrer Verkaufspreise verhalten.

► *Die Restwertmethode* findet Anwendung, wenn bei der Produktion ein Haupt- und ein Nebenerzeugnis anfallen; hierbei werden zur Bewertung des Hauptprodukts die Verkaufserlöse des Nebenprodukts von den gesamten HK beider Kuppelprodukte abgezogen. Die verbleibenden Kosten entsprechen den HK für das Hauptprodukt.

► *Kostenverteilungsmethode:* Sofern mehr als ein Hauptprodukt entsteht, kann die Kostenverteilungsmethode in Betracht kommen, welche die Restwertmethode kombiniert anwendet, indem die Erlöse der Nebenprodukte von den gesamten HK abgesetzt werden und die Rest-HK der Hauptprodukte nach technischen Merkmalen verteilt werden. Steuerlich ERHARDT (StBp. 1975, 29): Aufteilung nach Äquivalenzziffern, die sich richten können nach den Marktpreisen oder nach produktionstechnischen Eigenschaften; vgl. auch SCHÄFER, StBp. 1985, 43. Es spricht uE jedoch nichts dagegen, die handelsrechtl. angewandten Bewertungsmethoden auch stl. zu übernehmen.

989–999 Einstweilen frei.

1000 9. Besonderheiten der vorratsbezogenen Herstellungskosten

Abfälle: Beseitigung von Abfällen der Fertigung (zB Kontaminationen) verursacht Fertigungsgemeinkosten. Wiederverwendete Abfälle sind Materialeinzelkosten. Die Aufarbeitung von Abfällen (zB aus Trümmern eines zerstörten WG) verursacht HK des Materials, die dann in die HK des unter Verwendung der Abfälle hergestellten WG eingehen (vgl. BFH v. 5.12.1963 – IV 103/61 U, BStBl. III 1964, 299, betr. Gewinnung von Ziegeln aus Gebäudetrümmern). Verkaufserlöse, die aus der Beseitigung von Abfällen entstehen, die im Rahmen der Herstellung anfallen, mindern uE die HK (ähnlich wie bei der Anwendung der Restwertmethode im Rahmen der Kuppelproduktion, s. Anm. 988).

Abfüllkosten eines flüssigen, körperlich fertiggestellten und insoweit verkauften, aber ohne Abfüllung nicht lieferbaren Erzeugnisses, zB von Bier auf Fässer oder Flaschen, rechnet BFH v. 26.2.1975 (I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; ebenso BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412) noch zu den HK des Erzeugnisses (glA PEINER, BB 1976, 834). Bei Büchern wird der sog. Schutzumschlag der Innenverpackung zugerechnet, so dass insoweit HK vorliegen (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304). Handelsrechtlich wird der Vorgang aber häufig den Vertriebskosten zugerechnet (zB BACHMAYR, BB 1976, 565; RUDOLPH, BB 1976, 877, mwN).

Abnahme der Erzeugnisse durch den Besteller: Siehe „Prüfung“.

Abraum: Kosten der Beseitigung des Deckengebirges bei der Mineralgewinnung sind HK; die Kosten der Schaffung eines Abrauvorrats sind aktivierungspflichtig, BFH v. 23.11.1978 – IV R 20/75, BStBl. II 1979, 143; H 6.3 „Abrauvorrat“ EStH.

Anzahlungen für ein Bauvorhaben, für die infolge Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht werden, gehören mangels Verbrauch von Gütern nicht zu den HK des Bauherrn, da eine Vermögensumschichtung insoweit nicht erfolgt ist (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Es liegen insoweit entweder BA oder WK vor.

Arbeitsleistung, eigene, des Herstellers gehört nicht zu den HK (BFH v. 30.6.1955 – IV 695/54, BStBl. III 1955, 238); anders hingegen bei Tätigkeitsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, die dem Gesellschafter von der Gesellschaft im Zusammenhang mit der Herstellung eines WG gewährt werden (BFH v. 8.2.1996 – III R 35/93, BStBl. II 1996, 427; s. Anm. 463). Hierbei wäre weiter danach zu differenzieren, ob diese Aufwendungen direkt einen Fertigungsbezug (dann Einbeziehungspflicht) oder einen Verwaltungsbezug aufweisen (dann uE Einbeziehungswahlrecht; s. Anm. 463h).

Arbeitsvorbereitung: Über personelle Arbeitsvorbereitung s. „Lohnkosten“, über materielle Arbeitsvorbereitung s. Anm. 985. Nach R 6.3 Abs. 2 EStR handelt es sich grds. um aktivierungspflichtige Material- oder FGK vorbehaltlich einer Veranlassung durch die Fertigung. Über Vorbereitung des Abbaus von Bodenschätzen s. „Abraum“.

Aufnahmekosten zur Herstellung eines Tonträgers oder einer sonstigen Art urheberrechtlich geschützten Inhalts sind grds. HK. Soweit eine Selbstnutzung im Rahmen einer Auslizenzierung im Vordergrund steht, liegt ein selbst erstelltes immaterielles WG des AV vor (§ 5 Abs. 2; ebenso BFH v. 28.5.1979 – I R 1/76, BStBl. II 1979, 734 [738]).

Aufräumungsarbeiten, die sich notwendigerweise durch den Herstellungsvorgang ergeben, gehören als FGK zu den HK der betreffenden Erzeugnisse (RFH v. 1.4.1936, RStBl. 1936, 446, betr. Sortieren von Drucktypen in Druckereien). Im Übrigen handelt es sich um nicht einbeziehungspflichtige Verwaltungskosten oder gar Vertriebskosten.

Ausbildung von Arbeitnehmern: Aufwendungen für das Ausbildungswesen, insbes. also Arbeitslöhne für Auszubildende und Ausbilder, gehören grds. zu den allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR) und brauchen daher nicht in die HK eingerechnet zu werden (s. auch „Verwaltungskosten“). Eine Ausnahme wird man aber bei denjenigen Arbeitslöhnen machen müssen, die bestimmten – zB den in einer Lehrwerkstatt hergestellten – Erzeugnissen direkt zugerechnet werden können. Gegebenenfalls kommt jedoch eine Teilwert-

abschreibung wegen höheren Zeit- und damit Lohnaufwands als bei Facharbeitern in Betracht.

Beförderung von ArbN verursacht Fertigungsgemeinkosten, soweit die ArbN in der Fertigung eingesetzt sind. Die innerbetriebliche Beförderung von Fertigungsmaterial führt ebenfalls zu Fertigungsgemeinkosten, auch die Beförderung von Mineralien von der Abbaustelle zu einer Halde und weiter zur Verladestelle, nicht dagegen die Beförderung von Fertigerzeugnissen zu Auslieferungslägern (glA BFH v. 29.3.1976 – III R 171/72, BStBl. II 1976, 409). Die innerbetriebliche Beförderung von Anlagegegenständen – zB zur besseren Ausnutzung – bildet uE weder Herstellungsaufwand bei den Anlagegütern noch der Fertigung zurechenbare Kosten; anderenfalls würde man einen Teil der kapitalisierten Rendite der WG aktivieren, was aber unzulässig ist.

Beschaffungskosten für Fertigungsmaterial sind HK, da schon die Aufwendungen für Transport und Prüfung zu den Material- bzw. FGK zählen, BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994 (1000); R 6.3 Abs. 2 EStR; s. Anm. 463d. Abzugsgrenzen sind diese von den Kosten, die für die Bereiche Beschaffung bzw. Einkauf insgesamt anfallen und nicht einzelnen Beschaffungsvorgängen zurechenbar sind, da insoweit nicht einrechnungspflichtige Verwaltungskosten als HK-Bestandteile vorliegen; s. auch Anm. 463h.

Betriebsleitung verursacht Fertigungsgemeinkosten, soweit die Fertigung geleitet wird (R 6.3 Abs. 2 EStR). Anderenfalls gehören die Aufwendungen zu den Verwaltungskosten, für die ein Wahlrecht besteht; s. auch Anm. 463h.

Betriebsrat: Aufwendungen für ihn gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten (R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR; s. Anm. 463h).

Bewachung: Personelle und materielle Aufwendungen für Bewachung der Fertigungsstätten (Löhne, Bewachungsunternehmen, Alarmanlagen) verursachen Fertigungsgemeinkosten.

Biersteuer: Siehe Anm. 463g „Verbrauchssteuern“.

Branntweinsteuer für Brantwein, den der Stpfl. von der Bundesmonopolverwaltung bezieht und zu Fertigerzeugnissen verarbeitet, ist handelsrechtl. bei den HK der Spirituosen zu aktivieren und stl. nach § 5 Abs. 5 abzugrenzen, ohne dass sich daraus materielle Unterschiede ergeben (zum Handelsrecht KNOP/KÜTING in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 255 HGB Rn. 367; bezüglich der Anwendung von § 5 Abs. 5 offen gelassen von BFH v. 5.5.1983 – IV R 18/80, BStBl. II 1983, 559); s. Anm. 463g „Verbrauchssteuern“.

Einkauf: Aufwendungen für das Einkaufsbüro gehören zu den aktivierbaren, aber nicht aktivierungspflichtigen Kosten der allgemeinen Verwaltung (R 6.3 Abs. 4 Satz 2 EStR); s. Anm. 463h.

Energie: Die Aufwendungen für elektrischen Strom, Gas, Brennstoffe, Wasserkraft, Dampf und dergleichen gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), soweit sie nicht auf die allgemeine Verwaltung oder auf den Vertrieb entfallen.

Erhaltungsaufwand für Produktionsmittel bildet FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191; einschränkend BÖRNSTEIN, DB 1959, 381 [384]: soweit er den betriebs- oder branchenüblichen Umfang nicht übersteigt).

Forderungsausfälle: keine HK.

Garantieleistungen und die hierfür gebildeten Rückstellungen gehören nicht zu den HK (Sonderkosten), vgl. ADS VI. § 255 HGB Rn. 178, 179. Einmal stehen

die Rückstellungen idR nicht mit bestimmten gefertigten Stücken in unmittelbarem Zusammenhang, sondern sie drücken nur das durchschnittliche Risiko aus, das bei einzelnen Stücken akut werden kann, bei anderen nicht (Absatz- bzw. Vertriebsrisiko); ferner ergibt sich die Gewährleistungspflicht aus Vertrag oder Gesetz, jedenfalls ist sie besonderer Teil der Erfüllung des Liefervertrags, nicht unmittelbar Teil der Herstellung (glA VAN DER VELDE, StbJb. 1956/57, 341; PIEPER, Steuerliche Herstellungskosten, 1975, 232). Dies gilt auch, wenn solche Leistungen letztlich in die HK einkalkuliert sind. Eine Einbeziehung solcher Vertriebskosten in die HK scheidet daher aus (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 506 mwN; s. auch § 5 Anm. 607 ff.). Soweit die Garantieleistung zur Herstellung des WG notwendig ist, kann diese aber als HK zu qualifizieren sein (ebenso GROTTTEL/PASTOR in Beck-BilKomm. VIII. § 255 HGB Rn. 470 „Garantien“).

Gebäude: Zu den HK eines Gebäudes gehören alle Aufwendungen, die auf einer Herstellungsleistung für das Gebäude beruhen und die zum Verbrauch von Gütern oder zur Inanspruchnahme von Diensten geführt haben. Hierzu gehören auch für die Herstellung des Bauwerks verlangte und gezahlte überhöhte Preise, Mehraufwendungen für Schwarzmarktpreise und Schnellbauzuschläge sowie Leistungen für die Bauüberwachung und für das Richtfest (vgl. BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 69; v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830). Soweit die Aufwendungen für das Richtfest mit dem Ziel der Kundenneugewinnung den üblichen Rahmen übersteigen, sollen die Aufwendungen zu den Vertriebskosten zählen (vgl. FG Brandenb. v. 14.12.2010 – 6 K 2428/04, EFG 2011, 1143, nrkr. m. Anm. HOFFMANN, StuB 2011, 956, Az. BFH IV B 23/11).

Gewinnbeteiligung von ArbN des Fertigungsbereichs: Siehe Anm. 463a.

Grundsteuer: Siehe Anm. 463g.

Instandsetzungskosten können Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand bilden; Abgrenzung s. Anm. 470–502. Soweit Herstellungsaufwand, geht er über die AfA in die HK ein, s. Anm. 986. Anderenfalls ist der Erhaltungsaufwand, der auf den Fertigungsbereich entfällt, sowieso aktivierungspflichtig. Dies gilt auch für die Instandhaltungsrückstellungen oder Rückstellungen für Großreparaturen, die im Bereich der Fertigungsanlagen gebildet werden (glA OESTREICHER in Beck-HdR, B 163 Rn. 103 f.).

Klischees: Aufwendungen eines Verlags für Klischees zur Herstellung von Büchern gehören zu den FGK der ersten Auflage, wenn die Wiederverwendung der Klischees für weitere Auflagen ungewiss ist und daher die Aufwendungen bei der Preiskalkulation der ersten Aufl. voll berücksichtigt werden (BFH v. 21.1.1971 – IV R 51/69, BStBl. II 1971, 304).

Kraftanlage: Aufwendungen hierfür gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191).

Kraftfahrzeugsteuer gehört nicht zu den HK, ausgenommen für die Fahrzeuge, die unmittelbar der Fertigung dienen; insoweit liegen dann FGK vor.

Lagerkosten: Es ist zu unterscheiden zwischen Lagerkosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Werkzeuge und Lagerkosten für fertige Erzeugnisse. Nur die ersteren gehören zu den Materialgemeinkosten bzw. FGK (glA für AK BFH v. 31.7.1967 – I 219/63, BStBl. II 1968, 22), da der Herstellungsprozess mit der technischen Fertigstellung des Erzeugnisses beendet ist. Ausnahmen bestehen nur dann, wenn die Lagerung zum Herstellungsvorgang gehört, zB bei alkoholischen Getränken, Holz und Milcherzeugnissen (BFH v.

3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; vgl. RAU, BB 1962, 704, und DB 1963, 11; SCHINDELE, StBp. 1963, 162); s. zum Zeitraum der Herstellung Anm. 266 und 975.

Leasing: Siehe „Miete“.

Leerlaufkosten: Siehe „Stillstandskosten“; Anm. 983, 984.

Lizenzgebühren können zu den HK oder zu den allg. Verwaltungskosten oder Vertriebskosten der Erzeugnisse gehören. Es kommt darauf an, ob die Lizenz für die Herstellung oder den Verkauf des Vertragsgegenstands zu zahlen ist (glA SCHINDELE, BB 1958, 1033; VAN DER VELDE, DB 1962, 709); ist beides der Fall, müssen die Kosten uE aufgeteilt werden, da sie nur insoweit HK bilden, als sie durch die Fertigung verursacht werden, und dies nicht der Fall ist, soweit der Stpfl. den Vertragsgegenstand von Dritten herstellen lässt und nur – lizenzpflichtig – vertreibt. Nach BFH v. 23.9.1969 (I R 22/66, BStBl. II 1970, 104) sind umsatzabhängige Vergütungen (Umsatzlizenzen) nach allgemeiner betriebswirtschaftlicher Auffassung weder dem Anschaffungs- noch dem Bestimmungsbereich, sondern dem Vertriebsbereich zuzurechnen. Gebrauchslizenzen, dh. Zahlungen für die Herstellung zum eigenen Gebrauch des Vertragsgegenstands, gehören uE nicht stets zu den HK des Gegenstands; für die Aktivierung von Lizenzgebühren als Sondereinzelkosten der Fertigung ist die Art ihrer Veranlassung maßgebend. Stücklizenzen, bemessen nach der mit dem lizenzierten Anlagegut bewirkten Erzeugung, werden wirtschaftlich nicht durch die Herstellung des Anlageguts, sondern durch die Erzeugung verursacht und gehören daher uE zu den HK der Erzeugnisse. Das gilt auch, wenn mangels ausreichender Erzeugung für einzelne Jahre Mindestlizenzen gezahlt werden.

Lohnkosten: Siehe Anm. 463a und 463e. Löhne, die nicht Fertigungslöhne sind, aber mit der Fertigung im Zusammenhang stehen (zT auch Hilfslohne genannt) sind Fertigungsgemeinkosten, zB für Lager- und Werkstattverwaltung, sofern Fertigungsmaterialien und Fertigungswerkzeuge verwaltet werden, Kosten des Lohnbüros für den Fertigungsbereich, Löhne für Arbeitsvorbereitung, Werkstattkonstrukteure, für Werkstoffprüfung und Werkstoffabnahme, Förderwesen, Kraftanlagen, Reinigung der Anlagen (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191), Überwachung der Fertigung, Prüfung der Erzeugnisse, Wach- und Sicherheitsdienst, Abfallbeseitigung, auch bezahlte Wartezeiten und Urlaub, soweit nicht bereits unter den Fertigungslöhnen erfasst; R 6.3 Abs. 2 EStR; s. auch unter den einzelnen in Betracht kommenden Stichworten.

Miete (ebenso Leasingaufwand) für die zur Herstellung benutzten Anlagegüter gehört zu den HK.

Montagekosten sind bei selbst hergestellten Anlagegütern, zB Maschinen, als FGK zu aktivieren. Der Einbezug in die HK findet so über den Werteverzehr des Anlagevermögens statt; s. auch „AfA“.

Patente: AfA für erworbene Patente gehören zum Werteverzehr des AV; s. Anm. 987; soweit das Patentrecht die Fertigung erst ermöglicht, stellen die zum Erwerb des Patents angefallenen Aufwendungen Sondereinzelkosten der Fertigung dar und sind damit aktivierungspflichtige HK-Bestandteile; s. auch Anm. 986.

Provisionen: Siehe „Vertriebskosten“.

Prüfung von Fertigungsmaterial, Fertigungsprozess und Erzeugnissen verursacht Fertigungsgemeinkosten, auch soweit der Hersteller die Kosten der Prüfung durch den Besteller trägt, R 6.3 Abs. 2 EStR.

Prüfung des Jahresabschlusses: Aufwendungen hierfür gehören uE zu den nicht aktivierungspflichtigen allgemeinen Verwaltungskosten, s. Anm. 463h.

Redaktionskosten gehören nicht zu den HK von Druckvorlagen einer Zeitschrift, s. ua. BFH v. 18.6.1975 (I R 24/73, BStBl. II 1975, 809). Siehe auch BMF v. 16.3.1979, BStBl. I 1979, 197.

Reinigung von Fertigungsanlagen und Materiallager verursacht FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR: Kostenstelle Raumkosten).

Reisekosten und Auslösungen bilden Fertigungslöhne und damit HK, soweit sie auf die Herstellung und nicht auf die Verwaltung bzw. den Vertrieb entfallen.

Retrograde Wertermittlung der HK (Verkaufswertverfahren): Siehe Anm. 976.

Sonderabschreibungen: Siehe Anm. 983.

Soziale Aufwendungen: Begrifflich umfassen diese die Aufwendungen für soziale Einrichtungen, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Wegen des Einbeziehungswahlrechts (s. Anm. 461 und 463i) ist stl. eine Abgrenzung zu den FGK notwendig; s. auch Anm. 982; zu beispielhaften Kosten s. R. 6.3 Abs. 4 Sätze 3–5 EStR.

Steuern gehören zu den Fertigungsgemeinkosten, soweit sie zum Fertigungsbereich rechnen (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/58 S, BStBl. III 1960, 191); s. Anm. 463g. Nachzahlungen für Zeiträume, die vor der Fertigung des zu bewertenden WG liegen, gehören aber nicht zu seinen HK, auch wenn sie ihrem Wesen nach zu den FGK rechnen (glA o.V., StBp. 1965, 318).

Stillstandskosten: Siehe Anm. 984 zur Unterbeschäftigung; R 6.3 Abs. 6 EStR (BFH v. 15.2.1966 – I 103/63, BStBl. III 1966, 468) und Anm. 983 zu Abschreibungen.

Teilwertabschreibung verursacht keine HK, da kein angemessener Werteverzehr vorliegt, s. Anm. 463f und 983.

Umsatzvergütungen: Siehe „Lizenzgebühren“.

Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter, die der Stpfl. aus – von ihm her gesehen – betrieblichem Anlass erhält und für die Herstellung von WG verwendet, bewirken nur eine Ersparnis von Aufwendungen und wirken sich nicht auf die HK aus. Es liegt insoweit stl. unbeachtlicher Drittaufwand vor (vgl. auch BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82).

Unfallverhütung (Arbeitsschutz); Unfallstation usw. verursachen Fertigungsgemeinkosten, soweit sie auf die Fertigungsstätten entfallen (R 6.3 Abs. 2 EStR).

Verlag: Über HK von Büchern s. „Klischees“, „Verpackungskosten“. Autorenhonorar rechnet nicht zu den HK eines Buchs, wenn das Honorar entweder nur nach dem im vorangegangenen ersten oder zweiten Kalenderhalbjahr erzielten Umsatz des jeweiligen Werks oder nach Erreichen bestimmter, in Bruchteilen der Verkaufsaufgabe ausgedrückten Umsatzquoten berechnet wird (so FG Düss. v. 14.11.1968 – VIII 117-123/66 F, VIII 117/66 F, VIII 118/66 F, VIII 119/66 F, VIII 120/66 F, EFG 1969, 231, rkr.); s. auch § 5 Anm. 1683 und 1715.

Verpackungskosten gehören nur insoweit zu den Materialeinzelkosten (Hilfsstoffen) oder Fertigungseinzelkosten (zB Löhnen), als es sich um die zur Auslieferung notwendige Verpackung handelt und diese im Verkaufspreis enthalten ist (sog. Innenverpackung), zB die Verpackung bei Schuhcreme, Seifenpulver und

Zahnpasta, ferner oft bei Nahrungs- und Genussmitteln (Bier – BFH v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl. II 1976, 13 – und Säfte in Flaschen oder Dosen, Milch in Tüten, Pulverkaffee in Gläsern, Brotscheiben in Folien; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; Flaschen, nicht aber Abfüllanlage für Getränke; BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412: nicht Schrumpffolien und Maschine zum Banderolieren von Druckerzeugnissen; ggf. Garnrollen, Spulen, Hülsen, wenn diese mitgeliefert werden und nicht zum AV gehören). Die sog. Außenverpackung (Kartons, Kisten usw. zum Zweck des Transports) dient dagegen dem Vertrieb und gehört daher zu den Vertriebskosten, auch wenn Herstellung und Verpackung technisch in einer sog. geschlossenen Anl. einheitlich erledigt werden und die Betriebswirtschaftslehre daher solche Vorgänge einheitlich beschreibt (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412). Bei der Abgrenzung zwischen Innen- und Außenverpackung ist auf das einzelne Erzeugnis selbst abzustellen, nicht darauf, in welcher Form (Flaschen in Kästen, Druckerzeugnisse in Bündeln) die Kunden die Erzeugnisse zu erhalten wünschen (BFH v. 3.3.1978 – III R 30/76, BStBl. II 1978, 412; best. durch BFH v. 20.5.1988 – III R 31/84, BStBl. II 1988, 961). Vgl. auch BFH v. 2.2.1990 – III R 126/85, BStBl. II 1990, 593, betr. Einmalkanülen; BFH v. 28.8.1987 – III R 88/82, BStBl. II 1987, 789; Cellophanumhüllung bei Tonbandkassetten sind Vertriebskosten.

Versicherungen: Kosten der Sachversicherung für die Fertigungsanlagen gehören zu den FGK (BFH v. 26.1.1960 – I D 1/5, BStBl. III 1960, 191; R 6.3 Abs. 2 EStR). Bei einem Bauträger gehören uE damit auch alle mit der Herstellung im Zusammenhang stehenden Versicherungen im Bereich der Bauhaftpflichtversicherung oder etwa der sonstigen Risikoversicherungen (Feuer, Glas, Einbruch) zu den stl. HK (vgl. Anm. 463e; aA KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 220 „Bauwesenversicherung“ mit Verweis auf BFH v. 29.11.1983 – VIII R 96/81, BStBl. II 1984, 303).

Vertriebskosten: Vertriebsgemeinkosten sind keine HK, s. Anm. 464a. Aufwendungen für beige packte technische Druckschriften gehören zu den HK, soweit sie Erläuterungen zur Inbetriebnahme, Bedienung, Wartung und dergleichen enthalten, nicht dagegen Aufwendungen für Garantiekarten, Kundendienstverzeichnisse und dergleichen; so CHRISTIANSEN, StBp. 1979, 204; MATHIAK, DSTjG 7 (1984), 131.

Problematisch bei langfristiger Fertigung ist die Abgrenzung der Sondereinzelkosten des Vertriebs von den Sonderkosten der Fertigung, für die insoweit zwingend stl. eine Einbeziehungspflicht greift; s. auch Anm. 464a, 463b und 986.

Provisionsaufwendungen eines Fernsprechbuchverlags als nicht aktivierbare Vertriebskosten: vgl. FG Nürnberg. v. 22.1.1975 – V 159/72, EFG 1975, 248, rkr.; FG Düss. v. 2.12.1977 – VI 633/76 A, EFG 1978, 83).

Planungskosten sind uU HK (s. Anm. 463b; BFH v. 11.3.1976 – I V R 176/72, BStBl. II 1976, 614; FG Münster v. 15.12.1995 – 11 K 3829/94 E, EFG 1996, 472, rkr.).

Nachbetreuungsaufwendungen nach Aufnahme der Serienproduktion gehören ebenfalls zu den Vertriebskosten.

Vorbereitung der Fertigung: Die Aufwendungen gehören als FGK zu den HK der Erzeugnisse. Über Kosten der Fertigungsvorbereitung in der Serienfertigung vgl. CHRISTIANSEN, StBp. 1983, 113.

Weihnachtszuwendungen: Siehe Anm. 461i.

Werbeagentur: Zu HK bei Werbeagentur vgl. GÜNTHER, DB 1971, 877 (bes. 881 f.).

Zinsloser Kredit: Ob eine Minderung von HK in Höhe des Unterschieds zwischen Barwert und Nennbetrag eines für die Herstellung gewährten zinslosen Kredits in Betracht kommt, ist durch BFH v. 26.10.1987 (GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) endgültig entschieden worden. Demnach begründet die bloße Nutzung eines fremden WG zu betrieblichen Zwecken strechtl. kein einlagefähiges WG. Eine Minderung der HK kommt demnach nicht in Betracht; H 4.2 Abs. 1 „Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile“ EStH; s. auch „Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter“.

Zulassungskosten: Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels nach dem Pflanzenschutzgesetz sind Bestandteil der HK für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels (vgl. BFH v. 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122).

VI. Bewertung zum niedrigeren Teilwert

1. Allgemeines zum Teilwertansatz

1001

Teilwertansatz: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 können andere WG des Betriebs, insbes. UV, wozu auch die Vorräte zählen (s. Anm. 966 f.), mit dem Teilwert angesetzt werden, sofern dieser aufgrund einer dauernden Wertminderung gesunken ist. Hiermit sind viele sachliche Anwendungsfragen verbunden, welche

- den Teilwertbegriff und die -konzeption allg. (s. Anm. 572–582),
- die Ansatzpflicht des niedrigeren Teilwerts (s. Anm. 561–571, 969),
- die Dauerhaftigkeit der Wertminderung (s. Anm. 1020) sowie
- den Ansatz des höheren Teilwerts („Teilwert-Wertaufholung“, s. Anm. 624–626, 934 und 971) betreffen.

Teilwertbegriff und Annahmen: Siehe Anm. 554 und 579–582.

Abzugsgrenzen ist der Begriff somit vom Liquidationswert bzw. dem gemeinen Wert (Verkehrswert; s. Anm. 574–578). Während beim Teilwert die Veräußerung des gesamten Betriebs unterstellt wird, geht der gemeine Wert von der Einzelveräußerung aus. Regelmäßig liegt der Teilwert über dem gemeinen Wert (vgl. Anm 575 aE). Der gemeine Wert als Einzelveräußerungspreis stellt daher vielfach eine bewertungsrechtl. Untergrenze dar (s. Anm. 1017). Inhaltlich ist der Teilwert iSv. Abs. 1 Nr. 3 auf die Bewertung von WG des laufenden Betriebs zugeschnitten. Zur Bewertung von Umlaufgütern bei der Betriebseröffnung vgl. BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1997, 840.

Rechtsentwicklung des Teilwerts: Siehe Anm. 572.

Zielsetzung des Teilwerts: Der Teilwertansatz dient neben der Verlustantizipation im Rahmen der Anwendung des handelsrechtl. Imparitätsprinzips (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) auch der Abgrenzung von privater und betrieblicher Sphäre (vgl. § 10 Satz 1 BewG) und modifiziert insoweit die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften mit den AHK (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 237 mit Hinweis auf weitere Bedeutung des Teilwerts); zur Kritik am Teilwertgedanken s. Anm. 620; s. zB KOCH, ZfhF 60, 319–353 und SCHNEIDER, WPg. 1969, 305 [307]); GABERT, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, Diss. 2010; PATEK, BFuP 2011, 282).

Zu verfassungsrechtl. Fragestellungen des Teilwertansatzes mit Blick auf den Vermögensvergleich vgl. SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen StBil. und Verfassungsrecht, 2005, S. 268 ff.

2. Teilwertvermutungen bei Vorräten

1002 a) Inhalt der Teilwertvermutungen

Bedeutung der Teilwertvermutungen: Siehe auch Anm. 586.

Teilwertvermutungen bei Vorräten (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Leistungen, Fertigerzeugnisse und Waren) sind substanzwertorientiert und bestehen aus folgenden Fiktionen:

- Anschaffungs- und Herstellungskosten (im Zeitpunkt des Erwerbs; s. Anm. 1007) und
- Wiederbeschaffungskosten (s. Anm. 1008) und
- Wiederherstellungskosten (s. Anm. 1009).

Bei zum Verkauf bestimmten WG ist der vermutete Teilwert absatzorientiert und leitet sich aus dem zukünftigen Verkaufspreis ab (s. Anm. 1010; vgl. BFH v. 27.10.1983 – BStBl. II 1984, 35; v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627, unter 2: Hilfsstoffe; v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, unter II.1.: zur Veräußerung bestimmte Grundstücke; H 6.7 Teilwertvermutungen – Nr. 4 EStH).

Überdies wird bei entbehrlichen (überflüssigen) Vorräten der Einzelveräußerungspreis (sog. **Mindestwert**; s. Anm. 1018) zum Teilwert. Dieser Wert dient allg. auch als Teilwert-Untergrenze.

Teilwertvermutungen sind widerlegbar und daher nicht bindend (s. Anm. 598; R. 6.7 Satz 3 EStR).

Zur Nachweisführung und Beweislast s. Anm. 1019 ff.

1003 b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Nachweis des Teilwerts durch Schätzung: Da der Teilwert im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung (iSd. § 162 AO) ermittelt werden kann und der Kaufmann die Verhältnisse seines Unternehmens am besten kennt, kommt dem Ermessen des Kaufmanns bei dieser Schätzung besondere Bedeutung zu (so auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 585; H 6.7 „Schätzung“ EStH). Seine Schätzung muss jedoch eine objektive Grundlage in den am Bilanzstichtag gegebenen Verhältnissen finden. Dabei können die Erfahrungen der Vergangenheit einen wichtigen Anhaltspunkt für die Schätzung des Teilwerts des einzelnen WG bilden, solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern. Bloße Vermutungen, pessimistische Beurteilungen künftiger Entwicklungen und offensichtliche Fehleinschätzungen sind demgegenüber nicht zu beachten (vgl. BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 8.4.1964 – VI 299/62, HFR 1964, 641; v. 22.10.1991 – VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449). Hält sich die Schätzung des Kaufmanns unter Berücksichtigung dieser Umstände innerhalb des ihm zukommenden Schätzungsrahmens, so ist die Schätzung für das FA grds. bindend (BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 6.11.1963 – I 337-338/61, HFR 1964, 117).

Bilanzberichtigung bei fehlerhafter Teilwertschätzung: Sofern eine fehlerhafte Schätzung des Teilwerts vorliegt, kommt eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 (s. auch § 4 Anm. 403) in Betracht. Dies setzt voraus, dass der Bilanzansatz nach den Erkenntnissen im Zeitpunkt der Bilanzerstellung objektiv gegen ein handels- oder strechtl. Bilanzierungsgebot oder -verbot verstößt (vgl. auch BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688; FG Köln v. 15.6.2011 – 7 K 3709/07, BB 2011, 2608). Nach der Rspr. des BFH v. 22.9.2008 (I B 220/07, nv.) ist „in Fällen, in denen der Stpfl. einen Beurteilungsspielraum hat

[...], ein Verstoß gegen die handelsrechtlichen GoB erst dann anzunehmen, wenn der Beurteilungsspielraum bzw. Schätzrahmen verlassen wird und der Stpfl. seine [...] Beurteilung zum Bilanzstichtag nicht pflichtgemäß und mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns [...] vorgenommen hat“. Materiell ergibt sich durch die Änderung der Maßgeblichkeit (s. Anm. 968) nur dann ein Anwendungsbereich für eine Berichtigung, wenn der in der StBil. gewählte Teilwertansatz fehlerhaft ist. Anderenfalls ergibt sich durch den Ansatz mit den AHK als vermuteter Teilwert, der jedoch fehlerhaft ist, keine Möglichkeit mehr, im Wege einer Berichtigung und nachträglich auf den (richtigen) niedrigeren Teilwert abzuschreiben.

3. Teilwert-Ermittlungsmethoden und Durchführung der Teilwertabschreibung

a) Teilwert-Ermittlungsverfahren und Anwendungsbereiche

1004

Teilwertermittlungsverfahren: Eine Teilwertabschreibung iS eines Deckungsfehlbetrags (Unterschied zwischen AHK und Teilwert) und damit auch der Teilwert im eigentlichen Sinne lässt sich nach hM auf progressivem oder retrogradem Weg (für Waren bevorzugtes sog. „Verkaufswertverfahren“) ermitteln (s. Anm. 969).

► *Die progressive Berechnungsweise* eignet sich besonders für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und noch nicht marktreife, selbsterzeugte Vorräte.

So auch BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; DÖLLERER, StJb. 1977/78, 129 (142); GROH, StuW 1976, 36: bei allen betriebsnotwendigen Vorräten.

► *Die retrograde, vom erwarteten Verkaufserlös zurückschreitende Berechnungsweise* ist insbes. bei Waren und Fertigerzeugnissen geeignet.

Vgl. ua. GROH, StuW 1976, 36: nur bei betriebsnotwendigem Vermögen; KRUSCHWITZ, DB 1976, 1069: auch für unfertige Erzeugnisse.

Bei Beständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie bei den nicht Waren oder Anlagegüter darstellenden Ersatzteilen sind die Grundsätze über unzureichende Verkaufserlöse nicht direkt anzuwenden, weil diese WG nicht zur Veräußerung bestimmt sind. Gleiches gilt für unentgeltlich abgegebene WG (s. auch Anm. 1025 „Ärztmuster“, „Kataloge“). Für diese WG kommt uU Teilwertabschreibung wegen mangelnder Verwendbarkeit in Betracht (s. Anm. 1015). Zum Anwendungsbereich dieser Einschränkung der Teilwertvermutung s. auch Anm. 1008.

Bei Überbeständen muss darüber hinaus ausnahmsweise und unabhängig davon, welche Art von VV bewertet wird, uE generell die retrograde Bewertungsmethode Verwendung finden. Siehe Anm. 1009.

Zum relevanten Markt vgl. auch Anm. 970 und HOFFMANN, PiR 2006, 240.

Neben der konkreten Ermittlungsweise nach dem Ausgangswert der Ermittlung (AHK oder Verkaufspreis) lässt sich der Teilwert bzw. Teilwertminderung anhand pauschaler Ermittlungsweisen durch Abschläge ausgehend von den AHK konkretisieren (so schon BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514). Die Praxis behilft sich hierbei zur Vereinfachung häufig mit pauschalen Abschlägen in Abhängigkeit vom Lagerumschlag und von weiteren, wertmindernden Umständen. Jedoch sollen nach der neueren Rspr. konkrete Nachweise für die fehlende „Gängigkeit“ als Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung erforderlich sein (s. Anm. 1025 „Gängigkeitsabschläge“).

1005 **b) Durchführung der Teilwertabschreibung**

Buchungstechnik der Teilwertabschreibung: Die Bewertung der WG mit dem Teilwert kann sowohl indirekt als auch direkt erfolgen (s. Anm. 571). Die indirekte Methode, bei der der Buchwert des WG beibehalten und lediglich ein passiver Wertberichtigungsposten in Höhe der Teilwertabschreibung gebildet wird, hat dabei im Hinblick auf das jetzt geltende Wertaufholungsgebot (s. Anm. 625) den Vorteil, dass die ursprünglichen AHK des Bewertungsgegenstands aus der Buchhaltung direkt abgelesen werden können. Zur Zulässigkeit beider Methoden mit Einf. des BilRiLiG s. Anm. 571.

Bei Ausübung des niedrigeren Teilwerts sind weitere Dokumentationsanforderungen durch das BilMoG gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 geschaffen worden. Siehe § 5 Anm. 880 und 885.

1006 Einstweilen frei.

1007 **4. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als vermuteter Teilwert**

Inhalt der Vermutung: Weil im Allgemeinen die Vermutung gilt, dass der Kaufmann für die Anschaffung oder Herstellung eines WG nicht mehr aufwendet, als ihm das WG im Hinblick auf die spätere Veräußerbarkeit wert erscheint (BFH v. 3.7.1956 – I 118/55 U, BStBl. III 1956, 248; s. auch Anm. 587), gilt nach der Rspr. auch bei WG des Vorratsvermögens die (widerlegbare) Vermutung, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung den tatsächlich aufgewandten AHK entspricht. Dies wurde von der FinVerw. übernommen.

StRspr.: RFH v. 14.3.1928 – VI A 54/28, StuW 1928 II, Nr. 241; v. 11.1.1929 – VI A 1515/28, RStBl. 1929, 221; BFH v. 3.7.1956 – I 118/55 U, BStBl. III 1956, 248; v. 11.10.1960 – I 229/59, BStBl. III 1960, 509; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277; v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294.

Dies kann als Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes des *venire contra factum proprium*, der sich auf § 242 BGB stützen lässt, gesehen werden. Im Schrifttum wird dies auch damit begründet, dass der Teilwert als Korrektiv der Bewertung mit den AHK wirken soll (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 601). Ein anderer Wertansatz als die aufgewandten AHK kommt bis zum Beweis des Gegenteils daher nicht in Frage. Die Rspr. nimmt zur Konkretisierung der Teilwertvermutung eine Differenzierung in Fällen von Überpreisen (Anwendungsfall; s.u.) und Fehlmaßnahmen (Abgrenzungsfall; Anm. 1025 „Fehlmaßnahme“) vor.

Die Teilwertvermutung, insbes. bei Überpreisen wird im Schrifttum krit. gesehen.

So zB DORALT, DStJG 1984, 148, mit Verweis auf die unzureichende Teilwertlehre als Deduktionsbasis.

Geltungsbereich der Vermutung: Der Geltungsbereich dieser Teilwertvermutung ist grds. nicht auf einzelne Arten von WG beschr. (BFH v. 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627). Die genannte Teilwertvermutung gilt auch, soweit nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachträgliche AHK anfallen (BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086). Im Umkehrschluss muss bei nachträglicher Minderung der AHK auch von einem Sinken des Teilwerts ausgegangen werden.

Ebenso gilt die Vermutung bei bezuschussten WG (vgl. BFH v. 12.4.1989 – II R 213/85, BStBl. II 1989, 545; v. 12.4.1989 – II R 121/87, BStBl. II 1989, 547; BStBl. II 1989, 547; v. 23.1.1991 – II R 79/87, BFH/NV 1992, 369).

Anwendung bei Überpreisen: Nach BFH (v. 4.1.1962 – I 22/61 U, BStBl. III 1962, 186; v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086 mwN; v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294, m. Anm. SERAFINI, GSTB 2002, 247) gilt die Teilwertvermutung folgerichtig auch dann, wenn der Stpfl. überhöhte Aufwendungen (oder auch Überpreis genannt) bei der Anschaffung bzw. Herstellung hatte. Zum Begriff Überpreis vgl. WOLFF-DIEPENBROCK, FS Lang 2010, 808, mwN; dies gilt auch bei einer Zwangslage (s. Anm. 590 und 1025 „Zwangslage“). Eine TW-Abschreibung auch hinsichtlich des Überpreises kann allerdings dann in Betracht kommen (so auch BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294), wenn

- die Werte vergleichbarer WG gegenüber dem Zeitpunkt der Anschaffung tatsächlich gesunken sind oder
- die Anschaffung der Grundflächen zu einem Überpreis auch eine Fehlmaßnahme darstellen kann und demgemäß eine – den „Überpreis“ in vollem Umfang berücksichtigende – Teilwertabschreibung in Betracht kommt.

Ein solcher Fall könnte hiernach zB gegeben sein (vgl. auch WOLFF-DIEPENBROCK, FS Lang 2010, 823 f.), wenn

- sich der Stpfl. über sonstige wertbeeinflussende oder für die betriebliche Nutzung wichtige Faktoren im Zeitpunkt des Erwerbs getäuscht hat;
- der betriebliche Zweck, dessentwegen der ungewöhnliche Kaufpreis bezahlt wurde, erreicht wurde (vgl. auch den Fall des verdeckten Preisnachlasses im Kfz-Handel; s. Anm. 1015 „Überpreis“).

Dafür ist aber der Stpfl. nachweispflichtig (s. Anm. 1019).

Die Finanzverwaltung wendet diese Rspr. zum Überpreis an und verlangt für die Anwendung einer Fehlmaßnahme das Hinzutreten weiterer mindernder Umstände neben der Zahlung eines Überpreises. Siehe H 6.8 „Überpreis“ EStH (ebenso auch OFD Frankfurt am Main v. 1.3.2007 – S 2230 A - 71 - St 210 für TW-Abschreibungen bei Grund und Boden).

5. Wiederbeschaffungskosten als vermuteter Teilwert

1008

Inhalt der Vermutung: Zu späteren Zeitpunkten, dh. nach der Anschaffung bzw. Herstellung des WG, wird vermutet, dass der Teilwert der auf Lager befindlichen Vorräte den Wiederbeschaffungskosten von WG gleicher Art und Güte entspricht (vgl. BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 894). Wenngleich die Vermutung formal einen eigenen Entkräftungstatbestand darstellt, ist diese doch selbst bereits Inhalt der Teilwertvermutung bezüglich der Anschaffungs- und im Anschaffungs-/Herstellungszeitpunkt (vgl. ЕНМСКЕ in BLÜMICH, § 6 Rn. 611).

Zweck der Vermutung: Die Vermutung, dass die Wiederbeschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, beruht auf der Vorstellung, dass der gedachte Erwerber, der einen funktionsfähigen Betrieb als Einheit übernimmt, für die Weiterführung auf einen ausreichenden Vorratsbestand angewiesen ist (vgl. MAASSEN, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968, 90 [95]). Daher würde er für Vorräte im Rahmen des Gesamtkaufpreises denjenigen Betrag ansetzen, den er im Bewertungszeitpunkt für die Wiederbeschaffung aufwenden müsste, wenn die Vorräte nicht im Betrieb vorhanden wären (s. auch BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33).

Geltungsbereich der Teilwertvermutung: Die Vermutung gilt bei fremdbezogenen Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen sowie Waren (s. auch KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 254). Für unfertige und fertige Erzeugnisse und Leistungen gelten hingegen die Wiederherstellungskosten als Teilwertmaßstab (s. Anm. 1010). Abzustellen ist generell auf den Beschaffungsmarkt. Ob darüber hinaus noch zusätzlich oder vorrangig auf die Absatzverhältnisse im Rahmen der Teilwertbestimmung zurückzugreifen ist, ist mit der hM danach zu entscheiden, ob das konkrete WG für den jeweiligen Betrieb entbehrlich bzw. überflüssig ist (BFH v. 5.10.1972 – IV R 118/70, BStBl. II 1973, 207; s. auch KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 252; ebenso DÖLLERER, StbJb. 1977/78, 146; s. Anm. 972 und 1004). Dies ergibt sich daraus, dass die Teilwertabschreibung nicht nach einer Methode durchgeführt werden darf, die den objektiven Marktwert verfehlt (so FG Berlin v. 29.7.1976 – V 35/75, EFG 1977, 70, rkt.). Dementsprechend sind bei Waren, bei denen ein Veräußerungspreis auf der Absatzseite feststellbar ist, der Absatzpreis gleichberechtigt neben dem Beschaffungspreis zur Teilwertfindung heranzuziehen. Für nicht zur Abgabe bestimmte, unverkäufliche Vorräte von Ärztemustern ist allein der Beschaffungsmarkt relevant (s. Anm. 1025 „Ärztemuster“).

Begriff der Wiederbeschaffungskosten: Wiederbeschaffungskosten sind im Unterschied von den tatsächlichen AHK fiktive Werte. Sie stellen den Betrag dar, der am Bewertungsstichtag für die Beschaffung des WG aufzuwenden wäre (vgl. MAASSEN, Der Teilwert im Steuerrecht, 1968, 90 [95]), und zwar in dem zu bewertenden Unternehmen, so wie es sich am Bewertungsstichtag konkret darstellt (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748; dazu RIO, DStZ 1972, 360). Zu ihnen gehören Wiederbeschaffungspreise und Wiederbeschaffungsnebenkosten. Somit gilt, dass sich die Herleitung der Wiederbeschaffungskosten grds. an den Bewertungsprinzipien für die AK zu orientieren hat. Bei verbilligt bezogenen WG können als Teilwert nicht die normalen (unverbilligten) Wiederbeschaffungskosten (Marktpreise) angenommen werden, vielmehr sind die tatsächlichen AK (verbilligte Preise) anzusetzen (BFH v. 11.5.1973 – III R 17/72, BStBl. II 1973, 606), allerdings nur, sofern eine Verbilligung weiterhin erreichbar ist und die bisherige Beschaffungspolitik fortgesetzt werden kann unter Verweis auf das Erfordernis der voraussichtlich dauernden Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2; s.u.).

Betriebsindividuelle Bewertung: Aus der Teilwertdefinition, insbes. aus dem Merkmal der Betriebsfortführung folgt, dass bei der Bewertung die betrieblichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Siehe auch Anm. 1025 „Maßgeblichkeit der betrieblichen Verhältnisse“. Im Einzelnen folgt daraus unmittelbar:

- Kann der Stpfl. wegen ungünstiger Liquiditätsverhältnisse keinen Skontoabzug in Anspruch nehmen, bleibt eine Minderung analog zur AK-Ermittlung außer Betracht (s. für AK BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456).
- Sind die AK inkl. Transportkosten im Vergleich zur Konkurrenz aufgrund eines ungünstigsten Standorts höher, bleibt dies bei der Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten unberücksichtigt.
- Ist der Stpfl. zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist § 9b nach den betrieblichen Gegebenheiten zu berücksichtigen.

Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten: Für WG des Vorratsvermögens ist im Folgenden zu unterscheiden, ob ein Börsen- oder Marktpreis besteht oder feststellbar ist.

► *Bei börsen- oder marktnotierten Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens* richtet sich der Teilwert grds. nach dem jeweiligen Markt- bzw. Börsenpreis, vorausgesetzt, dass am Bilanzstichtag Vorräte vergleichbarer Art und Güte auf dem Markt zu erhalten sind (RFH v. 22.10.1931, RStBl. 1932, 22; BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648). Die Rspr. geht dabei davon aus, dass bei Existenz eines Markt- oder Börsenpreises die Findung eines möglichst objektiven Teilwerts gewährleistet ist, da alle am Bewertungsstichtag vorliegenden, den Kurs oder den Preis beeinflussenden Umstände, also auch die Auffassung der beteiligten Wirtschaftskreise über die künftige Entwicklung darin enthalten sind (zur Relevanz von Börsenkursen bei der TW-Ermittlung vgl. auch SCHÖN, FS Lang, 2010, 322). Es genügt für die Maßgeblichkeit des Marktpreises als Teilwert, wenn der Stpfl. die Vorräte am Bilanzstichtag zu diesem Preis beziehen könnte, auch wenn er tatsächlich zu einem höheren Preis, zB im Inland, gekauft hat, jedoch ausländ. Waren gleicher Art und Güte billiger hätte kaufen können. Musste der Stpfl. am Bilanzstichtag zu einem höheren Preis als zum Marktpreis kaufen, zB aufgrund eines Dauerlieferungsvertrags, so hätte auch ein Erwerber des Betriebs – da er ja insgesamt in die Stellung des Stpfl. eintreten würde – diesen Preis zahlen müssen; der Teilwert liegt daher bei dieser Sachlage uE über dem Marktpreis.

Begriff der Börsen- und Marktpreise:

► *Börsenpreis* ist der Preis für ein Wertpapier oder eine Ware, der während der Börsenzeit an einer Wertpapierbörse im amtlichen Markt oder im geregelten Markt oder als Preis an einer Warenbörse ermittelt wird (vgl. § 24 Abs. 1 BörsG; ADS VI. § 253 HGB Rn. 504 mwN).

► *Marktpreis* ist der Preis, der an einem bestimmten (für Waren einer bestimmten Gattung maßgebenden) Handelsplatz für Waren dieser Gattung von durchschnittlicher Art und Güte in einem bestimmten Zeitpunkt oder Zeitabschnitt im Durchschnitt gewährt wird (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995).

Relevanter Markt-/Börsenpreis: Bestanden am Bewertungsstichtag an verschiedenen Orten verschiedene Börsen- oder Marktpreise für Waren der gleichen Gattung, so soll der Teilwert auf der Grundlage des Mittelkurses an inländ. Börsen zu ermitteln sein (BFH v. 7.8.1951 – I 38/51 U, BStBl. III 1951, 190). Dies ist uE bedenklich, weil der Teilwert sich nicht an der Preisvorstellung eines potentiellen Erwerbers orientiert, der für die betreffende Ware nur den niedrigsten Betrag zahlen würde. Im Zweifel ist daher der Haupthandelsplatz bzw. der Platz relevant, an dem die Unternehmung typischerweise Geschäfte tätigt (so MELLWIG in Beck-HdR, B 164 Rn. 60). Hiervon ist uE abzuweichen, wenn dies zu einer offenbar unzutreffenden Bewertung führen würde.

Ausnahmen bei der Anwendung von Börsen-/Marktpreise ergeben sich durch das Erfordernis der dauernden Wertminderung (s. Anm. 562, 968) als Tatbestandsmerkmal einer Teilwertabschreibung, welche zur Einschränkung des Stichtagsprinzips (s. § 5 Anm. 210b) führt und das Abstellen auf nach dem Stichtag eintretende Ereignisse bei der Schätzung von Teilwerten betont (s. auch Anm. 1003). Zusätzliche Erkenntnisse über allgemeine Marktentwicklungen, zB Kursschwankungen von börsennotierten WG des UV sind bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung einzubeziehen (s. auch § 5 Anm. 210c).

► *Besteht kein Börsen- oder Marktpreis* für die zu bewertenden fremdbezogenen WG des Vorratsvermögens oder ist ein solcher für den Bilanzstichtag nicht feststellbar, so richtet sich die Bewertung nach den (fiktiven) Einkaufspreisen am Bilanzstichtag. In diesem Zusammenhang können uU auch die allgemeinen Preise auf den internationalen Warenmärkten für bestimmte Güter eine Rolle spielen, allerdings auch hier nur unter der Voraussetzung, dass der Stpfl. tatsächlich zum Weltmarktpreis am Bilanzstichtag beziehen konnte. Wenn dies (aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen) nicht der Fall war, der Stpfl. also nur zum höheren Inlandspreis kaufen konnte, ist auch für die Bewertung dieser höhere Preis maßgebend.

Gleichzeitiger Rückgang der erwarteten Verkaufspreise wird bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten nicht verlangt, die WG können auch zu höheren oder unveränderten Verkaufspreisen veräußert worden sein (BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442; ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 548 aE). Dies wird von Teilen des Schrifttums (s. WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 84, mwN) als nicht mit dem funktionalen TW-Verständnis als Verlustmaßstab (s. auch Anm. 1001) vereinbar angesehen, da die Idee, dass gesunkene Wiederbeschaffungskosten stets zu sinkenden Verkaufserlösen führen, real wohl nicht existieren dürfte. Ob Waren am Bilanzstichtag daher bereits fest verkauft sind, der Kaufvertrag aber noch von keiner Seite erfüllt ist, spielt für die Teilwertabschreibung wegen gesunkener Wiederbeschaffungskosten keine Rolle (BFH v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648; für das Handelsrecht abl. ADS VI. § 253 HGB Rn. 540; WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 118).

1009 6. Wiederherstellungskosten als vermuteter Teilwert

Inhalt der Vermutung: Bei eigenen (fertigen und unfertigen) Erzeugnissen und Leistungen wird der Teilwert als substanzwertorientierter Wertmaßstab durch die (fiktiven) Wiederherstellungskosten (Reproduktionskosten) repräsentiert (so BFH v. 8.10.1957 – I 86/57, BStBl. III 1957, 442; v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Bei halbfertigen Arbeiten aus einem Werkvertrag stellt der Reproduktionswert der halbfertigen Arbeiten, dh. die bis zum Stichtag anfallenden HK zzgl. Gemeinkosten und ggf. Vertriebskosten, den vermuteten Teilwert dar (BFH v. 17.5.1974 – III R 50/73, BStBl. II 1974, 508).

Gegenstände der Vermutung sind

- fertige und unfertige Erzeugnisse und
- fertige und unfertige Leistungen.

Es kann sich hierbei ferner um abgrenzbare (fertige und unfertige) Teilleistungen handeln. Bei halbfertigen Bauten von Bauunternehmen ist jedoch zum Teil wegen des Eigentumsübergangs nicht mehr Vorratsvermögen, sondern eine Forderung zu bewerten (s. Anm. 965).

Die Vermutung wird insoweit modifiziert, als es sich um Gegenstände im Rahmen eines (schwebenden) Absatzgeschäftes handelt. Hierbei richtet sich der (ggf. niedrigere) Teilwert auch nach den Verkaufspreisen (zur Ermittlung nach der sog. Retrograden Wertermittlung s. Anm. 1010).

StRspr.: BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298; v. 22.9.2008 – I B 220/07, nv.; v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090. Ebenso BMF v. 27.4.2001, DB 2001, 2018, mit Verweis auf sog. doppeltes Niederstwertprinzip (s. Anm. 972).

Zweck der Vermutung: Die Vermutung geht von der (nicht unproblematischen) Überlegung aus, dass das WG, würde es bei der fiktiven Gesamtbetriebsveräußerung fehlen, in diesem Betrieb unter Aufwendung der Kosten, die in diesem Betrieb anfallen, wieder hergestellt werden müsste (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614). Auch hier kommt der Gedanke einer betriebsindividuellen Bewertung wieder zum Tragen. Aus dem Teilwertmerkmal der Fortführung des Betriebs folgern Rspr. und FinVerw., dass die Möglichkeit, Erzeugnisse gleicher Art und Qualität von Dritten kostengünstiger zu beziehen (sog. „make or buy“-Entscheidung), bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden darf und mögliche Rationalisierungsmaßnahmen zur kostengünstigeren Wiederherstellung außer Betracht bleiben (BFH v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748); s. auch Anm. 1002.

Ermittlung der Wiederherstellungskosten: Die Berechnung der Wiederherstellungskosten (Reproduktionskosten) kann progressiv, durch Summierung der bei der Herstellung anfallenden Kosten erfolgen (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614), ebenso auch retrograd, durch Rückrechnung vom voraussichtlichen Verkaufspreis (BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614; v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794) ermittelt werden.

Beide Methoden müssen zum gleichen Ergebnis führen (BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794). Zur progressiven Methode in der Urproduktion vgl. BFH v. 20.7.1973 (III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794). Die Anwendung der retrograden Methode ist allerdings bei unfertigen Erzeugnissen aufgrund (teilweise) fehlender Veräußerungsfähigkeit ungleich schwieriger als bei Handelswaren oder Fertigerzeugnissen. Im Allgemeinen wird daher der Teilwert bei Bewertung von unfertigen Erzeugnissen nach der progressiven Methode ermittelt. Bei Fertigerzeugnissen ergeben sich die Wiederherstellungskosten nach der retrograden Methode durch Abzug der bis zur Veräußerung noch anfallenden Vertriebskosten und des Unternehmergewinns vom erwarteten Verkaufspreis (s. BFH v. 29.4.1970 – III 217/63, BStBl. II 1970, 614).

Begriff der „Wiederherstellungskosten“ (Reproduktionskosten): Siehe Anm. 615. Er umfasst nach wohl hM (s. BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 255) bei Anwendung der progressiven Methode die ertragsteuerlichen HK (s. Anm. 455) und nicht aktivierbaren Kosten (Vollkosten). Ein evtl. kalkulierter Gewinnzuschlag ist nicht einzubeziehen, weil insoweit ungewiss ist, ob ein Gewinn tatsächlich erzielt werden wird. Ein gedachter Käufer würde niemals einen anteiligen Gewinn mitvergüten, sondern nur die Aufwendungen, die das Unternehmen insgesamt machen müsste, um das halbfertige Bauwerk herzustellen (vgl. auch BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575).

Bestandteile der Wiederherstellungskosten: Dem Umfang nach sind nach Ansicht der Rspr. alle Kostenfaktoren maßgebend, die aus der Sicht eines vernünftig und wirtschaftlich handelnden Kaufmanns zur Herstellung des Erzeugnisses in der Fertigungsstufe, in der es sich am Bewertungsstichtag befindet, zur Reproduktion objektiv erforderlich wären (vgl. BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575; v. 19.5.1972 – III R 21/71, BStBl. II 1972, 748). Gemäß BFH v. 29.4.1970 (III 217/63, BStBl. II 1970, 614) kann hierbei die im Ländererlass v. 15.2.1966 (BStBl. II 1966, 56) vorgeschlagene Regelung zur Ermittlung der HK für Selbsterzeugnisse ($R\ 6.3\ EStR = R\ 33\ EStR\ aF$) als Anhalt genommen werden. Abweichend von den ertragstl. HK sind neben den Verwaltungsauch Vertriebskosten wie die Kosten der für den nachfolgenden Verkauf erfolg-

ten Sortierung, Kennzeichnung und Lagerung von Erzeugnissen zu berücksichtigen (so auch BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794).

Hinweis: Der Umfang der Wiederherstellungskosten entspricht insoweit den Selbstkosten bei der retrograden Bewertung und gewährleistet daher auch Bewertungsidentität wie vom BFH (v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794) gefordert. Zu Selbstkosten s. Anm. 1013.

Einbeziehung von anderen Kostenelementen:

► *Kalkulatorische Kosten* wie zB kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten usw. sind in die Ermittlung der Reproduktionskosten nicht einzubeziehen (offen noch BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794), da nur Verluste im bilanzielle Sinne sowohl im Rahmen der Teilwertabschreibung als auch im Rahmen der Drohverlustrückstellung zu erfassen sind (so aber dann BFH v. 17.7.1974 – I R 195/72, BStBl. II 1974, 684 [686]: Die Bilanz im Rechtssinne ist keine Kostenrechnung; vgl. auch HERZIG, StbJb. 2000/2001, Verlustprodukte und Verlustaufträge in der Steuerbilanz, 285; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 255; aA zB OBERMANN, BB 1965, 33, für kalk. Verluste). Ansonsten würden durch das Teilwertprinzip als Verlustantizipationsprinzip entgangene Gewinne erfasst.

► *Fremdkapitalzinsen* gelten nur dann nicht als Wiederherstellungskosten, wenn sie nicht zu den HK gehören, weil sie bspw. nicht durch die Produktion veranlasst sind; anderenfalls sind sie grds. einrechnungspflichtig (so auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 648).

Maßgeblicher Zeitpunkt/Voraussichtlich dauernde Wertminderung: Für die Reproduktionsannahme sind die Verhältnisse des Bilanzstichtags maßgeblich. So sind die am Bilanzstichtag maßgeblichen (fiktiven) Kosten für Material, Löhne usw. anzusetzen. Neben Kostensenkungen müssen auch Kostensteigerungen berücksichtigt werden (BFH v. 8.10.1957 – I 86/57, BStBl. III 1957, 442). Ergibt sich hierbei, dass Kostensenkungen überwiegen, so ist unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nunmehr Voraussetzung, dass diese von voraussichtlicher Dauer sein müssen, um bewertungsrechtl. von Relevanz zu sein (s. Anm. 972). Für diese Beurteilung sind alle Kenntnisse bis zum Tag der Bilanzerstellung zu berücksichtigen, sofern sie die Annahme einer bereits am Bilanzstichtag begründeten Wertminderung rechtfertigen (vgl. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 23).

Hinweis: Auch vor Einf. des Merkmals „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ hat die oberste Rspr. beim Ansatz eines niedrigeren Teilwerts darauf abgestellt, ob zwecks Bewertung des Materialwerts mit einer nachhaltigen Senkung des Preisniveaus für die (zu beschaffenden) Materialien (Rohstoffe) gerechnet werden muss (vgl. BFH v. 17.7.1956 – I 292/55 U, BStBl. III 1956, 379; v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442 [Senkung der HK bei einer Brauerei]; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

Sind die Wiederherstellungskosten voraussichtlich dauernd gegenüber dem Herstellungszeitraum gesunken, so kommt es für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nicht darauf an, ob auch die erwarteten Verkaufspreise gesunken sind (analog BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442).

7. Widerlegung der Teilwertvermutung bei nicht ausreichenden (oder gesunkenen) Verkaufserlösen der Vorräte

Schrifttum: GROH, Wertabschläge im Warenlager, DB 1985, 1245; BORDEWIN, Teilwertabschreibungen beim Vorratsvermögen, NWB 1993, 199; WILKE/KESSELMEIER, Die Teilwertermittlung von Handelswaren bei gesunkenen Verkaufspreisen, DStR 1996, 6; KESS-

LER, Die verlustfreie (Niederst-)Bewertung des Vorratsvermögens – ein Sammelbecken von Meinungen und Mißverständnissen, DStR 1995, 839; NIEHUS, Verlustfreie Bewertung der Vorräte – Quo Vadis?, DStR 1995, 168; FROMM, Zur Bewertung von Warenvorräten in Handelsunternehmen, BB 1996, 2453; KLEINE-ROSENSTEIN, Die retrograde Bewertungsmethode, BBK 2004, 135; KÖLPIN, Teilwertabschreibung wegen gesunkener Verkaufspreise bei Warenvorräten, StuB 2004, 587; HOFFMANN, Retrograde Bewertung des Vorratsvermögens, PiR 2006, 240.

a) Grundsätzliches

1010

Maßgeblichkeit der Verkaufspreise ergibt sich aus dem Umstand, dass die Wiederbeschaffungskosten bei den unmittelbar zur Veräußerung und Gewinnerzielung bestimmten Gütern des UV als Maßstab für die Höhe des voraussichtlichen anfallenden Verlustes im Rahmen des Niederwertprinzips nicht ausreichend sind. Insoweit ergibt sich aus dem Teilwertprinzip als Verlustbemessungsprinzips (s. MOXTER, FS Klein, 1994, 828 f.; neuerdings auch PATEK, BFuP 2011, 262, mwN), dass sich ein niedrigerer Teilwert ebenfalls aus dem voraussichtlichen Verkaufspreis der betreffenden WG abzuleiten habe. Denn der Wert dieser WG hängt in besonderem Maß davon ab, zu welchen Preisen und mit welcher Gewinnspanne die Ware voraussichtlich auf dem Markt abgesetzt werden kann. Ohnehin verliert eine Teilwertabschreibung bei ständig steigender Tendenz der Beschaffungspreise an Bedeutung. Eine aus diesen oder ähnlichen Gründen vorgenommene Teilwertbewertung (sog. „verlustfreie Bewertung“) ist berechtigt (und uU geboten), auch wenn die Wiederbeschaffungskosten gestiegen sind. Die Wertbasis von WG des UV orientiert sich daher auch am Absatzmarkt.

Dem hat sich die Rspr. und FinVerw. angeschlossen und eine verwendungsorientierte (in Konkurrenz zu einer beschaffungsorientierten) Sichtweise für die Ableitung des Teilwert für geboten gehalten (für Waren s. BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514, unter 2.; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566, unter II.2.b.aa; für halbfertige Bauten s. BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 302; BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 10, 1090, unter III.3.; R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR; H 6.7 „Teilwertvermutungen“ Nr. 4 sowie „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ 2. Spiegelstrich EStH).

Weitere Nachweise finden sich ferner in BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10 (H 6.8 „Wertlosigkeit“ EStH); v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566 (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH).

Ursachen – unabhängig davon, ob geplant oder ungeplant – für voraussichtlich nicht ausreichende Verkaufserlöse können sein:

- innerbetriebliche Wertminderungen der Vorräte durch Lagerschäden und sonstige Produktmängel sowie zwischenzeitliche Änderungen des Produktions- oder Absatzprogramms oder der Einf. verbesserter Produktionstechniken;
- außerbetrieblich durch Nachfrageänderungen aus konjunkturellen, saisonalen oder produkt- oder kundenbezogenen Gründen (zB Modewandel, Änderung des Abnehmerkreises) sowie Angebotsveränderungen (zB Auftreten von Konkurrenz, Preiskämpfe);
- geplante Preisherabsetzungen, weil damit Vorteile auf anderen Gebieten erwartet werden (s. Anm. 1014 „Verlustprodukte“).

Ermittlungsgrundsätze des BFH bei gesunkenen Verkaufspreisen: Die BFH-Rspr. verlangt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung wegen nicht

ausreichender Verkaufserlöse (sog. „Verkaufswertminderung“), dass der voraussichtliche Veräußerungserlös (s. Anm. 1012) die Selbstkosten (s. Anm. 1013) und einen durchschnittlichen Unternehmergewinn (s. Anm. 1014) nicht (mehr) deckt.

StRspr.: BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370 (371); v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 302, mwN; BFH v. 22.9.2008 – I B 220/07, nv.

Dies ist auch vom Schrifttum (vgl. ua. KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 258) weitgehend anerkannt, wengleich kritische Stimmen nicht ausbleiben, die sich insbes. gegen den Gewinnabzug richten. Siehe Anm. 1013.

Gewinnabzug nach der Neufassung des Maßgeblichkeitsprinzips: Durch die Neufassung der Maßgeblichkeit und daraus resultierend mit Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit (s. WINKELJOHANN/BUCHHOLZ in Beck-Bil-komm. VIII. § 274 HGB Rn. 124), kommt es nunmehr zum Auseinanderfallen der Wertansätze in Handels- und StBil. in Bezug auf die Vorratsbewertung, da ein Abzug des Gewinnabzugs als stl. Abschreibung – spätestens – seit dem Wegfall des § 254 HGB aF nicht in die HBil. übernommen werden darf (s. Anm. 619; zur Rechtslage vor BilMoG s. auch BORDEWIN, NWB 1993, 199; KLEINE-ROSENSTEIN, BBK 2004, 135; WP-Handbuch 2012, E Rn. 433 mwN; JEBENS, sj. 2009, 29 [30]).

1011 b) Berechnungsverfahren nach den EStR (Subtraktions- und Formelmethode)

Ermittlungsgrundsätze der Finanzverwaltung: Demgegenüber kennt die FinVerw. grds. zwei Vorgehensweisen (vgl. R 6.8 Abs. 2 EStR; vgl. KLEINE-ROSENSTEIN, BBK 2004, 135; KÖLPIN, StuB 2004, 587, mit Beispielen) zur Teilwertfindung, nämlich die Subtraktionsmethode und die Formelmethode.

Obwohl die einschlägige Rspr. nur zur Teilwertabschreibung bei Waren erging, kann es uE keinen Zweifel geben, dass diese Grundsätze auch bei eigenen Erzeugnissen gelten (glA KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 261; andeutungsweise auch BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794).

Berechnungsgänge laut FinVerw. (R 6.8 Abs. 2 EStR):

Subtraktionsmethode

Voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös

./. nach dem Bilanzstichtag noch anfallende betriebliche Aufwendungen

./. durchschnittlicher Unternehmergewinn

= Verkaufswert (Teilwert)

Formelmethode nach EStR 2001

Teilwert = $Z : (1 + Y)$

Mit: Z = voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös

Y = Rohgewinnaufschlagsatz

Formelmethode nach **EStR 2003/5 idF 2011**

$$\text{Teilwert} = Z : (1 + Y1 + Y2 \times W)$$
Mit Z = voraussichtlicher künftiger Veräußerungserlös $Y1$ = durchschnittlicher Unternehmergewinn $Y2$ = Rohgewinnaufschlagrest W = der Prozentsatz an Kosten, der noch nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes vom Rohgewinnaufschlagrest nach dem Bilanzstichtag anfällt

Die Subtraktionsmethode entspricht dabei grds. der Vorgehensweise des BFH (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von WG des Vorratsvermögens“ 1. Spiegelstrich EStH). Deren Anwendung setzt voraus, dass aus der Betriebsabrechnung die nach dem Bilanzstichtag bei den einzelnen Kostenarten noch jeweils anfallende Kosten ersichtlich sind. In Fällen, in den der Stpfl. keine Betriebsabrechnung hat, welche die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert, ist es nach der FinVerw. erlaubt, die Formelmethode zugrunde zu legen (vgl. H 6.8 „Beispiele für die Bewertung von WG des Vorratsvermögens“ 2. Spiegelstrich EStH).

Zur Kritik der Regelungen der EStR 6.8 s. KÖLPIN, StuB 2004, 587, mit Verweis auf die unterschiedlichen Bewertungsergebnisse und zweifelhaften Ergebnissen bei der Formelmethode (aA KLEINE-ROSENSTEIN, BBK 2004, 135 [142]; praktikable Lösung).

c) Für die Widerlegung der Teilwertvermutung maßgebende Verkaufserlöse

1012

Voraussichtliche (volle) Verkaufserlöse bildet beim sog. Verkaufswertverfahren (s. Anm. 1004 und 1011) die Ausgangs-, beim progressiven Verfahren die Vergleichsgröße. Die frühere Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 14.11.2000, BStBl. I 2000, 1514), wonach unfertige Leistungen (halbfertige Bauten) in ein WG des UV sowie ein schwebendes Geschäft aufzuteilen sind und damit nur der auf den schon errichteten Bau entfallende Anteil der vereinbarten Vergütung am Bilanzstichtag zur verlustfreien (retrograden) Bewertung heranzuziehen ist, ist durch die Rspr. des BFH überholt (BFH v. 28.4.2004 – VIII B 79/03, FR 2004, 995; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) und in einem neuen Ur. v. 25.11.2009 (X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090, mit Anm. KORTH, AktStR 2010, 315 [324]) nochmals best. worden. Durch den Ansatz mit dem vollen niedrigeren Erlös wirkt sich der bisher aufgelaufene Verlust bei der Bewertung des WG der halbfertigen Arbeiten stl. aus, aber auch ein anteiliger künftiger Verlust, der auf noch zu erbringende Leistungen entfällt. Siehe auch Anm. 1025 „Baugewerbe“ und „Unfertige Bauten und Leistungen“. Somit hat die Rspr. die Meinung im Schrifttum (s. hierzu ua. HERZIG, StbJb. 2000/01, 305; PAUS, DStZ 2001, 82; IDW RS HFA 4 idF v. 28.6.2000; aA HEINEMANN, StBp. 2001, 201) aufgegriffen, wonach der gesamte aus einem Auftrag drohende Verlust vorrangig bei der Teilwertabschreibung und danach, soweit dieser über die aktivierten HK hinausgeht im Rahmen einer RdV (§ 5 Abs. 4a) zu erfassen ist.

► *Auffassung der Finanzverwaltung* ist mittlerweile ebenfalls die Anerkennung dieser Rspr. (s. H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ EStH), jedoch mit der Einschränkung, dass dies nicht gelten soll, wenn

- die Verpflichtung zur Fertigstellung des Bauvorhabens entfallen ist,
- selbständige Teilleistungen abgenommen werden oder

- die Aufträge bewusst verlustbringend kalkuliert werden (zu sog. Verlustprodukten s. Anm. 1015).

Während bei den beiden zuerst genannten Ausnahmefällen angenommen wird, dass aufgrund der Eigenart des Sachverhalt eine nicht auf den Bautenstand beschränkte „volle“ Verlustberücksichtigung nicht mehr sachgerecht erscheint, wird im Fall von (bewussten) Verlustprodukten ein weiterer (mutmaßlicher) Vorteil beim Stpfl. – entgegen dem Einzelbewertungsgrundsatz – und damit teilwerterhöhend berücksichtigt.

Maßgeblicher Zeitpunkt: Nach nunmehr hM sind für den Zeitbezug der Verkaufspreise allein die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich erzielbaren Verkaufspreise maßgeblich (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Die FinVerw. schließt sich dem an (vgl. Wortlaut in R 6.8 Abs. 1 Satz 2 EStR: Ist der Teilwert am Bilanzstichtag ...). Wegen des Erfordernisses der dauernden Wertminderung (Rechtslage nach Änderung durch das StEntlG 1999/2000/2002 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) sollen jedoch die bis zur Bilanzaufstellung gewonnenen Erkenntnisse über den Erwartungswert zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 23; so schon BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 379; s. auch § 5 Anm. 210d) und auch nachzuweisen sein (so R 6.8 Abs. 2 Satz 7 EStR). Nur im Fall, dass diese Verhältnisse bis zum Bilanzstellungstag anhalten, ist die Wertminderung von voraussichtlicher Dauer und damit nunmehr eine Teilwertabschreibung möglich. Diesem Gesetzesverständnis folgend sind die tatsächlich erzielten Verkaufspreise für die im Wert geminderten WG anhand repräsentativer Aufzeichnungen nachzuweisen (R 6.8 Abs. 2 Satz 9 EStR). Insoweit soll die Einfügung des Merkmals „Dauernde Wertminderung“ zu einer Einschränkung des Stichtagsprinzips und der Erweiterung der Nachweispflichten führen. Zur Maßgeblichkeit von tatsächlich ermittelbaren Preisen im Rahmen der Nachweisführung s. Anm. 1021.

Preiserhöhungen sowie -senkungen nach dem Bilanzstichtag sind dementsprechend zu berücksichtigen, wenn diese aus der Sicht am Bilanzstichtag erwartet werden können oder rechtlich gesichert sind (Teuerungszuschläge); das ergibt sich aus den Teilwertfiktionen, weil auch ein Erwerber diese Umstände berücksichtigen würde (glA schon RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253; BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; H 6.7 „Retrograde Wertermittlung“ EStH). Siehe aber auch oben „maßgeblichen Zeitpunkt“.

Vgl. auch FG Bremen v. 22.9.1977 – I 35/76, EFG 1978, 66, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.3.1991 – 1 K 149/87, EFG 1991, 522.

Preisdifferenzierungen, dh. nach Abnehmern, Zeiten, Orten unterschiedliche Preisforderungen für ein und dasselbe WG, werfen die Frage auf, welche erwarteten Verkaufspreise für die Teilwertermittlung maßgeblich sind. Rspr. oder Stellungnahmen der FinVerw. liegen hierzu nicht vor. GROH (StuW 1978, 38) will Durchschnittspreise ansetzen. Es kommt wegen des Prinzips der Einzelbewertung uE zunächst darauf an, Gruppen (insbes. in der Ausstattung, Qualität etc.) gleichartiger Produkte zu bilden, denn nur insoweit liegt Preisdifferenzierung eines WG vor (s. R 6.8 Abs. 4 Satz 1 EStR). Innerhalb einer Gruppe lässt sich nun der erwartete Verkaufspreis nach der Methode des gewogenen Durchschnitts ermitteln. Einfache Durchschnittspreise führen nicht zu zutreffenden Ergebnissen.

Beispiel: Am Bilanzstichtag befinden sich 100 Stück eines Artikels im Lager, dessen Netto-Verkaufspreise in den Absatzkanälen Großhandel 4 €, Einzelhandel 7 € und

Endverbraucher 10 € betragen (abnehmerbezogene Preisdifferenzierung). Für diesen Artikel ist eine Verteilung auf die genannten Absatzkanäle im Umsatzverhältnis 60 : 30 : 10 üblich und weiter zu erwarten. Bei einfacher Durchschnittsbildung ergibt sich ein Netto-Verkaufspreis von 7 €, bei gewogenem Durchschnitt der realitätsnähere Betrag von 5,50 €. Für eine Differenzierung nach Vertriebswegen, Sortimentsgruppen s. auch DIETZ, DB 1981, 1632. Zweckmäßig kann in diesen Fällen auch eine Gruppenbildung nach gemeinsamen Verkaufspreisen sein (Hinweise bei WITTORFF, StBp. 1984, 226, und GROH, DB 1985, 1245 [1248]). Bei mehreren Artikelgruppen wäre jeweils eine gruppenspezifische Durchschnittsbewertung vorzunehmen.

Erlösschmälerungen (zB Rabatte, Skonti, Boni), die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags erwartet werden, müssen vom voraussichtlich erzielbaren Brutto-Verkaufspreis abgesetzt werden (glA DÖLLERER, StBjB. 1977/78, 143; GROH, DB 1985, 1245 [1248]). Unter Umständen helfen die am Bilanzerstelungstag vorliegenden Verhältnisse, soweit diese werterhellend sind, die objektiv richtige Beurteilung zu treffen.

Zur Einschränkung des Ansatzes erwarteter Erlöse und Erlösschmälerungen durch die FinVerw. s. auch oben „Maßgeblicher Zeitpunkt“.

Unentgeltlicher Verkauf: Ist von vornherein eine unentgeltliche Abgabe des WG oder eine Abgabe zu einer nicht kostendeckenden „Schutzgebühr“ vorgesehen, wie zB bei Mustern oder Katalogen, so kann für die Teilwertermittlung nicht schematisch ein Verkaufserlös von Null oder in Höhe des symbolischen Preises angesetzt werden (so BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327). Vielmehr wird nach dieser Rspr. im Rahmen der Teilwertüberlegung eine Prüfung dahingehend gefordert, ob ein gedachter, den Betrieb fortführender Erwerber diese WG benötigt, weil er sich hiervon einen anderweitigen Nutzen als die Veräußerung verspricht. Dieser Meinung hat sich die FinVerw. angeschlossen und schließt die Anwendung einer Teilwert-AfA aufgrund niedriger Verkaufserlöse kategorisch aus (R 6.8 Abs. 2 Satz 2 EStR, str.; s. Verlustprodukte Anm. 1014 und 1025 „Ärzt muster“, „Kataloge“; ferner BFH v. 9.12.1987 – I R 192/84, nv.; Teilwertermittlung bei nicht absatzbestimmten WG s. Anm. 1015).

Verkaufspreise im Mehrproduktfall: Besonderheiten der Ermittlung von Verkaufspreisen ergeben sich im Rahmen der retrograden Ermittlung, sofern unfertige Erzeugnisse in mehrere Endprodukte gleichzeitig Eingang finden. Im Schrifttum ist bislang umstritten und uE nach wie vor nicht eindeutig geklärt (ebenso PATEK, BFuP 2011, 287), wie die maßgeblichen Verkaufspreise in diesem Fall zu ermitteln sind. Zwecks eindeutiger Zurechnung plädiert LEFFSON (GoB, 7. Aufl. 1987, 399, 404) hierbei für ein differenziertes Verfahren unter Aufstellung eines (gewinnmaximalen) Unternehmensgesamtplans, in dem das optimale Produktionsprogramm und damit die Erfolgsbeiträge, welche den Zwischenerzeugnissen zugerechnet werden, ermittelt werden (krit. WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 236, mwN). Neben der Gestaltbarkeit solcher Produktionspläne, denen es an Objektivierbarkeit der Zurechnung von Enderlösen mangelt, ist auch die Zurechnung von Kosten, welche bis zur voraussichtlichen Fertigung der einzusetzenden Erzeugnisse anfallen, nicht eindeutig und damit ebenfalls ermessensbehaftet, insbes. wenn das Fertigungsprogramm stark schwankt (vgl. PATEK, BFuP 2011, 287). Ebenfalls problematisch wird die Nachweisführung im Fall neu hergestellter, zum Verkauf bestimmter Produkte (insbes. Produktinnovationen), für die ein Veräußerungspreis noch gar nicht festliegt, da mit dem Verkauf noch nicht begonnen wurde und auch keine Konkurrenzprodukte existieren. Nach Auffassung von WEINDEL (Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 239) bedarf es grds. einer Beschränkung des Kaufmannserrmessens und daher eines Rekurses

auf indirekte Wertmaßstäbe der Verlust- bzw. Teilwertmessung. Hierbei sollen die Wiederbeschaffungskostenpreise als Teilwert in Abwesenheit von eindeutig ableitbaren Verkaufspreisen ihre Bedeutung erhalten.

Stellungnahme: Bei absatzorientiert zu bewertende Erzeugnisarten wie unfertigen Erzeugnissen, die als Zwischenprodukte Eingang in andere Endprodukte finden, ist uE trotz Zurechnungsproblematik eine verwendungsorientierte Ermittlung angezeigt. Eine nur an indirekten Wertmaßstäben orientierte Bewertung ist uE unzulänglich, da solche Wertmaßstäbe teilweise nur zeitlich verzögert auf Veränderungen auf den Beschaffungsmärkten reagieren und insoweit der Funktion des Teilwerts widerspricht. In diesem Fall besteht uE trotz Ertrags- und Kostenzurechnungsproblemen die Notwendigkeit, auf betriebstypische Fertigungs- und Einsatzstrukturen sowie Produktionspläne abzustellen und die den Zwischenprodukten zuzurechnenden Verkaufspreise und Kosten auf dieser Basis zu bemessen. Allenfalls bei Produktinnovationen ließen sich uE die Wiederherstellungskosten oder die kalkulierten Preise als mögliche Teilwertmaßstäbe rechtfertigen, und zwar vor dem Hintergrund, dass dabei ein weiteres Unsicherheitsmoment auf Erlöskalkulationsebene neben die Verwendungsabsicht tritt.

1013 d) Deckung der Selbstkosten

Selbstkosten als Verlustmaßstab: Die Rspr. rekurriert zur Ermittlung des niedrigeren Teilwerts auf die verminderten (zukünftigen) Verkaufserlöse. Indem die zukünftig entstehenden Aufwendungen neben den bisher angefallenen AHK von den Verkaufserlösen in Abzug gebracht werden, wird indirekt auf die voraussichtlichen (zukünftigen) Selbstkosten abgestellt, welche den Verkaufserlösen gegenüberzustellen sind. Insofern beinhaltet diese Auffassung gleichsam ein Selbstkostendeckungsprinzip.

Zur bisherigen Rspr. bei Waren, die jedoch den Schluss einer Beschränkung entsprechend der Art der WG zulässt vgl. auch BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566, mwN; v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681. Zur Anwendung der Selbstkosten bei unfertige Leistungen vgl. BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090 und X R 28/05, nv.; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298.

Die FinVerw. wendet die Rspr. an und stellt ebenfalls (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH) zutreffend auf „Selbstkosten“ ab.

Umfang der Selbstkosten: Zu den Selbstkosten gehören grds. alle für das WG anfallenden Kosten/Aufwendungen, sei es, dass sie bereits angefallen sind (Buchwert des WG in Form von AK und HK) oder bis zur Veräußerung noch anfallen wie zB nicht bilanzierbare Vertriebskosten oder direkt zurechenbare Einzelkosten. Bei Waren umfassen die Selbstkosten ihre AK und einen Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand (str.). Strittig ist die Berücksichtigung von zurechenbaren Gemein- bzw. Fixkosten im Rahmen der Selbstkosten. Zu Einzelheiten s.u. „Voll- oder Teilkostenrechnung“.

Kein Abzug bereits angefallener Kosten: Bei der Selbstkosten-Ermittlung sind Aufwendungen, die bis zum Bilanzstichtag angefallen und bereits gewinnmindernd verrechnet worden sind, nicht einzubeziehen. Dabei handelt es sich um Kosten des abgelaufenen Wj., die nach dem Bilanzstichtag nicht mehr anfallen und deshalb den kalkulierten Aufschlag nicht berühren. Diese Kosten haben sich bereits bei der Gewinnermittlung des Wj. ausgewirkt, für das die Bilanz erstellt wird. Sie dürfen, um nicht doppelt angesetzt zu werden, nicht bei der Ermittlung des Teilwerts berücksichtigt werden (vgl. BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, mwN; v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999,

681). Dies schließt jedoch nicht die Heranziehung bereits angefallener Kosten als Schätzbasis für den Abzug zukünftig anfallender Kosten (s.u. „Künftig anfallende Kosten“) aus, soweit diese vernünftigerweise erwartet werden können (vgl. auch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681).

Keine Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten: Kalkulatorische Kostenarten (kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Einzelwagnisse, kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Mieten etc.) können nicht Gegenstand der bilanziellen Verlustantizipation sein und dürfen dementsprechend nicht im Rahmen der Selbstkostenermittlung einbezogen werden (vgl. schon CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137 [139]; ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 548). Somit erfolgt eine analoge und gleichsam systematische Handhabung zur Zugangsbewertung mit den HK als Bewertungsmaßstab, der ebenfalls nur pagatorisch (s. Anm. 459) interpretiert wird (ebenso WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 95). Es muss sich daher um künftigen Aufwand iS der Finanzbuchführung handeln (pagatorischer Aufwand). Die BFH-Rspr. hat zur Problematik der Berücksichtigung von kalk. Kosten bei der retrograden Bewertung bislang nicht entschieden. Nach dem Urte. des BFH v. 29.4.1999 (IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681, mwN) gebietet es sich gerade für den kaufmännisch denkenden Erwerber, ein WG im Regelfall mit denjenigen Kosten zu bewerten, die er dem Veräußerer zu ersetzen hätte und die er selbst bei sinngemäßigem Verhalten hätte aufwenden müssen, um das WG herzustellen oder anzuschaffen. Dementsprechend ist für den Ansatz von (fiktiven) Aufwendungen kein Raum.

Hinweis: Sofern man bei der retrograden Bewertung und der Drohverlustrückstellung äquivalente Verlustmaßstäbe unter systematischen Erwägungen heranzieht, kann auf BFH v. 19.7.1983 (VIII R 160/79, BStBl. II 1984, 56, unter III.3.b) abgestellt werden, wonach bei Verlustrückstellungen ebenfalls kalkulatorische Kosten nicht zu berücksichtigen sind.

Künftig anfallende Kosten bis zur Veräußerung des WG müssen grds. berücksichtigt werden (vgl. auch die Auffassung der FinVerw. in R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR). Das betrifft insbes. sog. „Zwischenkosten“ (Erhaltungs-, Verwahrungs- und Vertriebskosten). Das bilanzrechtl. Verbot der Vertriebskostenaktivierung (s. Anm. 1000 „Vertriebskosten“) gilt hier bei der Teilwertermittlung nicht. Bei den unfertigen Erzeugnissen/Leistungen kommen noch die weiteren Produktionskosten hinzu. In die Preiserwägung eines gedachten Erwerbers würden nämlich nur jene Aufwendungen/Kosten eingehen, die voraussichtlich noch bis zur Veräußerung anfallen werden (glA LIEPELT, StBp. 1985, 37 [40]).

Voll- oder Teilkostenrechnung für die Selbstkosten betrifft die Frage der Einbeziehung von variablen oder (auch) fixen Kosten und ist ebenso wie bei der Auslegung des durch die Rspr. geprägten Begriffs des Verlustprodukts (s. Anm. 1015) für eine (weitere) Verlustentstehung entscheidend. Die Begriffe Fixkosten und variablen Kosten sind iS von Gemein- bzw. Einzelkosten (s. zu diesen Begriffen auch Anm. 463c) und damit iS einer Zurechenbarkeit der Aufwendungen zu den Bewertungsobjekten zu verstehen (im Gegensatz zum kostenrechnerischen Verständnis wird dabei nicht zwischen fixen und variablen Kosten unterschieden, da eine entsprechende gesetzliche Differenzierung nicht vorgesehen ist).

Bereits in der älteren Rspr. finden sich Zeichen für Fixkosteneinbeziehung in BFH v. 13.3.1964 (IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370), wonach „Wertminderungen idR bei einem normal sortierten Warenlager nur dann einen gegenüber den AK niedrigeren Teilwert rechtfertigen“.

tigen, wenn der erzielbare Verkaufspreis nicht mehr die Selbstkosten deckt, die sich aus den AK und den anteiligen Verwaltungs- und Vertriebskosten (Verkaufsspesen) ergeben“ (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426). In einem UrT. bezüglich der Weiterveräußerung erworbener Grundstücke beschr. der BFH (v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336) die Einbeziehung auf variable Kosten, da „grundsätzlich davon auszugehen ist, dass ein Betriebserber bei der Bewertung bestimmter, zum Umlaufvermögen gehörender Wirtschaftsgüter die Kosten berücksichtigt, deren Entstehen unmittelbar von dieser Bezugsgröße abhängig sind“. Dies soll nach dieser Auffassung jedoch „nur als Vermutung bei Hilfs- oder Nebengeschäften“ greifen. Andererseits best. der BFH im Warenurteil von 1983 (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35), dass als „Selbstkosten einer Ware ihre AK und ein Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand zu berücksichtigen (sind)“. Auch in neueren Urteilen – und damit bei Wesentlichkeit der Fixkosten – geht der BFH implizit von einem Vollkostenansatz im Rahmen der retrograden Bewertung aus (BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298). Ebenfalls in dem neuesten UrT. v. 25.11.2009 (X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090) zur Wertermittlung von unfertigen Bauaufträgen wird ausgeführt, dass „in die Teilwertermittlung nach den Vorgaben in BFH v. 7.9.2005 (VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298) somit die weiteren zu erwartenden Kosten der Bauausführung auf Vollkostenbasis einzubeziehen sind. Hierzu gehören auch (als Einzelkosten; eigene Anm.) die Beseitigungskosten für die bereits vor Abnahme bekannt gewordenen Mängel (Befall mit Hausschwamm, die unzureichende Sanierung des Kellers und die Verletzung von Denkmalschutzauflagen).“ Die Rspr. zum Vollkostenprinzip kann daher uE als gefestigt angesehen werden.

Die mittlerweile hM im Schrifttum hat sich bei der Teilwertermittlung ebenfalls auf die Selbstkosten zu Vollkosten verständigt. Dies gilt auch unter Geltung des neuen Rechts nach dem StEntG 1999/2000/2002 (vgl. GROH, DB 1999, 978 [983]).

HM, vgl. GROH, DB 1985, 1245 (1246); daneben CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137; einschränkend bei Hilfgeschäften BUSCHMANN, StBp. 1988, 328; krit. noch DÖLLERER, ZGR 179, 361; ebenso LEFFSON, GoB, 7. Aufl. 1987, 381.

Diese Meinung stützt sich darauf, dass auch ein gedachter Erwerber die anteiligen Fixkosten berücksichtigen würde, weil eine Erzielung der fixen Kosten auch langfristig in seinem Interesse wäre (zur betriebswirtschaftlichen Begr. der Vollkostenrechnung s. PFAFF in WEBER, Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung: Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre, 1993, 137-160), auch wenn dadurch teilweise Leerkosten einbezogen werden und die umgelegten Betriebskosten jeweils auch außerordentliche Aufwendungen beinhalten (krit. daher auch LIEPELT, StBp. 1985, 37 [40]; WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 97; ebenso für das Handelsrecht WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 119). Die FinVerw. hat die Rspr. übernommen und verwendet ebenfalls Selbstkosten als Vollkosten (vgl. H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH).

Künftige Lagerkosten (Kosten für Lagerausstattung, -unterhaltung, -überwachung, -versicherung, -verzinsung, -schwund etc.):

► *Nach der früheren Rechtsprechung* konnten Kosten dieser Art auch bei langer Lagerdauer nicht vom Verkaufspreis abgesetzt werden.

So BFH v. 19.11.1963 – I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801; v. 6.11.1975 –

IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; FG Köln v. 22.1.1985 – XVII 94/79 F, EFG 1985, 339, bei langlagernden WG eines ausreichend sortierten Ersatzteillagers.

Die Rspr. ging dabei davon aus, dass die Lagerkosten „allgemeine Betriebsunkosten“ sind, die sich nicht im Minderwert einzelner Waren niederschlagen, sondern Aufwand des Jahres sind, in dem sie anfallen. Allein wegen gestiegener Lagerkosten seien weder bei konstanten noch bei sinkenden Verkaufspreisen Lagerkosten gesondert zu berücksichtigen (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377). Jedenfalls seien künftige Lagerkosten und Kapitalverzinsung nicht zu berücksichtigen, wenn es sich um die Erfassung der Rentabilität eines ganzen Warenbestands handelt und eine Zurechnung zu einzelnen WG nur im Wege der statistischen Aufschlüsselung möglich sei; hierbei handle es sich um geschäftswertbildende Faktoren, die bei Bemessung des Geschäftswerts, nicht des Einzel-WG „Vorräte“ zu berücksichtigen seien (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; dagegen EMMERICH, DB 1980, 2297 [2300] mwN).

► *Rechtsprechung:* Spätestens seit BFH v. 27.10.1983 (IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) mit der ausdrücklichen Definition der Selbstkosten („Anschaffungskosten und ein Aufschlag für ihren Anteil am betrieblichen Aufwand“) wird auch die Berücksichtigung der üblichen Lager- und Kapitalkosten, soweit diese im Aufwand des Jahresabschlusses enthalten sind, bei der Warenbewertung zugelassen. Die Einbeziehung dieser Kostenarten in die Teilwertermittlung lässt sich daher dem Grunde nach nicht mehr verneinen (vgl. auch CHRISTIANSEN, StBp. 1988, 137 f.; aA WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 548). Die pauschale Einbeziehung dieser Kosten in die Teilwertermittlung (im Rahmen von Gängigkeitsabschreibungen) ist mittlerweile zulässig; s. Anm. 1016.

e) Deckung des durchschnittlichen Unternehmergewins

1014

Gewinnabschläge infolge Erwerberfiktion: Dem Unternehmergeinn kommt bei der Ermittlung des (niedrigeren) Teilwerts eines WG besondere Bedeutung zu. Ob dem Grunde nach ein Unternehmergeinn bei der Teilwertermittlung nach dem retrograden Verfahren berücksichtigt werden darf, hat die Rspr. im Lauf der Zeit unterschiedlich entschieden:

Entwicklung der älteren Rechtsprechung: Während die Rspr. des RFH v. 8.11.1934 (RStBl. 1935, 581), v. 6.5.1936 (RStBl. 1936, 849) und später die des BFH v. 29.11.1960 (I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154) die Berücksichtigung des „betriebsüblichen Rohgewinnsatzes“ (oder der Handelsspanne) zuließen, sollte nach weiteren, jedoch mittlerweile überholten Urteilen eine Teilwertabschreibung nur dann in Betracht kommen, wenn die Verkaufspreise die AK zzgl. der Vertriebskosten (Selbstkosten) nicht mehr decken.

Vgl. die folgende Rspr.: RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067; v. 26.6.1962 – I 285/60, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 111; v. 19.11.1963 – I 279/61 U, BStBl. III 1964, 358; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; v. 28.4.1964 – I 374/61, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 250; v. 26.11.1964 – IV 166/60, StRK EStG (bis 1974) § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165.

Rechtsprechung seit 1966: Durch BFH v. 5.5.1966 (IV 252/60, BStBl. III 1966, 370) wurde die Berücksichtigung eines Unternehmergewins alsbald wiederum nicht mehr als mit dem Gesamtbewertungsgrundsatz konfligierend angesehen und auf den Teilwertgedanken verwiesen, wonach ein „Erwerber auch die [...] im Wert geminderten Warenpartien nur zu einem Preis übernehmen würde, der ihm noch einen Unternehmergeinn zu erzielen gestattet“. Danach ist eine Wertminderung des WG durch Teilwertabschreibung zu berücksichtigen, wenn

die voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlöse die Selbstkosten zzgl. des durchschnittlichen Unternehmergewinns nicht erreichen. Zur Kritik s. auch Anm. 1010.

StRspr. best. durch BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35.

Stellungnahme: Der Abzug des Unternehmergewinns ist mittlerweile mit Verweis auf die Teilwertdefinition in Rspr. und Schrifttum gesichert. Bemerkenswert ist, dass in der älteren Rspr. auch die Nichtberücksichtigung eines Unternehmergewinns bei der retrograden Teilwertermittlung von für zum Abs. bestimmten Umlaufgegenständen nicht völlig fern lag (vgl. RFH v. 25.2.1931 – VI A 1326/29, RFHE 28, 232; WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 97, mwN). Auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht würde bei Annahme einer vollständigen Konkurrenzsituation ein fiktiver Erwerber nur den Barwert der Einzahlungserlöse vergüten (vgl. auch Anm. 1002). Für den Abzug eines Unternehmergewinns wäre danach grds. kein Raum. Ein Erwerber würde dabei die noch anfallenden Aufwendungen antizipativ ins Kalkül ziehen (vgl. auch CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137 [143]). Dies entspräche der handelsrechtl. Sichtweise zur Folgebewertung von Umlaufgütern, wonach bei der Ermittlung des den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegenden Werts iSd. § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB nur der Abzug der noch anfallenden Selbstkosten vorgesehen ist (vgl. auch ADS IV. § 253 HGB Rn. 253 mwN; ebenso BRÖSEL/OLBRICH in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 253 HGB Rn. 644; WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 114; MARTEN/KÖHLER, BB 2001, 2521). Andererseits ist zu bedenken, dass nur durch die Berücksichtigung eines Gewinnabschlags die Annahme der Unternehmensfortführung im Rahmen des Teilwertgedankens (§ 10 Satz 3 BewG) gerechtfertigt erscheint (ungeachtet der Kritik und der zahlreichen Bedenken, die gegen die Berücksichtigung eines Gewinnabschlags vorgebracht wurden). Die Berücksichtigung des Gewinnabschlags ist daher vom Teilwertgedanken und Gesetzeswortlaut gedeckt.

Vgl. die Kritik zur Vorgehensweise des (Durchschnitts-)gewinnabzugs von MAASSEN, DB 1960, 1247 f.; EULER, ZfBf 1991, 191 (210); MÜLLER, DB 1996, 689 f.; WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 100 ff.; ebenso PATEK, BFuP 2011, 262, der eine Aufgabe des (rein steuerlichen) Abzugs des Durchschnittsgewinns fordert. Zur Kritik der Formeln in R 6.8 EStR vgl. BUSCHMANN, StBp. 1998, 328; FROMM, BB 1996, 2453; WILKE/KESSELMEIER, DStR 1996, 6.

Kein Gewinnabschlag bei Hilfsgeschäften: Neuerdings wird die retrograde Methode nach Auffassung des BFH v. 9.11.1994 (I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; best. durch BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566) modifiziert: Die nach dem Bilanzstichtag entstehenden (tatsächlichen oder durchschnittlichen) Selbstkosten und eventuelle kalkulatorische Kostenbestandteile können nur insoweit berücksichtigt werden, als auch der gedachte Erwerber sie berechtigterweise geltend machen könnte. Das ist hinsichtlich eines kalkulatorischen Unternehmergewinns dann nicht der Fall, wenn auch er – wie der Veräußerer des Betriebs – für bestimmte Geschäfte keinen Gewinn kalkuliert hätte. Dementsprechend ist die retrograde Bewertungsmethode dort zu modifizieren, wo der An- und Verkauf einzelner WG lediglich als Hilfs- oder Nebengeschäft dazu dienen soll, andere (gewinnbringende) Geschäfte zu ermöglichen. Werden für diese WG keine Unternehmensgewinne kalkuliert, darf bei der Teilwertermittlung von den Veräußerungserlösen auch kein kalkulatorischer (durchschnittlicher) Unternehmergewinn abgezogen werden.

Abgrenzung Unternehmergewinn/Rohgewinnaufschlag: Der Unternehmergewinn ist im Rohgewinn grds. enthalten, es sei denn, man wählt als Ausgangspunkt für die Teilwertermittlung den Rohgewinnrest, der sich nach Abzug des Unternehmergewinns vom Rohgewinn ermitteln lässt (s. Anm. 1011). Ein Teilwert-Abschlag ergibt sich demzufolge aus den voraussichtlichen Verkaufserlösen abzgl. des Rohgewinnaufschlags und der AK oder als Unterschied aus Verkaufserlösen und den AK zuzüglich dieses Aufschlags. Begriffliche Unterschiede des Rohgewinns ergeben sich nach Art des Betriebs wie folgt:

- ▶ *Rohgewinnaufschlag bei Handelsunternehmen* aus der Differenz zwischen Erlösen und Wareneinsatz, bezogen auf den Wareneinsatz (er enthält dann auch den Unternehmerertrag) oder aus der Division der auf die Waren entfallenden Aufwendungen/Kosten auf den Wareneinsatz (dann ohne Reingewinn).
- ▶ *Rohgewinnaufschlag bei Herstellungsbetrieben* ergibt sich aus der Differenz zwischen Erlösen und der Summe aus Materialeinsatz und Fertigungslöhnen, bezogen auf die Summe von Materialeinsatz und Fertigungslöhnen (s. auch BMF v. 11.11.1974, BStBl. I 1974, 994). Unabhängig von der Berechnungsweise enthält der Aufschlag als Kostenbestandteil auch künftige Aufwendungen wie Lagerkosten und Zinsen sowie bereits angefallene Aufwendungen. Daher sind die bereits angefallenen Aufwendungen zu eliminieren (s. Anm. 1009).

Maßgeblichkeit des tatsächlichen Gewinnaufschlags: Akzeptiert wird die Ableitung des Rohgewinnaufschlags aus dem Jahresabschluss (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; aA WITTORF, StBp. 1988, 4 [9] der den Rohgewinnaufschlag auf den erzielbaren Verkaufspreis berechnet). Das Prinzip der Einzelbewertung verlangt uE auch hier nach Warengruppen spezifizierte Aufschlagsätze, da nur für gleichartige WG eine Zusammenfassung bei der Bewertung zulässig ist (zur Gruppenbewertung s. Anm. 115; glA GROH, DB 1985, 1245 [1247]). Das Abstellen der Rspr. und der FinVerw. auf den tatsächlich erzielten Rohgewinnaufschlag lässt die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung bei Preisherabsetzungen im Warenhandel vom Verhältnis dieses durchschnittlichen Aufschlagsatzes zum kalkulierten Einzelgewinnaufschlag abhängig werden: Ist der kalkulierte Einzelaufschlag nicht größer als der durchschnittliche Rohgewinnaufschlag, so führt jede Herabsetzung des ursprünglichen Verkaufspreises zu einer Teilwertabschreibung; ansonsten muss gesondert geprüft werden, ob und inwieweit eine Verkaufswertminderung zu einem Fehlbetrag geführt hat (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; Rechenbeispiele bei WITTORF, StBp. 1984, 226; WITTORF, StBp. 1988, 4 [8]; GROH, DB 1985, 1245).

Für die Ermittlung der Höhe nach kommen als zu berücksichtigender Unternehmergewinn weder der niedrigste im Betrieb vorkalkulierte Unternehmergewinn (so GRIEGER, BB 1966, 767) noch der für das betreffende WG kalkulierte Gewinn (sog. Handelsspanne) in Betracht, sei es in voller Höhe (HOFEMANN, FR 1965, 16: „normaler Bruttoaufschlag“) oder entsprechend der Verkaufspreissenkung herabgesetzt (so ERHARD, StBp. 1966, 221 ff.), sondern nach jüngerer Rspr. (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) und Auffassung der FinVerw. der durchschnittliche Unternehmergewinn, den der Stpfl. in seinem Betrieb für derartige WG erzielt (vgl. auch R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR; GROH, DB 1985, 1245 [1247]; CHRISTIANSEN, StBj. 1991/92, 137 [143]). Die Wahl des durchschnittlichen Unternehmergewinns als maßgebliche Abzugsgröße bei der Teilwertermittlung stellt einen aus Praktikabilitätsgründen und aus dem fiktiven Interessenkonflikt von Veräußerer und Erwerber des Gesamtbetriebs herrührenden Kompromiss dar. Eigentlich müsste die nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags vom fiktiven Be-

triebserwerber zu erwartende Gewinnspanne angesetzt werden. Einen praktikablen Anhalt hierfür gibt daher der nach bisherigen Erfahrungen im fortzuführenden Unternehmen erzielte durchschnittliche Gewinn (so auch BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336; BUSCHMANN, StBp. 1998, 329). Die Durchschnittsbildung sollte jedoch – nach den Möglichkeiten des betrieblichen Rechnungswesens – nicht alle uU sehr verschiedenen Geschäftsbereiche des Betriebs, auch nicht die Erfolge (Gewinne/Verluste) aus Nebengeschäften (zB Finanzanlagen) und auch nicht beträchtliche außerordentliche Gewinne/Verluste, sondern möglichst nur den der jeweiligen Bewertungsgruppe zuzurechnenden Durchschnittsreingewinn erfassen (CHRISTIANSEN, StbJb. 1991/92, 137 [143]). Das gebieten uE die Grundsätze der Einzel- bzw. Gruppenbewertung, die auch bei der Teilwertbemessung zu beachten sind (Wortlaut des Abs. 1 Nr. 1 Satz 3: „für das einzelne WG“; R 6.8 Abs. 3 Satz 1 EStR). Nur bei einfachen betrieblichen Verhältnissen wird sich die Durchschnittsbildung auf das gesamte Unternehmen beziehen können (zB bei Ein-Produkt-Betrieben).

Gewinnabschlag auch in Verlustsituationen: Nach ständiger BFH-Rspr. (BFH v. 22.3.1973 – IV R 46/69, BStBl. II 1973, 581; v. 17.9.1987 – III R 201-202/84, BStBl. II 1988, 488; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831) rechtfertigen Rentabilitätsschwankungen des gesamten Betriebs noch keine Teilwertabschreibung, solange der Betrieb noch mit Ertrag arbeitet oder fortgeführt wird. Der Teilwertbegriff ist somit zunächst ertragsunabhängig. Ein gedachter Erwerber würde für die WG auch bei bisherigen Verlusten nur einen Wert ansetzen, der ihm nach Abzug der Selbstkosten vom erwarteten Verkaufserlös noch einen Unternehmergewinn ermöglicht (so BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Gewöhnliche Verlustsituationen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Unternehmens sind, so die Vermutung, nichts anderes als der Ausfluss des allgemeinen Unternehmerrisikos, das ein Kaufmann gewöhnlich bei seinen Investitionen in die Überlegungen einbezieht, die den Wert einer Investition idR daher nicht negativ beeinflusst. Erforderlich sind vielmehr konkrete Liquidations- oder Stilllegungsmaßnahmen (BFH v. 20.9.1989 – II R 96/86, BStBl. II 1990, 206; v. 16.12.1998 – II R 53/95, BStBl. II 1999, 160). Bis zu diesem Zeitpunkt ist daher eine Teilwertabschreibung ausgeschlossen (FG Münster v. 25.3.1993 – 3 K 724/89 EW, EFG 1993, 768, rkr.; BFH v. 19.10.1972 – I R 244/70, BStBl. II 1973, 54). Bemerkenswert ist jedoch insoweit das UrT. des FG Hamb. v. 12.6.1980 (VI 27/80, EFG 1980, 490, rkr.), wonach aufgrund einer Revolution eingetretene Finanzierungsschwierigkeiten und der darauf beruhende Preisverfall auf dem Immobilienmarkt ernstliche Zweifel am Ansatz der AHK für WG auch dann rechtfertigen, wenn die Herstellung weitergeführt und das WG später in Betrieb genommen wird.

Gewinnbegriff: Ob der absolute Stückgewinn, der Durchschnittsgewinn bezogen auf die Umsatzerlöse (Umsatzgewinnrate), der Reingewinnaufschlag auf die Selbstkosten, der Rohgewinnaufschlag oder ein hieraus umgeformter Rohgewinnabschlag in die Teilwertberechnung einzugehen hat, war früher fraglich (vgl. auch WITTORFF, StBp. 1988, 4). BFH und FinVerw. akzeptieren im Handelsbetrieb den tatsächlichen erzielten durchschnittlichen Unternehmergewinn, der dem Jahresabschluss entnommen werden kann (s.o.). Insoweit entspricht dies der Definition des Reingewinns. Vgl. zur Definition des Reingewinns BMF v. 11.11.1974 (BStBl. I 1974, 994 – Tz. 19 und 20).

f) Besonderheiten bei Verlustprodukten

1015

Schrifttum: BREIDERT, Keine Teilwertabschreibung bei so genannten Verlustprodukten?, BB 2001, 979; HETTLER, Einbeziehung von Anschaffungsnebenkosten in den Teilwert, KFR 1999, 413; WEBER-GRELLET, Keine Rückstellung in der Steuerbilanz für nicht abzichbare Betriebsausgaben, FR 1999, 1064; HOFFMANN, Bewertung von Verlustprodukten im Einzelhandel, PiR 2007, 204; OSER, Verbot der Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten, BBK 2009, 1009.

Keine Teilwertabschreibung bei Verlustprodukten: Nach Auffassung des BFH (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735; best. durch BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681, m. Anm. PLEWKA, NWB 1999, 4235; zust. KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 6 Rn. 262) sind die o.g. Grundsätze der Teilwertermittlung und -abschreibung bei sog. Verlustprodukten nicht ohne Weiteres übertragbar, wenn es sich um die Bewertung von WG handelt, die von vornherein bei üblicher Kalkulation nicht zu einem kostendeckenden Preis verkauft werden können und damit – isoliert betrachtet – zu Verlusten führen. Nach Auffassung des IV. Senats (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681) würde ein gedachter Erwerber bei einem insgesamt rentabel arbeitenden Betrieb die Aufnahme einzelner Verlustprodukte nicht mindernd beurteilen; auch läge keine Fehlmaßnahme vor. Daher sei auch der Teilwert gedanklich nicht gesunken. Das Urt. kann als Anwendungsfall der retrograden Bewertungsmethode gesehen werden (so auch HERZIG, StbJb. 2000/2001, 298).

Die Auffassung des BFH wird im Schrifttum krit. gesehen (s. BREIDERT, BB 2001, 979; abl. für das Handelsrecht KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII, § 253 Rn. 553 mwN; WEHRHEIM in Beck-HdR, B 164 Rn. 116; einschränkend wohl auch HOFFMANN, PiR 2007, 204 [206]). Einwendungen hiergegen werden erhoben insbes. wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Einzelbewertung und das Verbot des Ausweises unrealisierter Gewinne. Damit wird unzulässigerweise (wie bei Vorratsbeständen nämlich der Fall) eine vermeintliche Absicherung des Nettoeinnahmepotentials durch Vertragskunden fingiert (vgl. WIRTH, Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen, 124). HOFFMANN (PiR 2007, 204; ebenso bereits MOXTER, Bilanzrechtsprechung 6. Aufl. 2007, 280) sieht die Probleme wohl eher in den Gemeinkosten als mögliche, aber nicht eindeutig nachweisbare Verlustursache begründet (formelles Argument).

Die Fallgruppe der Verlustprodukte führt daneben zur Unterscheidung in geplante und ungeplante Verluste und es wird damit zu Recht kritisiert, dass der fiktive Erwerber an die Geschäftspolitik des Veräußerers nicht gebunden sei (zB REUTER, StbJb. 1978/79, 128 [129]), und es werde bemängelt, dass zwei in Ausführung begriffene Verlustaufträge unterschiedlich behandelt werde, weil der Verlust in einem Fall bewusst in Kauf genommen wurde (SCHÖNENBECK, DB 1963, 143).

Auffassung der Finanzverwaltung: Die Auffassung des BFH zur Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen wird von der FinVerw. geteilt (H 6.7 „Verlustprodukte“ EStH), dh., bei geplanten Verlusten ist grds. ohne Hinzutreten weiterer Anhaltspunkte für eine Fehlmaßnahme eine Teilwertabschreibung unzulässig.

Verlustursachen, welche zur Schwierigkeiten bei der Teilwertermittlung führen, sind mannigfaltig und können auf marktpolitische Kampfsituationen (Marktanteilerweiterung, Konkurrenzabwehr), Produkteinführung mittels sog. Penetrationspolitik, Sortimentserweiterung, Kapazitätsauslastung, Fixkostendegression, Rechnung mit Deckungsbeiträgen, Mischkalkulation im Produkt(programm-)verbund wie zB bei Mobilfunkverträgen (sog. preispolitischer Ausgleich), Ver-

kaufsförderung (sog. Promotionspolitik), regionale Preisdifferenzierung (zB sog. Dumping), Liquiditätengpässe, Lagerräumung, soziale Verantwortung, Schaffung oder Wahrung eines bestimmten Firmenimages uvm. zurückzuführen sein.

Begriff des Verlustprodukts: Das Schrifttum ist bislang uneinig, wie ein „Verlustprodukt“ zu definieren ist und ab wann ein Verlust tatsächlich entsteht. Hierfür stehen diverse Ansätze im Raum:

- ▶ *Verkaufspreis deckt Selbstkosten (Vollkosten) nicht mehr.*

Vgl. hierzu: SÖFFING, FR 1978, 240; EULER/RZEPKA, BB 1978, 602; wohl auch HERZIG, StbJb 2000/2001, 284, mit Verweis auf die Forderung nach Maßstabsidentität für TW-Afa und Drohverlustrückstellung; einschränkend REUTER, StbJb. 1978/79, 128: im engeren Sinn, wenn fünf Jahre und länger ständig Verluste bei der Veräußerung der WG auftreten.

- ▶ *Verkaufspreis deckt Einkaufspreis (Teilkosten) nicht mehr.*

Vgl. auch MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 280, und HOFFMANN, PiR 2007, 206, jeweils mit Verweis auf willkürliche Zurechenbarkeit von Gemeinkosten im Einzelhandel.

Die Art des Verlustproduktes ist hierbei ohne Bedeutung. Es kann sich sowohl um eine Dienstleistung als auch um eine Sache handeln.

Bisherige Rechtslage zum Begriff „Verlustprodukt“: Der IV. Senat (BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681) hat keine der diskutierten Auffassungen bestätigt, sondern lediglich zum Ausdruck gebracht, dass aus der Sicht des fiktiven Erwerbers auch „Verlustprodukte“ mit den AHK vergütet werden würden, wenn der zu übernehmende Betrieb seit vielen Jahren einen durchschnittlichen Unternehmergewinn erwirtschaftet hat (s. Anm. 1014). Eine negative Differenz zwischen Verkaufspreis und Kosten – unabhängig von deren Definition – ist daher wohl nicht zwingend, wenn andere Vorteile oder ein anderer wirtschaftlicher Gegenwert (s. PLEWKA, NWB 1999, 4235) greifbar erscheinen (zum Greifbarkeitsprinzip im Steuerbilanzrecht vgl. WEBER-GRELLET, Steuerbilanzrecht, München 1996, 93). In anderen Urteilen scheint der BFH (v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514 (Kfz-Ersatzteil-Urteil); BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336, mit Anm. GROH, FR 1995, 410) wohl aus Vereinfachungsgründen von den Teilkosten auszugehen, wenn eine Zurechnung von Fixkosten (Gemeinkosten) nur willkürlich wäre und daher zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führen würde.

Abgrenzungen:

- ▶ *Fehlmaßnahme (ungeplante Verluste):* Zu unterscheiden sind die Fälle der bewussten Inkaufnahme von Verlusten vom ungeplanten, unvorhergesehenen Eintritt derartiger „Verluste“. Im letzten Fall wird auch von einer Fehlmaßnahme gesprochen (s. auch Anm. 1025 „Fehlmaßnahme“). Die Unterscheidung liegt in der Fortführungsfiktion des Teilwertgedankens begründet (s. Anm. 1002, 1005). Bei ungeplanten Verlustprodukten kommen Teilwertabschreibungen nach den allgemeinen Grundsätzen über gesunkene Verkaufserlöse (s. Anm. 1010, 1012) oder „Fehlmaßnahmen“ (s. auch Anm. 599) weiterhin in Betracht.

- ▶ *Geschäftswertbildende Faktoren:* Die Einbeziehung geschäftswertbildender Vorteile, die mit dem Verlustprodukt verbunden sind, führt hingegen nicht zu einer TW-Abschreibung. Der Einzelbewertungsgrundsatz verbietet nach Auffassung des BFH v. 29.4.1999 (IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681, mit Verweis auf das Apotheker-Urteil, BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) insoweit nicht deren Einbezug in die TW-Ermittlung. Die Abgrenzung von Vorteilen, die zB eine Preisherabsetzung als vorrangig mit der Bewertung des Geschäfts-

werts zusammenhängend erscheinen lassen und damit nicht im Rahmen der Vorratsbewertung zu berücksichtigen sind, ist fließend und daher nicht eindeutig (s. auch HERZIG, StbJb. 2000/01, 299–302). Daher ist uE nicht jeder Vorteil in die TW-Ermittlung einzubeziehen (ebenfalls einschränkend mit der Forderung nach Konkretisierbarkeit des Vorteils auch HERZIG, StbJb. 2000/01, 299–302).

► *Überpreis/Verdeckter Rabatt*: Wird – wie im Kfz-Handel üblich – im Tausch gegen den Erwerb eines Neuwagens ein Gebrauchtwagen in Zahlung genommen, dessen Einstandspreis über dem gemeinen Wert (Marktpreis) liegt, so ist nach BFH v. 25.7.2000 (VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; ebenso BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424: Begrenzung der AK auf dessen Verkehrswert) eine Teilwertabschreibung des Einstandspreis auf den verkehrsüblichen Preis (hier: Schwacke-Preis) nicht ausgeschlossen. Die Rspr. zu Verlustprodukten sei danach hierauf nicht anzuwenden, da in einem solchen Fall die TW-Abschreibung einen zu hohen, bereits realisierten Gewinn im Neuwagengeschäft korrigiere. In Abgrenzung zu echten Verlustprodukten (Lockvogel-Angebote) stehe hier außerdem nicht bereits bei Ankauf fest, dass das erworbene WG mit Verlust zu verkaufen sei, so dass diesem Unsicherheitsmoment durch den der Verlustantizipation dienenden niedrigen Teilwert erst noch Rechnung getragen werde müsste (zust. GÜNKEL, StbJb. 2001/01, 350).

AA KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 262: ggf. keine Verlustantizipation bei seltenen Hilfs- und Nebengeschäften, auch mit Verweis auf BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336.

► *Mehrkomponentengeschäft*: Im Gegensatz zu Verlustprodukten ist der andere Vorteil oder andere wirtschaftl. Gegenwert hierbei rechtlich gesichert (bspw. aus erwarteten Nettoeinnahmen aus einem [Mehrkomponenten-]Geschäft, das bereits bindend vereinbart wurde; vgl. WIRTH, Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen, 122–124).

Stellungnahme: Dies mag uE nicht zu überzeugen: Die Seltenheit eines Geschäfts ist kein taugliches Kriterium für die Beurteilung einer TW-Minderung. Anhand der o.g. Rspr. ist vielmehr zu entscheiden, ob mit dem Geschäft noch andere konkrete, wirtschaftliche Vorteile zusammenhängen. Wenn ja, und nur dann, ist eine TW-Abschreibung ausgeschlossen. Insoweit gelten auch die Grundsätze zum Überpreis bzw. Verlustprodukt (s. auch BFH v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424; v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086; zust. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 281; s. Anm. 1018 „Überpreis“).

8. Widerlegung der Teilwertvermutung bei mangelnder Verwendbarkeit der Vorräte

a) Grundsätzliches

1016

Anwendungsbereich: Die Grundsätze der Teilwertabschreibung bei unzureichenden Verkaufserlösen (s. Anm. 1010, 1012) lassen sich nicht ohne Weiteres auf WG des Vorratsvermögens übertragen, die nicht unmittelbar zum Absatz, sondern regelmäßig zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (zB Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, bezogene Bauteile, Musterwaren und sonstige Werbemittel). Auch diese Vorräte können einer Minderung des betriebsbezogenen Werts unterliegen, nämlich

► *beschaffungsseitig* durch gesunkene (Wieder-)beschaffungs-/Herstellungskosten, bedingt durch gesunkene Marktpreise dieser WG oder gesunkene innerbetriebliche Gewinnungs-, Be-, Verarbeitungs- oder Herstellungskosten (s. Anm. 1009,

1010; zu dieser Teilwertvermutung BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327);

- ▶ *verwendungsseitig* durch bis zur Unbrauch-/Unverwendbarkeit reichende
- ▷ *Qualitätsminderung* des WG (zB durch physisch-chemische Einflüsse wie Verderb, Rost, Zersetzung oder durch äußere Einwirkungen wie Brand-, Wasser-, Temperatur-, Feuchteschaden) oder
- ▷ *Beschränkung der technischen Verwendbarkeit* (zB wegen Um-/Einstellung des Produktions- oder Energiegewinnungsverfahrens, Veränderung des Produktionsprogramms) oder
- ▷ *Beschränkung der wirtschaftlichen Verwendbarkeit* (zB wegen des Auftretens kostengünstigerer, qualitäts- oder nutzenverbessernder Substitutionsstoffe, Änderung der Werbestrategie, hoher Folgekosten für Überbestände) oder
- ▷ *rechtliche Verwendungsbeschränkungen* (zB wegen Umwelt-, Gesundheits-, Arbeitssicherheitsgefahren, Ablauf von Lizenzen etc.).

Weil ihre Bestimmung im Verbrauch liegt, wird mangelnde Verwendbarkeit dieser WG aus technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen vor allem durch eine übermäßig lange Nichtverwendung, dh. durch lange Lagerdauer deutlich. Auch das Vorliegen von nicht benötigten oder nicht verwendbaren Beständen (sog. „Überbestände“) weist im Allgemeinen darauf hin, dass die Anschaffung/Herstellung sich als „Fehlentscheidung“ erwiesen hat (als Teilwertgrund s. Anm. 599); ein gedachter Erwerber würde diese Bestandshaltung nicht zu den Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten honorieren. Teilwertminderungen können daher die Folge sein.

Begriff „Gängigkeit“: Diese verminderte Verwendungswertigkeit der WG für den Betrieb wird praktisch auch als mangelnde „Gängigkeit“ bezeichnet und uU durch sog. Gängigkeitsabschläge (s. Anm. 1025) berücksichtigt. Die Abgrenzung zur Fehlmaßnahme ist hierbei fließend (s. Anm. 599).

1017 b) Ausmaß der Wertminderung

Ermittlungsgrundsätze: In Anbetracht der bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen zulässigen Inventur- und Bewertungsvereinfachungsverfahren und des Schätzwert-Charakters des Teilwerts (s. Anm. 1003) dürfen bei der Teilwertermittlung in Fällen mangelnder Verwendbarkeit keine exakten Rechennachweise und aufwendigen Wertermittlungen gefordert werden. Anhaltspunkte für die Schätzung des Teilwerts richten sich nach dem Grund (s.o.) und dem Ausmaß der mangelnden Verwendbarkeit des WG bzw. der WG-Gruppe:

Maßstäbe für Teilwertminderungen wegen „Ungängigkeiten“ sind:

- Bei chemisch/physikalischen Veränderungen des WG, die eine geringere Güte zur Folge haben, entspricht der Teilwert den – nötigenfalls geschätzten – Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten eines WG der geringeren Güteklasse.
- Bei versicherten oder versicherbaren Wertminderungen kann das Ausmaß des ersetzten/ersetzbaren Schadens einen Anhalt geben.
- Bei vollständiger Unbrauchbarkeit entspricht der Teilwert dem Mindestwert (s. Anm. 1018); ist ein Teil des Bestands unbrauchbar, so ist der Gesamtbestand um den mengenanteiligen Mindestwert verringert anzusetzen.
- Bei Überbeständen können als Maßstab die üblichen bzw. branchenüblichen Bestände, soweit bekannt, als Indiz für eine TW-Minderung fungieren (ähnlich wie bei Fehlmaßnahmen vgl. auch KolB, StuB 2001, 433 [437]).

Höhe der Teilwertabschreibung: Für konkrete Einzel-WG, die nicht zur Veräußerung bestimmt sind, kann uE jedenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen, wenn für sie eine außergewöhnlich lange Lagerdauer erwartet werden muss; ein gedachter Erwerber würde hierfür zumindest einen den künftigen Lager- und Kapitalkosten entsprechenden Abschlag machen; bestehen Anhaltspunkte, dass die Lagerdauer durch mangelnde technische, wirtschaftliche oder rechtliche Verwendbarkeit des WG bedingt ist, wird der Abschlag bis zum Mindestwert (s. Anm. 1017) erfolgen. Die Ermittlung der Abschreibung erfolgt hierbei pauschal mittels Reichweitenverfahren oder Altersstrukturabschlagen.

Zu den Verfahren und deren Anwendung im Einzelnen vgl. ua. SCHNEIDER, StBp. 1988, 272; HAPPE, BBK 2008, 837. Zum Handelsrecht vgl. KOZIKOWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 529 f. mwN; ebenso WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 142. Insoweit sind pauschale Gängigkeitsabwertungen in Durchbrechung des Einzelbewertungsprinzips auch Ausdruck des Wesentlichkeitsgrundsatzes (ebenso SCHMIDT/LABRENZ, HdR, B 214 Rn. 141).

Entwicklung der Rechtsprechung: TW-Abschreibungen wegen mangelnder Verwendbarkeit zur Bewertungsvereinfachung hat schon die frühe BFH-Rspr. anerkannt und hierbei eine lange Lagerdauer als teilwertminderndes Indiz für Schwerverkäuflichkeit gewertet (vgl. BFH v. 21.5.1957 – I 56/57 U, BStBl. III 1957, 237; v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; für Waren vgl. BFH v. 28.4.1964 – I 374/61, DB 1964, 1091; v. 13.10.1976, BStBl. II 1977, 540; v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv.). Allerdings können auch vernünftige betriebswirtschaftliche Gründe uU für hohe Bevorratung sprechen (Mengenrabatte, Sicherheit, Spekulation, Geschäftsmodell uÄ).

Hinweise: Ebenso bereits RFH v. 10.10.1939 – I 42/39, RStBl. 1940, 578, für Berücksichtigung von bekanntermaßen auftretende Beschädigungen wie Bruch oder Kratzer. Vgl. die untere Rspr. Hess. FG v. 21.12.1956 – III 551/55, EFG 1957, 336 f., rkr. (Qualitätsminderungen bei Samenvorräte); Hess. FG v. 9.12.1976 – VI 196/72, EFG 1977, 324, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 17.12.1980 – I 290/78, EFG 1981, 441, nkr.

Auch die neuere Rspr. geht davon aus, dass eine Vorratseinteilung „entsprechend der nach den betrieblichen Verhältnissen ermittelte Umschlaghäufigkeit in Gängigkeitsklassen geeignet sein (kann), um Folgerungen für den Teilwert der Waren zu ziehen“ und erkennt dabei an, dass „die Vorräte mit geringerer Gängigkeit höhere Selbstkosten als die Waren mit besserer Gängigkeit verursachen“ (vgl. BFH v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514, zum Kfz-Ersatzteilhandel). Ebenso kann dies aus einem anderen zu Ersatzteilen ergangenen Ur. des BFH v. 14.7.1983 (IV R 95/81, nv.) gefolgert werden, wo im Streitfall eine pauschale und insoweit typisierende Annahme teilwertmindernder Umstände nur mangels entsprechender Aufzeichnungen über Lagerdauer und Lagerkosten abgelehnt wurde. Dies soll jedoch nur unter der Voraussetzung gelten, dass nach den betrieblichen Gegebenheiten – auch ohne bereits erfolgte Preisherabsetzungen – wegen der Lagerdauer auf eine geminderte oder gar ganz entfallende Absatzmöglichkeit und dadurch bedingte unzulängliche bzw. ganz entfallende Verkaufserlöse geschlossen werden kann.

Eine TW-Abschreibung hat die Rspr. bislang auch ohne vorherige Preisherabsetzung zugelassen, sofern diese deshalb nicht möglich ist, weil es dem Geschäftskonzept des Stpfl. nicht eigentümlich ist (so BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540, für Sonderanfertigungen eines Juweliers; s. hierzu die Auffassung der FinVerw. unten).

Hiermit berücksichtigt die Rspr. die betriebsindividuelle Unternehmenspolitik der Vorrathaltung. Zu den konkreten Aufzeichnungspflichten s. Anm. 1024.

Vgl. auch die weiteren Urteile des BFH zur Gängigkeit, insbes. v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 87, 290, zum Kunsthandel; BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34, zum Antiquitätenhandel.

Kein teilwertmindernder Umstand wie Zins(-verlust) und Lagerkosten sah die Rspr. (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377) zunächst noch in den Kosten für Zinsaufwand, Zinsverlust sowie Kosten für Lagerung wie Kontrolle, Reinigung und Versicherung begründet, da es sich hierbei um allgemeine Betriebs(un)kosten handeln solle. Diese Rspr. wurde jedoch im Rahmen der Warenbewertung wieder revidiert, in dem solche Kosten durch den Rohgewinnaufschlag gedeckt werden müssten und hat dementsprechend die Kosten der Lagerung, wozu auch anteilige Zinsen gehören, als Abschlagsgrund für Vorräte angesehen (vgl. BFH v. 13.10.1967 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 27.10.1983 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; vgl. auch ua. GROH, DB 1985, 1245; ebenso JEBENS, sj. 2008, 26 f.; aA SCHNEIDER, StBp. 1988, 276). Der BFH stellt ebenfalls in seiner Entsch. v. 24.2.1994 (IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) klar, dass, da nach der Rspr. des BFH (mit Verweis auf das Ur. von 1983) der durchschnittliche Rohgewinnaufschlag durch den erzielten Preis gedeckt sein muss, auch voraussichtlich noch anfallende Lagerkosten bei der Teilwertermittlung als Element der Selbstkosten zu berücksichtigen sind. Insoweit kann die Teilwertabschreibung wegen Gängigkeit auch als Anwendungsfall von unzureichenden Verkaufserlösen infolge noch anfallender Lagerkosten interpretiert werden.

Die Finanzverwaltung verkennt die Rspr. und verfährt in praxi rigoros (teilweise kleinlich) unter Ablehnung einer TW-Abschreibung aufgrund „Ungängigkeiten“ ohne konkrete Einzelnachweise (vgl. H 6.7 „Ersatzteile im Kfz.-Handel“ EStH; krit. hierzu auch JEBENS, sj. 2008, 25; HAPPE, BBK 2008, 837). Andererseits hält die FinVerw. bei einzelnen Arten von WG Gängigkeitsabschläge für zulässig, wenn zwingende Gründe wie im Streitfall des BFH v. 13.10.1976 (I R 79/74, BStBl. II 1977, 540) vorliegen (BP-Kartei, Teil I, Konto Waren Tz. II.2.c.dd Teilwertabschreibungen; s. Anm. 1025 „Apotheken“, „Buchhandel“, „Musikalienhandel“, „Verlage“ und das Stichwort „Gängigkeitsabschläge“).

Das Schrifttum hierzu ist uneinheitlich. Teile erkennen mittlerweile pauschale TW-Minderungen unter Verweis auf die neuen Judikate des BFH nur noch – wie die FinVerw. – unter Vorlage konkreter Nachweise bzw. bei Fehlmaßnahmen an (so zB KOLB, StuB 2001, 433 [437]; HAPPE, BBK 2008, 837 [841]).

Die BFH-Rspr. wird weiter dahingehend interpretiert, dass sich die Teilwertvermutung insoweit nur entkräften lässt, als „umfangreiche Musterberechnungen über die unterschiedliche Lagerdauer der Art. mit zugehörigen Kosten“ (so HOFFMANN, DStR 1994, 970) und „die Kosten den einzelnen Gängigkeitsklassen schlüssig und nachprüfbar zugeordnet werden“ (so SEETHALER, BB 1997, 2575 [2578]). Die alleinige Berücksichtigung des Faktors Zeit als Abwertungsfaktor soll somit nicht anerkannt werden (aA einschränkend SCHÖLL, StBp. 1995, 66: Abschreibung auch bei Langläufer; JEBENS, sj. 2008, 25).

Meinungen zur stl. Zulässigkeit von Gängigkeitsabschlägen wird hingegen bereits früh vertreten durch GROH, DB 1985, 1245 (1248); CHRISTIANSEN, StBj. 1991/92, 130; GÜNDEL, JbFfSt. 1988/89, 105 ff.; CHRISTIANSEN, StBp. 1983, 28.. Kritisch zur Ablehnung pauschaler Wertminderungen ebenfalls KLEINBACH, DB 1995, 601; NIEHUS, DStR 1995, 169; TROOST/TROOST, DB 1996, 1097; SEETHALER, BB 1997, 2575.

Rechtslage nach dem StEntlG 1999/2000/2002: Fraglich ist, ob die Gesetzgebung mit der Einfügung des Merkmals der dauernden Wertminderung den Grund für pauschale Gängigkeitsabschreibungen entfallen lässt und insoweit die

Auffassung der FinVerw. best. (s. zu diesem Merkmal Anm. 972). Teilweise wird dies so gesehen (so zB KOLB, StuB 2001, 433 [437]; HAPPE, BBK 2008, 837 [841]; WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 142). Andererseits wird die Notwendigkeit von Abschlägen zur Berücksichtigung von Risiken wie schwere Verkäuflichkeit oder technische Risiken gesehen (ebenso HAPPE, BBK 2008, 837 [841]; ebenso LOITZ/WINNACKER, DB 2000, 2229 [2233]; DIETRICH, DStR 2000, 1630).

Stellungnahme: Die restriktive Auffassung der FinVerw. und von Teilen des Schrifttums ist abzulehnen. Gängigkeitsabschläge erfassen betriebswirtschaftlich relevante und damit auch – uE zu Recht – teilwertmindernde Umstände, die ein gedachter Erwerber im Rahmen des Teilwertgedankens einkalkulieren würde. Ohne Rückgriff auf den Wertbegriff der Wiederbeschaffungskosten/-herstellungskosten werden pauschale Abschläge von den ursprünglichen AHK vorgenommen, um das Vorliegen einer Wertminderung im Substanzwert – gleich aus welchem Grunde (Fehlmaßnahme, gesunkene Verkaufspreise, Wiederbeschaffungskosten wegen Alterswertminderung) – vereinfachend zu erfassen. Die pauschale Erfassung von Wertminderungen ist auch bei anderen WG des UV wie Forderungen gängig und auch von der Rspr. anerkannt (s. Anm. 931). Bei der praktischen Handhabung der Ermittlung solcher Abschläge sollte uE beim Vorliegen entsprechender Gründe (s. zu Nachweismöglichkeiten Anm. 1021 und 1022) wegen des Schätzungscharakters des Teilwerts nicht kleinlich verfahren werden; auch bei der Teilwertermittlung von absatzbestimmten WG verwendet die Rspr. sehr grobe Ermittlungsverfahren (zB den Rohgewinnaufschlag im Handelsbetrieb in BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Es ist zu berücksichtigen, dass Gängigkeitsabschreibungen im Rahmen der vereinfachten Rechtsanwendung des allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes im StRecht Typisierungen beinhalten (s. hierzu TIPKE/LANG XX. § 4 Rn. 209 ff.). Diese allgemeinen Grundsätze sollten daher auch bei Vorräten angewendet werden können. Anderenfalls wäre darin eine unzulässige Einschränkung der Teilwertabschreibung auf einzelne Arten von WG zu sehen, die durch Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 2 nicht gedeckt wäre. Würden übermäßige Nachweisanforderungen in Form eines Einzelnachweises (wie von der FinVerw.) verlangt, würde dies die Rechtsprechungsgrundsätze aushebeln und der ratio legis des Abs. 1 Nr. 2, lediglich vorübergehende eintretende Wertminderungen vor der geplanten Veräußerung bzw. Verwendung auszuschließen (vgl. auch SCHÖN, FS LANG, 2010, 309 [311]), offen widersprechen (vgl. ähnlich JEBENS, sj. 2008, 25 [28]). Gängigkeitsabschreibungen im UV dienen aber gerade dazu, solche bis zur Veräußerung tatsächlich anfallende Wertminderungen pauschal zu erfassen. Außer bei Existenz besonderer Umstände wie im BFH-Urteil v. 24.2.1994 (IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) ausgeführt, insbes. wenn das Geschäftsmodell

- die Modularisierung der Fertigung (Plattformstrategien im Fahrzeugbau; modularer Maschinenbau mit Baugruppenweise) mit vielfältiger Verwendungsmöglichkeiten der einzelnen Vorräte,
- langfristige Absatzverträge mit Verpflichtungen zur Bevorratung,
- langfristige Rücknahmeverpflichtungen zu Festpreisen für die Vorratsgüter (vgl. SEETHALER, DB 1997, 2575 [2577]) oder
- zwingende sonstige faktische Umstände, welche eine Bevorratung als betrieblich zwingend oder als branchenüblich erscheinen lassen,

vorsicht und dabei tatsächliche Wertminderungen bis zum mutmaßlichen Absatzzeitpunkt ausgeschlossen werden können, wäre es uE gerechtfertigt, die

AHK als Teilwertvermutung anzuwenden. Siehe Anm. 1008. Zur Berücksichtigung allgemeiner Umstände s. auch BFH v. 24.7.2003 (I B 107/02, BFH/NV 2004, 34). Eine andere Erkenntnis lässt sich entgegen der praktischen Anwendung durch die FinVerw. aus den Grundsätzen des BFH-Urteils v. 24.2.1994 (IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) nicht ableiten (ebenso auch OFD Frankfurt v. 17.7.1997 – S 2173 A - 7 St II 20, DB 1997, 1795: weiterhin benötigte und brauchbare Lagervorräte).

1018 c) Mindestwert

Grundsatz: Obwohl die WG nicht absatzbestimmt sind, muss bei mangelnder betrieblicher Verwendbarkeit auch ihre Veräußerung als Handlungsmöglichkeit des Betriebsinhabers oder des gedachten Erwerbers berücksichtigt werden. Der Ansatz eines Mindestwerts ergibt sich hierbei gerade aus der Entbehrlichkeit des WG für den betrieblichen Organismus, so dass ein höherer Teilwert, abgeleitet aus dem betrieblichen Zusammenhang, nicht angenommen wird. Unter diesen Umständen sind solche WG für den Betrieb wertlos und dürfen daher nicht mit den AK angesetzt werden (BFH v. 1.12.1950 – IV 302/50 S, BStBl. III 1951, 10; s. Anm. 1002). Der voraussichtliche Einzelveräußerungspreis (zB Schrottwert, Gebrauchstoffwert), vermindert um etwaige Veräußerungs- oder Beseitigungskosten (soweit sie den Veräußerungserlös nicht übersteigen) stellt daher die Untergrenze der Teilwertschätzung dar (stRspr., ua. BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; v. 19.5.1998 – I R 54/97, BStBl. II 1999, 277; s. auch Anm. 616). Einzelveräußerungspreise können mit den Wiederbeschaffungskosten übereinstimmen oder auch höher sein (BFH v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296; v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33). Sofern ein Einzelveräußerungspreis zum Bewertungsstichtag aus Börsen- oder Marktpreisen (s. Anm. 1011) nicht ableitbar ist, kann dieser uE aus Verkäufen, die bis zum Bilanzstichtag getätigt werden, zu Grunde gelegt werden.

Ausnahme: Niedrigster anzusetzender Wert ist ein Schrott- oder reiner Materialwert (BFH v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475). Bei Tieren ist dies der Schlachtwert. Der Ansatz eines negativen Teilwerts ist unzulässig (s. Anm. 616, 1010).

Anwendungsbereich: Der Einzelveräußerungspreis als Teilwert-Untergrenze gilt hierbei für jede Art von Vorrat. Im Schrifttum wird in Anlehnung an die BFH-Rspr. für den Ansatz eines Mindestwerts Entbehrlichkeit der zu bewertenden WG gefordert (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 674; für Wertpapiere ist dies der Rücknahmepreis: vgl. BFH v. 22.3.1972 – I R 199/69, BStBl. II 1972, 489). Entbehrlichkeit ist für ein WG dann anzunehmen, wenn dessen Fehlen den ungestörten Fortgang des Betriebs nicht nur hindern, sondern wenn es für den Betrieb überflüssig, dh. für den Betrieb nur von geringer Bedeutung ist (BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643). Richtigerweise ist dies jedoch nicht gleichzusetzen mit dem Begriff der Ersetzbarkeit (BFH v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643 mwN); bei bloßer Ersetzbarkeit des zu bewertenden WG, wie dies generell bei umlaufenden WG des Vorratsvermögens der Fall sein wird, würde sich ein fiktiver Erwerber unter der Annahme der Betriebsfortführung nicht vom Einzelveräußerungspreis, sondern von den Wiederbeschaffungskosten leiten lassen.

9. Nachweis des gesunkenen Teilwerts

a) Grundsätzliches

1019

Beweislast des Steuerpflichtigen: Zur Nachweispflicht dessen, der von der Teilwertvermutung abweichen will, s. Anm. 598. Den Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungskosten, bzw. Wiederherstellungskosten oder nicht ausreichender Veräußerungserlöse hat der Stpfl. „anhand geeigneter Unterlagen“ zu führen (BFH v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540). Er muss die tatsächlichen Voraussetzungen, die sein Begehren rechtfertigen sollen, darlegen und ggf. beweisen (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540). Diese Aufgabe obliegt nach BFH v. 6.11.1975 (IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377; BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34) nicht dem Betriebsprüfer der FinVerw. (R 6.8 Abs. 2 Satz 7 und 8 EStR). Daher gehen mangelnde Beweise wertmindernder Umstände zulasten des Stpfl. – sog. objektive Beweislast. Begehrt der Stpfl. den Ansatz des niedrigeren Teilwerts, muss er diese Vermutung entkräften, indem er Umstände darlegt und ggf. beweist, die die behauptete Wertminderung belegen. Die Rspr. (vgl. BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv.) erkennt auch bei Darlegung von offensichtlich richtigen und willkürfreien Wertansätzen durch den Stpfl. (so noch FG Rhld.-Pf. v. 17.12.1980 – I 290/78, EFG 1981, 441, nrkr.) eine Beweislastumkehr nicht an.

StRspr.: Vgl. BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; v. 24.2.1994 – IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514; v. 24.6.1976 – IV R 101/75, BStBl. II 1976, 562; v. 28.10.1976 – IV R 76/72, BStBl. II 1977, 73; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; v. 24.7.2003 – I B 107/02, DB 2004, 35.

Anforderung an Beweismaßstäbe: Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Teilwert eines WG nur durch eine Schätzung ermittelt werden kann (vgl. zB BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33), so dass allgemeine Schätzgrundsätze und Erfahrungssätze sowie Denkgesetze zu beachten sind. Die gewonnenen Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (vgl. BFH v. 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; v. 9.11.1978 – VI R 195/77, BStBl. II 1979, 149). Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und AHK und desto höher sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086).

Beweislastumkehr: Besteht Streit über die Höhe der (dem Grunde nach anerkannten) Teilwertabschreibung auf das Vorratsvermögen, so ist es zunächst Sache der FinVerw., ausreichende Anhaltspunkte für die Annahme darzulegen, dass die Schätzung des Stpfl. aus dem üblichen Rahmen fällt (BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv., juris). Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Stpfl. darlegen kann, worauf die Höhe und die Differenzierung von Teilwertabschreibungen beruhen. Der Hinweis auf betriebliche Erfahrungen genügt nicht; das Gericht muss sich über die Höhe der erforderlichen Teilwertabschreibung ein eigenes Ur. bilden und bedarf dazu der Kenntnis der für die Bewertung maßgebenden Tatsachen. Für eine die Beweislastumkehr begründende Teilwert-schätzung ist nach Auffassung des BFH nur dann Raum, wenn der Stpfl. seine Schätzungsgrundlagen mitgeteilt hätte und diese einen Rückschluss auf die gewählten Wertansätze gestattet hätten (vgl. die Rechtsausführungen bei BFH v. 14.7.1983 – IV R 95/81, nv.). Sofern die Ausführungen des Stpfl. den Schluss

eines plausiblen Wertansatzes zulassen, ist uE die FinVerw. an diese Schätzung gebunden.

Umfang der Beweislast nach der Finanzverwaltung: Was der Stpfl. im Einzelnen nach Auffassung der FinVerw. nachweisen muss, wird in R 6.7 Abs. 2 Satz 7 ff. EStR näher umschrieben. Demnach muss er „Unterlagen vorlegen, die aus den Verhältnissen des Betriebs gewonnen sind und die eine sachgemäße Schätzung des Teilwerts ermöglichen“. Inwieweit diese Unterlagen geeignet sein müssen, den Teilwert nachzuweisen, ist umstritten. Denkbar ist eine abstrakte und eine konkrete Ebene der Beweisführung. Bei der konkreten Darlegungs- und Beweislast müssen im Gegensatz zur abstrakten Beweislast die für einen bestimmten Teilwert erforderlichen Tatsachen konkret vorgetragen werden, um die Teilwertvermutungen zu entkräften. Eine Entkräftung der Teilwertvermutungen kommt dabei nicht lediglich abstrakt, also im Wege eines Anscheinsbeweises in Betracht (so wohl auch 24.7.2003 – I B 107/02, DB 2004, 35). Wegen der einer Teilwertschätzung ohnehin anhaftenden Unsicherheiten können jedoch nur derartige Tatsachen die Teilwertvermutungen entkräften, die zu einer nachhaltigen Wertminderung von einigem Gewicht führen; geringfügige Abweichungen rechtfertigen ein Abweichen von den Teilwertvermutungen nicht (BFH v. 14.2.1956 – I 239/54, BStBl. III 1956, 102; v. 26.8.1958 – I 80/57, BStBl. III 1958, 420; aA wohl BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442). Dies ist anhand absoluter und/oder prozentualer Wertdifferenzen zu entscheiden (s. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 621).

Es sind uE nur die Umstände nachzuweisen, die die Schätzung des Stpfl. nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag stützen, nicht tatsächliche Belege für die eingetretenen Erwartungen vom Bilanzstichtag (glA LIEPELT, StBp. 1985, 37). Eine enge ans Zivilrecht angelehnte konkrete Beweisführung wird nämlich in vielen Fällen aufgrund der Zukunftsbezogenheit teilwertbeeinflussender Faktoren schwierig sein (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 426).

Beim Nachweis der voraussichtlich dauernden Wertminderung kommt der Eigenart des betreffenden WG eine maßgebende Bedeutung zu (BFH v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294). Allgemein zum Begriff „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ s. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372, und Anm. 562. Der Stpfl. muss dabei den Nachweis so führen, dass die von ihm behaupteten wertmindernden Umstände bereits am Bewertungsstichtag vorhanden waren.

1020 b) Nachweis bei gesunkenen Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten

Allgemeine Nachweisanforderungen: Zum Glaubhaftmachen eines niedrigeren Teilwerts muss der Stpfl. den allgemeinen Nachweisanforderungen entsprechende objektive, repräsentative und nachprüfbare Umstände vortragen (vgl. BFH v. 29.4.1965 – IV 262/64 U, BStBl. III 1965, 448–449; zu den allgemeinen Anforderungen s. Anm. 1019).

Rechtslage vor StEntlG 1999/2000/2002: Die Rspr. forderte hierbei eine gewisse qualitative Nachhaltigkeit des teilwertmindernden Umstands. Die Nachweispflicht erfasste alle teilwertbeeinflussenden Faktoren. Zum Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungskosten oder Wiederherstellungskosten musste der allgemeine Preisspiegel, der für die betreffenden WG maßgeblich ist, nachhaltig gesunken sein (zB BFH v. 26.11.1964 – IV 166/60, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165; v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; neuer-

dings noch zur alten Rechtslage BFH v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34); ansonsten wurden an den Nachweis strenge Anforderungen gestellt. Sonderangebote mit Vorzugspreisen der Lieferanten sollten bei der Ermittlung des „Preispiegels“ nach der zitierten Rspr. außer Betracht bleiben, da sie nach der nicht unproblematischen Rspr. „keine echten Marktpreise“ (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426) sind. Bei selbsterstellten Produkten musste ein Preisverfall bei Bestandteilen der HK, zB der Löhne oder Rohstoffe, dargelegt werden (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

Ebenfalls konnten zB fertigungsnotwendige Vorräte wie Rohstoffe, die im Allgemeinen starken Schwankungen ausgesetzt sind und auf den verschiedensten Gründen (zB Spekulation, außergewöhnliche Knappheit) beruhen, gesunkene Wiederbeschaffungskurse regelmäßig nicht begründen (vgl. BFH v. 8.10.1957 – I 86/57 U, BStBl. III 1957, 442). Augenblickliche Wertschwankungen oder Zufallsentwicklungen versuchte die Rspr. zu beseitigen, weil der Kaufmann damit rechnen durfte, dass sie sich wieder in angemessener Zeit durch Wertsteigerungen ausgleichen können und somit nicht zu einem endgültigen Verlust führen werden (so bereits RFH v. 14.3.1939 – I 72/39, RStBl. 1939, 746). Ein vergleichbares Problem in diesem Zusammenhang ist in den Zufallskursen von Aktien oder Wechselkursen zu sehen (zu teilwertmindernden Aspekte im Rahmen solcher Bewertungen s. auch Anm. 812).

Einfügung des Merkmals „Dauernde Wertminderung“ nach der Rechtslage des StEntG 1999/2000/2002: Der Gesetzgeber hat diese Rechtsauffassung aufgegriffen und jene in Form der Dauerhaftigkeit der Wertminderung als Tatbestandsmerkmal der Teilwertabschreibung im VV seit dem StEntG 1999/2000/2002 gesetzlich geregelt (s. Anm. 562). Beim Nachweis gesunkener Wiederbeschaffungs-/Wiederherstellungskosten kommt es auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag an (s. auch Anm. 1010). Zum Betrachtungszeitraum zur Beurteilung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung s. Anm. 1008, 1009. Die gesetzliche Neuregelung kommt der alten Rechtsauffassung bezüglich des qualitativ nachhaltigen Absinkens des Teilwerts als notwendiges Element gleich (ebenso WEINDEL, Grundsätze ordnungsmäßiger Verlustabschreibungen, 2008, 82).

Vergleichsmaßstab: Zur Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten dienen Güter gleicher Art wie die auf Lager befindlichen. Dies bereitet Schwierigkeiten, wenn derartige Güter inzwischen außer Handel sind oder auf dem Lager eine Wertminderung erfahren haben (Modeeinfluss, Verschmutzung usw.). Sofern es hier nicht gelingt, den Nachweis von den Preisverhältnissen auf dem Gebrauchsgütermarkt her zu führen, bleibt dem Stpfl. angesichts der Nachweisforderung nur noch die Möglichkeit der Teilwertabschreibung wegen erwarteten Sinkens erzielbarer Verkaufserlöse oder wegen mangelnder Verwendbarkeit.

Nachweismittel für gesunkene Wiederbeschaffungskosten sind amtliche Kurszettel der Produkt- und Gebrauchsgüterbörsen, Preislisten, Angebote der Lieferanten, Eingangsrechnungen usw. (zu Nachweismitteln vgl. auch GEORGE, BBK 1985, F. 13, 2821 [3453]). Nachweismittel für gesunkene Wiederherstellungskosten sind geänderte Kalkulationsgrundlagen (Betriebsabrechnungsbogen).

c) Nachweis bei unzureichenden Verkaufserlösen

1021

Allgemeine Nachweisanforderungen gelten auch bezüglich gesunkener bzw. unzureichender Verkaufserlöse. Nach Rspr. und FinVerw. muss ein Stpfl., der für Verkaufswertminderungen eine Teilwertabschreibung geltend macht, die objektiv nachprüfbareren Bestimmungsgrößen dieser Teilwertabschreibung anhand

betrieblicher Unterlagen belegen (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; R 6.8 Abs. 2 Sätze 7 ff. EStR). Beim Nachweis unzureichender Verkaufserlöse wie bei Wiederbeschaffungskosten als Teilwertmaßstab kommt es grds. auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag an (s. auch Anm. 1012 und 1021). Mit der Gesetzesänderung durch das StEntlG 1999/2000/2002 bekommen für die Fundierung der stichtagsbezogenen Erwartung über die erzielbaren Verkaufspreise – neben den Informationen und Erwartungen des Bilanzstichtags – die Stichtagsverhältnisse erhellende, im Bilanzaufstellungszeitraum zugehende Informationen zunehmend Bedeutung. Zur Rechtslage vor und nach dem StEntlG 1999/2000/2002 s. Anm. 1021.

Maßgebliche Verkaufserlöse im Rahmen der retrograden Wertermittlung sind die voraussichtlichen Verkaufserlöse am Abschlussstichtag, gekürzt um erwartete Erlösschmälerungen wie Skonto, Rabatte und Preisherabsetzungen. Nach der Art der Verkaufspreisvereinbarung sind die erwarteten Erlöse wie folgt zu ermitteln:

- Bei Verträgen mit bereits vereinbartem Verkaufspreis ist daher der dieser Vereinbarung zugrunde liegende Preis ausschlaggebend für den anzusetzenden Verkaufspreis.
- Sofern keine Preisvereinbarung existiert, ist auf aktuelle Marktpreise zurückzugreifen und ggf. – im Falle des Fehlens von Marktpreisen – anhand objektiver Daten zu schätzen. Im Handelsbetrieb sind die für den jeweiligen Bestand etikettierten Absatzpreise stellvertretend für Marktpreise maßgeblich (vgl. JEBENS, sj. 2009, 29). Für unfertige Bauten ist ein Erlös zugrunde zu legen, der von den Preisvorstellungen eines gedachten, rationalen Erwerbers des gesamten Unternehmens am Bilanzstichtag ausgeht (vgl. REINART/PETRAK, WPg 2006, 621 [615]).

Preisherabsetzungen sind ebenfalls verkaufspreismindernd zu berücksichtigen und können hierbei durch Schätzung aus der Vergangenheit abgeleitet werden. Vergangenheitserfahrungen haben jedoch nur dann Nachweiskraft, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154; v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426; großzügiger BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; ebenso JEBENS, sj. 2009, 29 [31]; krit. hierzu LIEPELT, StBp. 1985, 37). Es spricht uE nichts gegen die vorrangige Anwendung vergangenheitsbezogener Daten, da nur sie, wie vom BFH und von der FinVerw. gefordert, objektiv nachprüfbar sind. Der BFH v. 27.10.1983 (IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) lässt neben der Aufzeichnung der nach dem Bilanzstichtag tatsächlich vorgenommenen Preisherabsetzungen auch Aufzeichnungen für zurückliegende Jahre zu. Der Rückgriff auf Vergangenheitserfahrungen kann die Nachweisführung erleichtern, er wird zT als ausreichender und normaler Nachweis angesehen. Andere Nachweise werden zwar nicht grds. ausgeschlossen, ihr geringerer Nachweiswert gehe jedoch zulasten des Stpfl.

Zwingende Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung bei unzureichenden Verkaufserlösen ist nach BFH v. 6.11.1975 (IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377), dass für die am Bilanzstichtag vorhandenen Waren in ausreichendem und repräsentativem Umfang die im Folgejahr tatsächlich erzielten Verkaufserlöse nachgewiesen und diese sowohl den Selbstkosten zuzüglich durchschnittlicher Unternehmerngewinne dieser Waren als auch den im Rahmen der Teilwertschätzung angesetzten voraussichtlichen niedrigeren Verkaufserlösen gegenübergestellt werden (vgl. auch H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH).

d) Unverkäufliche und schwer verkäufliche Waren

Bei Unverkäuflichkeit der WG stellen Rspr. und FinVerw. – soweit ersichtlich – keine speziellen Anforderungen an den Nachweis. Allerdings könnte man sie als einen Grenzfall der Schwerverkäuflichkeit ansehen und die hierfür geltenden Nachweisforderungen übertragen. GLADE (StbJb. 1978/79, 574) empfiehlt daher, sog. „Vernichtungsprotokolle“ anzufertigen; sie sollen neben einer genauen Bezeichnung der Gegenstände auch deren Einstandspreis und das Einkaufsjahr enthalten. Es kann jedoch uU betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, auf eine Lagerausschrottung, Einschmelzung, Makulierung uÄ zu verzichten, weil die damit verbundenen Aufwendungen (Aussortierung, Abfallbeseitigung) vermieden werden, nötige Personalkapazitäten nicht zur Verfügung stehen oder die an sich ungängigen WG für gelegentliche innerbetriebliche Verwendungen oder einen sporadischen Kundenbedarf zurückbehalten werden. Ausschrotungs- bzw. Vernichtungslisten sind daher uE nur ein möglicher, keinesfalls der einzige Nachweis (glA RATH, BB 1977, 1345). Ein gesetzliches Veräußerungsverbot soll nach BFH v. 19.9.1951 (IV 360/50 U, BStBl. III 1951, 194) eine Teilwertabschreibung nicht ohne Weiteres rechtfertigen; entscheidend seien demnach die Umstände des Einzelfalls.

Bei Schwerverkäuflichkeit, die mit langer Lagerdauer der Vorräte begründet wird, ließ die Rspr. bislang eine Teilwertabschreibung nicht zu, solange die betreffenden WG zu den ursprünglichen Preisen angeboten und verkauft wurden sowie ausreichende und repräsentative Aufzeichnungen über tatsächliche Preiserabsetzungen nicht vorgelegt werden konnten (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801, betr. Juweliere; v. 6.11.1975 – IV 205/71, BStBl. II 1977, 377, betr. Textileinzelhandel; v. 5.10.1967 – V 108/64, BStBl. II 1968, 99).

Eine Herabsetzung der Verkaufspreise („Herabzeichnen“) ist seit dem sog. Juwelier-Urteil des BFH v. 13.10.1976 (I R 79/74, BStBl. II 1977, 540) nicht mehr unverzichtbare Voraussetzung zur Widerlegung des Anscheinsbeweises, wenn es aus „zwingenden betrieblichen Gründen“ im Einzelfall nicht möglich war, die Preise zu senken. Die Vermutung fehlender Wertminderung beim Festhalten an den bisherigen Preisen ist danach vom Stpfl. durch den Nachweis wichtiger Gründe für die Preiskonstanz widerlegbar (BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336 mwN; v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681); s. auch FG Hamb. v. 7.4.1999 – V 216/98, nv., rkr. Zwingende betriebliche Gründe, die ein Festhalten am ursprünglichen Preis rechtfertigen, dürften sein:

- Vermeidung der Verärgerung der Stammkundschaft (aA SCHRÖDER, BB 1977, 1583),
- Vermeidung der Beeinträchtigung des Ansehens des Unternehmens oder der verkauften Güter, insbes. bei langlebigen Markenartikel (vgl. WÖLFEL, BB 1978, 546),
- Zwecklosigkeit einer Verkaufsförderung durch Herabsetzung (zB beim Kfz-Ersatzteilebedarf, vgl. RATH, BB 1977, 1345),
- Einhalten von Preisbindungen (zB in Apotheken, im Buchhandel) oder Preisempfehlungen, vgl. HORLEMANN, BB 1979, 1227; FG Hamb. v. 27.2.1980 – I 197/77, EFG 1980, 397, rkr.; BFH v. 9.11.1994 – I R 68/92, BStBl. II 1995, 336,
- eine Strategie verdeckter, den Kunden individuell gewährter Nachlässe oder

- besondere Werbeaufwendungen für preiskonstant gehaltene „Ladenhüter“ (vgl. auch OFFERHAUS, StBp. 1977, 193).

Teilwertabschläge bei langer Lagerdauer: Eine überdurchschnittlich und unerwartet lange Lagerdauer kann ein gewichtiges Indiz für die Schwerverkäuflichkeit einer Ware sein (s. Anm. 1024).

1023 e) Nachweis bei mangelnder Verwendbarkeit

Allgemeine Aufzeichnungen zur mangelnde Verwendbarkeit (zum Begriff s. Anm. 1016) infolge

- Güteminderung der WG selbst (zB Rost, sonstige Schäden),
- betrieblicher Bedarfsänderungen (Umstellung des Produktionsverfahrens etc.),
- wirtschaftlicher Nachfragebeschränkungen (zB Nachfrageänderung beim bisherigen Produkt) oder
- rechtl. Verwendungsbeschränkungen (zB Sicherheitsauflagen)

sind geeignet, um den direkten Nachweis der mangelnden Verwendungsmöglichkeiten und damit eine Teilwertminderung nachzuweisen. Die Prüfung der Verwendbarkeit eines WG hat sich dabei an den betriebsindividuellen Gegebenheiten auszurichten. Daneben ist auch die tatsächlich eingeschränkte Verwendung, nachgewiesen durch Lagergängigkeitsaufzeichnungen als indirekter Nachweis für fehlende Verwendbarkeit bzw. Gebrauchsmöglichkeit, möglich. Wichtige Indikatoren für die mangelnde Verwendbarkeit von Vorratsbeständen sind insbes.

► *die letzten Lagerzugänge* (wobei unterstellt werden kann, dass keine Lagerauffüllung erfolgen würde, wenn nicht mit einem entsprechenden Bedarf gerechnet wird). Je länger Lagerzugänge zeitlich zurückliegen, desto eher ist die Annahme gerechtfertigt, dass die WG nicht mehr verwendet werden können; dieser Zusammenhang findet innerhalb des sog. Zugangsverfahrens Anwendung;

► *die letzten Lagerabgänge* (wobei unterstellt werden kann, dass längere Zeit unterbleibende Lagerabgänge in zunehmendem Maße auf Nichtverwendbarkeit deuten); dies wird im Rahmen des sog. (modifizierten) Abgangsverfahrens berücksichtigt;

► *die sog. Lagerreichweite* (wobei unterstellt werden kann, dass die Zeit, für die ein Stichtagsbestand bei kontinuierlichem Bedarf vorhält, aus kaufmännischen Gründen beschr. sein wird). Reicht der Bestand allzu weit in die Zukunft, so handelt es sich um einen „Überbestand“, der wegen der damit verbundenen Kosten und Risiken einen Abschlag rechtfertigt. Dieses auch als Reichweitenverfahren bekannte Vorgehen ist in der Praxis besonders weit verbreitet (vgl. dazu BREITBACH, WPg 1995, 745 ff.).

Sofern die WG des Vorratsvermögens aufgrund der genannten Aufzeichnungen mangelnde Verwendbarkeit indizieren, wird dies bei der Bewertung mittels Teilwertabschreibung (auch Gängigkeitsabschreibung genannt) berücksichtigt.

Relevanz der Verfahren im Hinblick auf die stl. Anerkennung als Lagergängigkeitsaufzeichnung ist im Schrifttum umstritten und daher nicht einheitlich zu beantworten. Aufgrund des Bezugs zur retrograden Bewertung und im Rahmen der Möglichkeit, die zukünftigen Lagerkosten als Teil der Selbstkosten (s. Anm. 1013) zu berücksichtigen, wird teilweise das Reichweitenverfahren befürwortet (vgl. JEBENS, sj. 2008, 25; CHRISTIANSEN, StbJb. 1983, 28; einschränkend

SCHNEIDER, StBp. 1988, 272). Andere wiederum befürworten das Lageabgangs- bzw. Lagerumschlagsverfahren (vgl. KLEINBACH, DB 1995, 603).

Auch die bisherige Rspr. ergibt keinen hinreichenden Aufschluss über die Methodenrelevanz. Denn für diese ergibt sich deren Relevanz lediglich auf Ebene der tatsächlichen Feststellungen und ist daher wiederum einzelfallabhängig.

f) Art der Nachweisführung

1024

Allgemein zum Nachweis s. Anm. 1019.

Grundsatz: Bei welchen WG (Waren) mit einer Preissenkung zu rechnen ist und wie hoch sie sein wird, muss der Kaufmann nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags und nach den bis zur Bilanzierung gewonnenen Erkenntnissen beurteilen. In dieser Berücksichtigung kaufmännischen Erfahrungswissens liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Stichtagsbewertung, sondern die gebotene Würdigung bereits am Stichtag vorhandener wertbildender Faktoren für das Warenlager. Der Kaufmann muss seine Beurteilung anhand betrieblicher Unterlagen belegen können (vgl. BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426). Es ist daher zu verlangen, dass ausreichende (in der Zahl) und daher repräsentative Aufzeichnungen (s.u. „Repräsentanzanforderungen“) über die Warenbewertung (zB tatsächlichen Verkaufserlöse oder Preisherabsetzungen auf die Waren) geführt werden.

Die Repräsentanzanforderungen der frühen BFH-Rspr. v. 13.3.1964 (IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426); BFH v. 6.11.1975 (IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377) und später auch noch BFH v. 27.10.1983 (IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) besagt, dass es erforderlich ist, die tatsächlich erzielten Verkaufspreise in einer so großen Anzahl von Fällen nachzuweisen, dass diese als repräsentativer Querschnitt für die zu bewertende Warenart angesehen werden können und allgemeine Schlussfolgerungen erlauben (vgl. R 6.7 Abs. 2 Satz 9 EStR).

Wann die Repräsentanz der vorliegenden Minderpreisverkäufe als ausreichend anzusehen ist, sagen Rspr. und FinVerw. nicht; die Voraussetzungen sind einzelfallbezogen zu würdigen. Im Fall des FG Hamb. v. 27.2.1980 (I 197/77, EFG 1980, 397, rkr.) wurde zB eine Testbewertung von 20 des Bestands akzeptiert.

Im Schrifttum war diese Rspr. umstritten, da sie durch das alleinige Abstellen auf tatsächlich einstellende Verkaufserlöse für eine TW-Abschreibung einen offensichtlichen Verstoß gegen das Stichtagsprinzip und Wertaufhellungsprinzip darstellt (vgl. auch DÖLLERER, BB 1982, 780; LIEPELT, StBp 1985, 37 [40]; ebenso HÜTTEMANN, FS Lang, 2010, 335). Die neuere Rspr. des BFH v. 27.10.1983 (IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) brachte diesbezüglich hingegen eine gewisse Milde in den Nachweisanforderungen mit sich, indem der alleinigen Relevanz nachgewiesener Verkaufspreise eine Absage erteilt wurde und nunmehr auch das Abstellen auf Vergangenheitsdaten (s.u. „Objektivitätswert von Vergangenheitswerten“) und betriebliche Verhältnisse (s.u. „Maßgeblichkeit der betrieblichen Verhältnisse“) als möglich angesehen wurde.

Das durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügte Erfordernis der dauernden Wertminderung lässt aber auch hier seine Auswirkungen auf die Nachweisanforderungen erkennen: Teilwertschätzungen auf alleiniger Basis von objektiven Daten werden danach entgegen dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung eine weitere Schranke gesetzt und es seien die nach dem Stichtag eintretenden Umständen grds. werterhellend zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 25.2.2000 – IV C 2

- S2171b - 14/00 – Tz. 23 ff.; aA HÜTTEMANN, FS Lang, 2010, 335). Siehe auch Anm. 1003.

Objektivitätswert von Vergangheitswerten: Neben den nach dem Bilanzstichtag tatsächlich vorgenommenen Herabsetzungen sind nunmehr auch Aufzeichnungen für zurückliegende Jahre als Nachweise durch die Rspr. (BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35) anerkannt. Durch andere Aufzeichnungen lässt sich der gebotene Nachweis nicht in vergleichbar sicherer Weise führen. Sie sind zwar nicht schlechthin unbeachtlich, doch gehen verbleibende Zweifel zulasten des Kaufmanns, der es in der Hand hat, seine Beurteilung durch besser geeignete Mittel zu belegen (vgl. BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377). Damit beurteilt werden kann, inwieweit die Preisherabsetzungen zu einem Teilwertabschlag auf die AK führen, muss der Kaufmann auch darlegen, auf welche Waren die Minderungen entfallen, wie ihre ursprünglichen Preise kalkuliert waren und wie hoch nach dem erzielten Rohgewinnaufschlag ihre Selbstkosten einschließlich des durchschnittlichen Unternehmensgewinns waren (vgl. BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377).

Maßgeblichkeit der betrieblichen Verhältnisse: Die Nachweisunterlagen müssen nach der Rspr. (zB BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426) aus den Verhältnissen des Betriebs des Stpfl. gewonnen sein. Der Nachweis muss eine „objektive betriebliche Grundlage“ (BFH v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377) haben. Die Berechtigung der Teilwertabschreibung muss aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse des eigenen Betriebs des Stpfl. glaubhaft gemacht werden (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7). Die Erklärungen von Sachverständigen über Preisentwicklungen sind nach BFH v. 26.11.1964 (IV 166/60, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Ziff. 2 R. 165) idR nicht verwertbar, da sie von Abschlüssen ausgehen, die die Branchenangehörigen für angemessen halten. Vergleichszahlen aus ähnlichen Betrieben reichen für den Teilwertnachweis nicht aus (BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7).

Art der Nachweisführung: Als Art der Nachweisführung wird idR der Einzelnachweis gefordert: „Minuslisten“ (Preisherabsetzungslisten), Slg. geänderter Preisschilder; uE genügt auch Kennzeichnung der ursprünglichen und tatsächlich erzielten Preise auf den Kassenzetteln oder Rechnungen. Weitere Nachweismittel sind zB Erlösminderungsbücher, Inventurverzeichnisse, Werbebriefe, Gängigkeits- und Selbstkostenaufzeichnungen, Verzeichnisse über Altwarenprämien, Sonderangebotspreislisten und entsprechende Inserate. Im Einzelnen sind nach der Rspr. nachzuweisen:

- Ausmaß der Preisherabsetzung (neuer Preis),
- Menge und Art der WG, auf die die Preisminderungen entfallen,
- ursprüngliche Kalkulation dieser WG (insbes. alter Preis),
- Höhe der anteiligen Selbstkosten,
- durchschnittlicher Unternehmensgewinn.

In den Aufzeichnungen ist nach Preisherabsetzungen nach am Bilanzstichtag vorhandenen und erst später hinzugekommenen Waren zu unterscheiden, es sei denn, die Preisherabsetzungen beziehen sich auf einen Zeitraum, zu dem praktisch nur die am Bilanzstichtag vorhandenen WG preisreduziert verkauft werden konnten (vgl. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35). Mangelnder Verwendbarkeit kann durch Inventuraufzeichnungen wie Lagerzeit oder Güteminderung der WG sowie durch Vernichtungs-, Verschenkungs- oder

Aussonderungsprotokolle, durch Lagerbewegungslisten oder durch die Lagerbuchführung nachgewiesen werden (weitere Einzelheiten bei EMMERICH, DB 1980, 2297 mwN). Die für Waren verlangte Repräsentanzanforderung (s.o.) dürfte hier entsprechend gelten.

Für Fehlmaßnahmen ergeben sich hierbei keine hiervon abweichenden Nachweisanforderungen. Diesbezüglich wäre plausibel zu dokumentieren, dass und welche Art von Anstrengungen (Verschrottungen, Sonderverkäufe etc.) unternommen werden, um sich von dem WG zu trennen (ebenso KÜHN, GStB 2007, 398).

10. Anwendungsfälle der Teilwertabschreibung bei Vorräten

1025

Aktionsware: Teilwertermittlung s. BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35; WITTORFF, StBp. 1984, 226. Bei Vorliegen eines Verlustproduktes vgl. aber Anm. 1015.

Anschaffungskosten, nachträgliche: Zur Teilwertabschreibung s. BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515.

Apotheken: Zum Teilwertnachweis mittels differenzierter Pauschalwertverfahren vgl. Bp-Kartei OFD Düss./Köln/Münster, DB 1964, 1279.

Arrondierungskauf: Siehe „Überhöhter Preis“.

Ärztemuster: Arzneimittel, die bei pharmazeutischen Herstellern als sog. unverkäufliche Ärztemuster (zur Werbung bei Ärzten) am Bilanzstichtag vorhanden sind, müssen als WG des Vorratsvermögens (Waren oder fertige Erzeugnisse) angesetzt werden (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278). Zur Bewertung s. auch BFH v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327; s. auch „Verlustprodukte“.

Baugewerbe: Musterhäuser eines Herstellers von Fertighäusern zum Zweck der Werbung von Kaufinteressenten gehören zum AV (BFH v. 31.3.1977 – V R 44/73, BStBl. II 1977, 684; s. Anm. 265 „Ausstellungsgegenstände“); daher keine Bewertung als Vorratsvermögen. Unfertige Bauten eines Bauunternehmers auf fremdem Grund und Boden gehören nicht zum Vorratsvermögen, sondern zu den dem übrigen UV zuzuordnenden Forderungen (BFH v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784); s. Anm. 965.

Baukostenindex: Eine Fehlmaßnahme soll nach Meinung des BFH v. 14.2.1956 (I 239/54, BStBl. III 1956, 102) vorliegen, wenn der Baukostenindex bei Gebäuden nachhaltig und erheblich gefallen ist. In diesem Fall liegt ein Sinken der Wiederherstellungskosten vor. Nach Fertigstellung zur Veräußerung bestimmter Gebäude greift uE eine Teilwertabschreibung nur bei mangelnden Verkaufserlösen.

Baumängel können den Teilwert mindern (BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 335, aE).

Beschränkung in der Verwendbarkeit infolge von Lärmbeschwerden Dritter kann zu einer Teilwertminderung führen; ebenso wird dies durch eine aufgrund von Lärmbeschwerden drohende Betriebsstillegung gerechtfertigt (BFH v. 29.8.2001 – VI R 26/99, BFH/NV 2002, 625).

Betriebseinstellung: Teilwertabschreibungen sind nach Betriebseinstellung nicht mehr möglich (BFH v. 26.3.1991 – VIII R 315/84, BStBl. II 1992, 472, mwN).

Branchenkennzahlen: Eine Teilwertminderung aufgrund einer durch bloßen Branchenvergleich abgeleiteten Beurteilung der Teilwertverhältnisse ist unzulässig. Wegen der betriebsindividuellen Bewertung s. Anm. 1008.

Buchhandel: Einheitliche und gestaffelte Pauschalabschlagsätze für Lagerbestände des Sortimentsbuchhandels (außer antiquarischen Werken und Zeitungen) werden von der OFD Frankfurt wahlweise, aber nicht willkürlich wechselbar, als Bewertungsverfahren zugelassen (DB 1976, 1458); zur Nachweispflicht von Teilwertabschlagsätzen von über 50 % vgl. Hess. FG v. 9.12.1976 (VI 196/72, EFG 1977, 324, rkr.). Nachdem das Merkblatt zur Bewertung im Buchhandel (OFD Frankfurt, DB 1976, 1458) zwischenzeitlich formell aufgehoben wurde (zur Aufhebung s. Mitteilung des Börsenblatts v. 2.10.2010), wurde es nunmehr in neuer Fassung durch das Merkblatt für die körperliche Bestandsinventur der Lagerbestände im Sortimentsbuchhandel des Bay. Landesamtes für Steuern (Stand Sept. 2012) wieder eingeführt. Nach dieser Auffassung sind Pauschalabschläge von bis zu 60 vH des Ladenverkaufspreises zulässig. Wegen der Preisbindung ist eine Teilwertabschreibung auch ohne Preisherabsetzung möglich (s. Anm. 1021); die Schwerverkäuflichkeit von Altbeständen kann nach allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden, zB Erfahrung, Testbewertung (FG Hamb. v. 27.2.1980 – I 197/77, EFG 1980, 397, rkr.); s. auch „Verlag“.

Erfindung: Eine rechtl. ungeschützte Erfindung, die bereits publiziert wurde, hat grds. einen Teilwert von 0 € (BFH v. 10.3.1993 – I R 116/91, BFH/NV 1993, 595).

Ersatzteillager: Siehe „Kfz-Gewerbe“.

Erzeugnisbestände: Der Teilwert wird durch die Wiederherstellungskosten bestimmt, wozu auch die bis zum Bilanzstichtag aufgewendeten allgemeinen Verwaltungskosten, die auf den Fertigungsbereich entfallen, sowie die aufgewendeten Vertriebskosten gehören (BFH v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794). Weiter ist zu prüfen, ob der Verkaufswert Selbstkosten und durchschnittlichen Gewinn deckt (s. Anm. 1011); dies kann auf progressivem oder retrogradem Weg geschehen.

Fehlmaßnahme: Siehe Anm. 599; H 6.7 „Fehlmaßnahme“ EStH.

Fundament: Siehe „Grundierungskosten“.

Finanzierungskosten beeinflussen den Teilwert eines WG grds. nicht (BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962). Daher ist auch die Aktivierung von Bauzeitzinsen ohne Einfluss auf die Höhe des Teilwerts. Nicht ausgeschlossen ist insoweit aber eine Teilwertabschreibung, wenn die stl. HK inkl. aktivierter Zinsen den Teilwert nicht mehr decken.

Funktionale Bedeutung des WG ist teilwertbestimmend (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274).

Galerist: Siehe die Empfehlung des Bundesverbands Deutscher Galeristen (BVDG v. 9.12.2000) zur Behandlung von Teilwertabschreibungen bei Galeristen. Der BVDG zählt hierbei fünf Fälle auf, in denen eine Teilwertabschreibung nach seinen Empfehlungen zulässig ist, um den Branchenspezifika gerecht zu werden:

- die Anschaffung des Kunstwerks stellt eine Fehlmaßnahme dar (etwa weil das Kunstwerk auf keine Akzeptanz stößt; s. auch Anm. 1021);
- Echtheit, Provenienz oder Authentizität sind ungesichert oder schlecht belegt;

- eine Wandlung des modischen Geschmacks führt dauerhaft zur Unverkäuflichkeit (s. Anm. 1023);
- mangelhafter Erhaltungszustand (Farbabsprengungen, Einrisse; s. Anm. 1015 ff.) oder
- Lagerdauer, abgestuft nach unterschiedlichen Gruppenbildungen (s. „Gängigkeitsabschläge“).

Gängigkeitsabschläge: Die von der Lagerdauer oder Umschlagshäufigkeit abhängigen pauschalen Abschläge sind in manchen Branchen üblich und sowohl handelsrechtl. als auch stl. zulässig; s. auch Anm. 1021, 1022. Diese Einschränkungen der Veräußerbarkeit werden auch als Gängigkeit bezeichnet, die in der Bewertung durch vereinfachte Verfahren mittels Gängigkeitsabschlägen berücksichtigt werden (s. Anm. 1025). Nach BFH v. 24.2.1994 (IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) sind im Kfz-Handel pauschale Teilwertabschläge auf die AK entsprechend der Einteilung von Kfz-Ersatzteilen in Gängigkeitsklassen – gestaffelt nach Umschlagshäufigkeit – allein aufgrund langer Lagerdauer ohne Nachweis teilwertmindernder Umstände unzulässig. Für einige Wirtschaftszweige hat die FinVerw. derartige pauschale Teilwertabschreibungen für schwerverkäufliche WG zugelassen: zB Sortimentsbuchhandel (OFD Frankfurt, DB 1976, 1458, zur Gültigkeit des Hinweises s. „Verlag“), Musikalienhandel (OFD Düss. v. 17.3.1964, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 17), Apotheken (OFD Düss./Köln/Münster, Bp-Kartei, DB 1964, 1279).

Gemälde: Teilwertabschreibungen auf Gemälde bei Galeristen kommen aufgrund überlanger Lagerdauer in Betracht; s. auch „Galerist“ und „Kunstgegenstände“.

Grundierungskosten: UU Fehlmaßnahme, s. Anm. 600 „Grundierungs-/Fundamentierungskosten“.

Juweliere: Zur Warenbewertung mit dem Teilwert und zur Bedeutung von Preisherabsetzungen vgl. BFH v. 3.10.1963 – IV 214/61 U, BStBl. III 1964, 7; v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540; s. auch Anm. 1017.

Kalkulatorische Kosten sind bei der Ermittlung der Wiederherstellungskosten als Teilwertvermutung nicht ansetzbar, s. Anm. 1010; ebenso bei der retrograden Teilwertermittlung, s. Anm. 1013.

Kataloge: Siehe „Werbemittel“.

Kfz-Gewerbe: Für das Ersatzteillager eines Kfz-Vertragshändlers darf nach BFH v. 24.2.1994 (IV R 18/92, BStBl. II 1994, 514) allein aufgrund der Lagerdauer bestimmter Ersatzteilgruppen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden; s. auch FG Köln v. 22.1.1985 – XVII 94/79 F, EFG 1985, 339; H 6.7 „Ersatzteile im Kfz-Handel“ EStH; „Gängigkeitsabschläge“. Zur Einschränkung der Rspr. s. Anm. 1013.

Kunstgegenstände: Zur Möglichkeit der Teilwertermittlung s. BFH v. 29.1.1986 – II R 218/82, BFH/NV 1987, 290; s. auch „Galerist“ und „Gemälde“.

Lagerdauer bzw. **Lagerreichweite** als Indiz für Schwerverkäuflichkeit bei der Teilwertermittlung s. Anm. 1023, als Indiz mangelnder Verwendbarkeit der WG s. Anm. 1024, als Nachweismittel für Teilwertabschreibung s. Anm. 1025; s. auch „Gängigkeitsabschläge“.

Lebensmitteleinzelhandel: Zu Einzelheiten der Bewertung des Vorratsvermögens s. DERZ, DB 1981, 1632.

Leerkosten (Kosten mangelnder Kapazitätsauslastung) sind bei der Ermittlung der (Wieder-)Herstellungskosten als Teilwertvermutung nicht zu berücksichtigen (RFH v. 4.6.1940, RStBl. 1940, 1067; vgl. auch R 6.3 Abs. 6 EStR).

Modeartikel: Siehe „Saisonwaren“.

Musikalienhandel: Zulässigkeit von pauschalen Abschlägen wegen beschränkter Gängigkeit: OFD Düss. v. 17.3.1964, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 17.

Nachweis der Teilwertminderung: Zu Einzelheiten s. Anm. 1019 ff. Vergangenheitserfahrungen werden als Schätzungsgrundlage seit BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35, zugelassen.

Pauschalabschläge zur Teilwertermittlung für sämtliche oder mehrere verschiedene Warenpositionen zur Berücksichtigung der Entwertung sind idR unzulässig. Vgl. „Gängigkeitsabschläge“.

Preisänderungen nach dem Bilanzstichtag, die schon am Stichtag erkennbar sind und regelmäßig auftreten, wird durch Zu- und Abschläge von den Stichtagspreisen bei der Teilwertermittlung Rechnung getragen (RFH v. 17.3.1932, RStBl. 1932, 459); ebenso Preisherabsetzungen, die am Bilanzstichtag bereits „in der Luft lagen“ (RFH v. 28.6.1933, RStBl. 1934, 253); kontinuierlich sinkenden Preistendenzen (RFH v. 20.6.1934, RStBl. 1934, 1077); späteren Preiseinbrüchen, die sich bereits vor dem Bilanzstichtag stark bemerkbar gemacht haben (RFH v. 26.6.1935, RStBl. 1935, 1449); s. auch Anm. 1012.

Preisbildung: Außergewöhnliche Umstände bei der Preisbildung binden den Kaufmann bei der Teilwertschätzung nicht (BFH v. 16.4.1953 – IV 119/52 S, BStBl. III 1953, 192).

Preisbindungen: Gebundene Einkaufspreise sind bei der Teilwertermittlung zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. nicht in der Lage ist, zum niedrigeren Marktpreis einzukaufen. Dann liegt uU ein „zwingender betrieblicher Grund“ vor, der ein Abgehen von der Voraussetzung der Herabzeichnung für die Teilwertabschreibung gebietet; s. auch Anm. 1023 und 1012.

Preisdifferenzierungen verlangen bei der Teilwertermittlung nach der retrograden Methode eine gewogene Durchschnittsbildung der erwarteten Verkaufspreise, s. Anm. 1012. Zur Bedeutung gestaffelter Preise für die Vorratsbewertung vgl. LUDWIG, DB 1972, 1600.

Preisherabsetzung(-herabzeichnung) ist idR Voraussetzung für einen Teilwertansatz wegen sinkender Verkaufsmöglichkeiten (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801), es sei denn, zwingende betriebliche Gründe rechtfertigen ein Festhalten an den ursprünglichen Preisen (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540); s. Anm. 1023. Kritisch hierzu WEEL, BB 1978, 546; SLOMMA, BB 1978, 1767.

Saisonwaren können nach Ablauf der für sie in Frage kommenden Jahreszeit mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden (RFH v. 6.5.1936, RStBl. 1936, 849; BFH v. 29.11.1960 – I 137/59 U, BStBl. III 1961, 154). Hierfür maßgeblich ist ein Sinken der Wiederbeschaffungskosten bzw. Veräußerungserlöse; s. auch „Aktionswaren“.

Schmuckwaren: Zur Bewertung nach der retrograden Bewertung zur Ermittlung der Wiederherstellungskosten s. FinMin.BW v. 15.3.1990 – S 3251 - 4/85, juris.

Sonderangebotspreise bleiben als Wiederbeschaffungspreise bei der Teilwertermittlung außer Betracht (BFH v. 13.3.1964 – IV 236/63 S, BStBl. III 1964, 426).

Tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Ap. kann Grundlage einer Teilwertabschreibung sein, wenn sie Unklarheiten auf tatsächlichem Gebiet bezüglich teilwertmindernder Umstände betraf (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831).

Technische Veralterung kann Teilwertabschreibung rechtfertigen (bereits RFH v. 18.12.1929, RStBl. 1930, 90), muss aber nicht (RFH v. 20.3.1930, RStBl. 1930, 360).

Textilwareneinzelhandel: Voraussetzungen und Nachweispflicht von Teilwertabschreibungen, retrograde AK-Ermittlung; BFH v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35. Siehe auch BECKMANN, BBK 2003, 969.

Transportkosten, innerbetriebliche: Sie sind bei der Teilwertermittlung auf Basis von Wieder-AHK werterhöhend zu berücksichtigen, sofern nicht eine offenbare Fehlentscheidung vorliegt (RFH v. 13.7.1933, RStBl. 1933, 894). Auch bei der absatzorientierten Teilwertermittlung sind sie ggf. als zukünftige Kosten anzusetzen; s. Anm. 1013.

Treu und Glaube: Eine Teilwertabschreibung ist unzulässig, wenn die Geltendmachung der ihr zugrunde liegenden Umstände durch den Stpfl. gegen den Grundsatz von TuG verstößt (BFH v. 30.4.1968 – I 194/65, BStBl. II 1968, 729), welcher sich in dem Verbot des venire contra factum proprium konkretisiert. Wird ein Gebäude – wie geplant – zum Zeitpunkt der Vollendung benutzt und sogar noch zwei Jahre später erweitert, so rechtfertigt der bloße Hinweis auf die geringeren Entstehungskosten für die Umbaumaßnahme nicht, dass die für das WG aufgewendeten AK und anschaffungsnahen Umbaukosten teilweise als Fehlmaßnahme zu werten sind. Der Stpfl. hat sich nach reiflicher Überlegung zu dieser Betriebserweiterung entschlossen und damit zum Ausdruck gebracht, dass ihm trotz der mit einem Umbau verbundenen Unwägbarkeiten unter betrieblichen Aspekten diese Maßnahme gerechtfertigt erscheint (FG Schl.-Holst. v. 22.9.1994 – V 857/93, nv., juris, rkr.). Andererseits kann sich aus dem Grundsatz von TuG ergeben, dass das FA eine Teilwertabschreibung zulassen muss; hierbei reicht es jedoch nicht aus, dass das FA in der Vergangenheit in Übereinstimmung mit früheren Außenprüfungen bestimmte Teilwertabschreibungen zugelassen hat (BFH v. 28.9.1962 – III 372/59, BStBl. III 1962, 510).

Überhöhter Preis gilt grds. als Teilwert (BFH v. 4.3.1998 – X R 151/94, HFR 1998, 817); s. auch Anm. 588 und 600 „Überhöhter Preis“. Gegebenenfalls kommt aber eine TW-Abschreibung in Betracht; s. Anm. 1015 „Überpreis/verdeckter Preisnachlass“.

Übermengenwein: Ansatz mit Marktpreis als Teilwert, soweit feststellbar. Zum Ansatz eines niedrigeren Teilwerts s. FG Rhld.-Pf. v. 24.8.1993 – 2 K 1605/92, EFG 1994, 286, rkr. Generell zum Ansatz von Überbeständen s. Anm. 973.

Unfertige Bauten und Leistungen: BFH v. 28.4.2004 – VIII B 79/03 (FR 2004, 995): Eine Teilwertabschreibung bei den Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung zulässig, sondern in voller Höhe des erwarteten Verpflichtungsüberhangs (ebenso BFH v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BFH/NV 2006, 167; s. auch Anm. 1012). Hinsichtlich des Konkurrenzverhältnisses zur Drohverlustrückstellung nach § 5 Abs. 4a gilt danach, dass eine Teilwertabschreibung nicht durch das Verbot der RdV in der StBil. begrenzt wird. Siehe Anm. 559.

Untergang des WG führt zu einer Teilwertabschreibung (BFH v. 13.4.1983 – I R 63/79, BStBl. II 1983, 667, mwN).

Unternehmergewinn muss – im Gegensatz zum Handelsrecht – bei retrograder Teilwertermittlung abgezogen werden (so bereits RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581; später wieder BFH v. 5.5.1966 – IV 252/60, BStBl. III 1966, 370; v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377); s. auch MAASSEN, DB 1966, 1247, und Anm. 1014.

Unverkäuflichkeit eines WG kann zu einer Fehlmaßnahme führen (BFH v. 4.6.1959 – IV 115/59, BStBl. III 1959, 325).

Veräußerungsverbot einer Ware kraft Gesetzes rechtfertigt nicht ohne Weiteres eine Teilwertabschreibung (so BFH v. 19.9.1951 – IV 360/50 U, BStBl. III 1951, 194); bei Unverkäuflichkeit ist jedoch idR Bewertung mit 0 € zulässig. Dasselbe gilt für unverkäufliche Ärztemuster (BFH v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278); s. auch Anm. 1500 „Verfügungsverbot“ und Anm. 1023.

Verkaufskosten, die noch anfallen, sind bei der retrograden Teilwertermittlung abzuziehen (stRspr., zB RFH v. 8.11.1934, RStBl. 1935, 581); s. insbes. Anm. 1013.

Verkaufswertverfahren: Zur retrograden Ermittlung der AK s. Anm. 971; der Wieder-AK s. Anm. 1008; der Wiederherstellungskosten s. Anm. 1010; der Selbstkosten- und Gewinndeckung bei der Teilwertschätzung s. Anm. 1013.

Verlag: Eine Teilwertabschreibung wegen überlanger Lagerdauer aufgrund modernen Wandels etc. oder wegen Fehlmaßnahmen kommt auch de lege lata in Betracht. Auf die frühere Meinung der FinVerw., dass Wertminderungen auch dann stl. anerkannt werden können, wenn die Verkaufspreise trotz längerer Lagerdauer nicht herabgesetzt werden, die Verkaufsmöglichkeiten aber mit zunehmender Lagerdauer sinken, kann uE dabei zurückgegriffen werden (Hess. FinMin. v. 11.10.1978, Börsenblatt 1978, 2451; vgl. auch OFD Frankfurt, DB 1976, 1458; auch Hess. FG v. 9.12.1976 – VI 196/72, EFG 1977, 324, rkr.). Es dürften uE die allgemeinen Anforderungen an den Nachweis gelten; s. auch „Buchhandel“, „Gängigkeitsabschläge“ und Anm. 1018 ff.

Verlustprodukte: Ihre Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ist str.; Einzelfragen s. Anm. 1015.; SCHINDELE, BB 1963, 947; GROH, StuW 1976, 36; EULER/RZEPKA, BB 1978, 602; SÖFFING, FR 1978, 240; SLOMMA, BB 1981, 27. BFH v. 29.4.1999 – IV R 14/98 (BStBl. II 1999, 681) erachtet jedenfalls dann eine Teilwertabschreibung bei sog. „bewussten“ Verlustprodukten als unzulässig, wenn das Unternehmen Gewinne erzielt. Zum Teil wird jedoch eine Teilwertabschreibung für zulässig erachtet mit Hinweis, dass ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebs ein teuer hergestelltes WG nicht mit erwerben, sondern billiger am Markt erwerben würde (sog. make-or-buy-Entscheidung; s. auch BREIDERT, BB 2001, 979). Hierbei wird auch auf den Verstoß gegen den Grundsatz der Einzelbewertung verwiesen.

Anderenfalls kann ein niedriger Teilwertansatz nur dann begründet werden, wenn eine Fehlmaßnahme (s. Anm. 599) vorliegt. Hiervon kann bei der Herstellung von bewussten Verlustprodukten nicht ausgegangen werden.

Vertriebskosten sind bei retrograder Teilwertermittlung abzuziehen, soweit sie noch anfallen; s. auch Anm. 1013.

Vollkosten oder Teilkosten? Teilwertermittlung erfolgt durchweg auf Vollkostenbasis bei der Ermittlung der Wiederherstellungskosten s. Anm. 1010; bei den Selbstkosten der Deckungsrechnung s. Anm. 1013.

Vorzugspreis: Bei der Ermittlung des Teilwerts eines Grundstücks sind Vorzugspreise, die eine Gemeinde Erwerbern aus ansiedlungspolitischen oder ver-

gleichbaren Gründen einräumt, nur zu berücksichtigen, wenn die Gemeinde dadurch nachhaltig, über längere Zeit und mit in etwa gleich bleibenden Beträgen in das Marktgeschehen eingreift, so dass zum Bilanzstichtag auch andere Eigentümer ihre Grundstücke nicht teuer verkaufen können (BFH v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309).

Werbeagenturen: Zur Bewertung mit HK und Teilwert s. GÜNTHER, DB 1971, 877.

Werbemittel: Geschenkartikel, Warenproben, Kataloge, Prospekte etc. gehören, soweit sie am Bilanzstichtag noch im Betrieb vorhanden sind, zum VV (glA KUPSCH, DB 1983, 509; BOORBERG, DB 2001, 497 mwN; ADS VI. § 266 HGB Rn. 105; aA LANGEL, StbJb. 1983/84, 210 [s. Anm. 969]); s. auch „Ärztmuster“.

Wertminderungen durch Beschädigungen, Verderb usw. müssen bei der Warenbewertung durch niedrigeren Teilwertansatz berücksichtigt werden (zB RFH v. 10.10.1939, RStBl. 1940, 577). Sie müssen uE nicht erst, wenn der Kaufmann am einzelnen Stück die Qualitätsverschlechterung erkennt, sondern bereits dann berücksichtigt werden, wenn er mit einem bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Wertverlust rechnet oder rechnen muss.

Wiederbeschaffungs- und Wiederherstellungskosten als Teilwertvermutung und zu deren Ermittlung s. Anm. 614, 1004 und 1009–1010.

Zinsen für das in länger lagernden WG gebundene Kapital können bei der Teilwertermittlung nicht berücksichtigt werden, wenn sie dem einzelnen WG nur im Weg einer statistischen Aufschlüsselung zugerechnet werden können (BFH v. 13.10.1976 – I R 79/74, BStBl. II 1977, 540); für sich allein rechtfertigt der Zinsaufwand keine Teilwertabschreibung (BFH v. 22.8.1968 – IV R 234/67, BStBl. II 1968, 801). Zu den Fremdkapitalzinsen als Bestandteil der als Teilwertvermutung geltenden Wiederherstellungskosten s. Anm. 1010; zum Abzug künftiger Lagerzinsen bei retrograder Teilwertermittlung s. Anm. 1013. Vgl. auch HORSTMANN, FR 1974, 433.

Zulagen und Zuschüsse mindern grds. nicht den Teilwert der bezuschussten WG (BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; s. Anm. 591 mwN).

Zwangslage: Eine Fehlmaßnahme liegt vor, wenn der Stpfl. bei Erwerb eines WG offenbar von dem Mangel nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat und daher in der Entscheidung, an einer anderen Stelle zu bauen, nicht mehr frei gewesen zu sein scheint (BFH v. 13.4.1965 – I 31/62, HFR 1965, 425). In diesem Fall liegt allerdings keine aufgrund einer Zwangslage begründende Fehlmaßnahme vor, wenn der Betrieb dadurch anderweitig Vorteile erzielt (BFH v. 4.1.1962 – I 22/61, BStBl. III 1962, 186; v. 13.4.1965 – I 131/62, HFR 1965, 425; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 246).

Einstweilen frei.

1026–1089

G. Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Schrifttum: WASSERMEYER, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft – Überlegungen zur Rechtsprechung des I. Senats des BFH, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, München 1993, 621; NEU, Die bilanzsteuerliche Behandlung des Finanzvermögens, Wiesbaden 1994; RICHTER, Nicht „Lifo“ und nicht „Fifo“, DStR 1994, 575; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, StuB 1998, 1289; ALBERT, Zur Einschränkung der Teilwertabschreibung im System der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, StuB 1999, 591; ALBERT, Nochmals: Zur Einschränkung der Teilwertabschreibung im System der steuerlichen Gewinnermittlung, StuB 1999, 930; GROH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; H. KESSLER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung in der Kreditwirtschaft nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DB 1999, 2577; NEU, Steuerliche Abschreibung und Wertaufholung bei GmbH-Beteiligungen, GmbH-StB 1999, 284; ROSE, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHHR 1999, 373; SIEGEL, Anmerkungen zur Teilwertabschreibung nach neuem Recht, StuB 1999, 928; DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; STEGEMANN, Die steuerliche Behandlung von Gratisaktien, BB 2000, 953; WEBER-GRELLET, Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – ein Fortschritt?, DB 2000, 165; KORN/STRAHL, Rechtsentwicklungen zu Bewertung und Wertaufholung in der Steuerbilanz, KÖSDI 2003, 13678; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; SCHERRER, Rechnungslegung nach HGB, München 2007; BLUMENBERG/ROSSNER, Steuerliche Auswirkungen der durch das BilMoG geplanten Änderungen der Bilanzierung von eigenen Anteilen, GmbHHR 2008, 1079; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; KÜTING/REUTER, Bilanzierung eigener Anteile nach BilMoG-RegE, StuB 2008, 495; MAYER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, StuB 2008, 779; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; FRÜCHTL/FISCHER, Erwerb eigener Anteile – Änderungen durch das BilMoG?, DStZ 2009, 112; HÜTTEMANN, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, Festschrift Norbert Herzig, Köln 2010, 595; PRINZ, Neue BFH-Judikate zur Wertaufholung bei Kapitalgesellschaften, StuB 2010, 43; WÖHE/MOCK, Die Handels- und Steuerbilanz, München 2010.

Zur Anteilsbewertung bei Beteiligungen s. weiteres Schrifttum vor Anm. 790.

I. Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

1090

Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften: Wertpapiere und einzelne Anteile an KapGes. sind Urkunden, deren Besitz zur Ausübung der in ihnen verbrieften Rechte notwendig ist. Sie sind weder Beteiligungen iSv. § 271 Abs. 1 HGB noch Anteile an verbundenen Unternehmen iSd. §§ 271 Abs. 2, 290 HGB (vgl. REINER/HAUSSER in MüKoHGB Bd. 4 II. § 266 HGB Rn. 42; s. näher Anm. 791 „Abgrenzung zu einzelnen Anteilen“) aufgrund ihrer Nachrangigkeit; der Bestand an Wertpapieren kann aber eine Beteiligung bilden (s. dazu Anm. 791). Die Bewertung von einzelnen durch Wertpapiere verbrieften Anteilen an KapGes. unterscheidet sich von der Bewertung einer Beteiligung wegen der Eigenständigkeit der einzelnen Anteile als WG (BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809).

Abgrenzung Anlage-/Umlaufvermögen: Wertpapiere bzw. Anteile an KapGes. können grds. zum AV oder zum UV gehören (s. Anm. 791 „Abgrenzung

nach Beteiligungszweck und -dauer⁶). Auch wenn Anteile an KapGes. oder Körperschaften keine Beteiligungen darstellen (zB bei Genossenschaften nach § 271 Abs. 1 Satz 5 HGB), kann AV vorliegen, sofern die Anteile langfristig zur Vermögensanlage bestimmt sind. Bei Unternehmen, deren Unternehmensgegenstand die Anl. und Verwaltung eigenen Vermögens ist, können die für eine Vermögensverwaltung typischen Wertpapieranlagen unabhängig von der beabsichtigten Haltedauer zum AV zu rechnen sein (vgl. KOZIKOWSKI/GUTIKE in Beck-BilKomm. VII. § 271 HGB Rn. 16; MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 613 f.), auch wenn sie keine Beteiligungen darstellen (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 321). Die Unterscheidung in AV und UV hat handelsrechtl. insofern Bedeutung, als bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. im FinanzAV das sog. gemilderte Niederstwertprinzip (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB), aber im UV das strenge Niederstwertprinzip ohne vorherige Prüfung der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung gilt (vgl. § 253 Abs. 4 HGB). Weil seit Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 nur voraussichtlich dauernde Wertminderungen zur Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert im Rahmen der stl. Gewinnermittlung berechtigten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2), hat die Unterscheidung materiell ihre stl. Bedeutung verloren (s. bei Banken und Versicherungen allerdings Anm. 1112).

1091 Einstweilen frei.

II. Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

1092 1. Anwendung der Bewertungsmaßstäbe des Abs. 1 Nr. 2

Bewertungsmaßstäbe bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. sind mit AK, HK und Teilwert dieselben Bezugsgrößen (s. Anm. 239) wie bei den übrigen WG, die unter Abs. 1 Nr. 2 fallen.

Anschaffungskosten: Wertpapiere und Anteilen an KapGes. sind grds. mit den AK (zum Begriff s. Anm. 271 ff. und 1094) zu bewerten (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1), gleichviel ob sie zum AV oder UV gehören.

Herstellungskosten: Zum Begriff der HK s. Anm. 260 ff. und 454 ff.; er passt uE nicht auf Wertpapiere und Anteile an KapGes. (str.; zu Anteilen, die für Beteiligungen qualifizieren, s. näher Anm. 800).

Teilwert: Bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ist ein Anteil an einer KapGes. im AV handelsrechtlich nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abzuschreiben (s. näher Anm. 562 mwN). Ungeachtet der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung muss handelsrechtlich nach § 253 Abs. 4 hingegen bei Vorliegen von UV außerplanmäßig abgeschrieben werden. Für diese beiden handelsrechtlich unterschiedlich geregelten Sachverhalte besteht nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 im Rahmen der stl. Gewinnermittlung durch BVVergleich (§§ 4, 5) ein explizites Wahlrecht (str., s. § 5 Anm. 62), auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben. Wegen Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 (Wertaufholungsgebot iVm. Nr. 1 Satz 4) muss ein niedrigerer Teilwert zu jedem Bilanzstichtag aufs Neue nachgewiesen werden.

1093 Einstweilen frei.

2. Anschaffungskosten von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

1094

Wertpapiere und Anteile an KapGes. sind grds. veranlassungsorientiert (s. Anm. 800) mit den AK anzusetzen. AK von Wertpapieren sind der Kaufpreis und die ANK, wie Provisionen, Bankspesen, Maklergebühren, Auslosungskosten (vgl. BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65; v. 9.10.1979 – VIII R 67/77, BStBl. II 1980, 116; v. 21.5.1986 – I R 362/83, BFHE 147, 37; v. 27.6.1989 – VIII R 30/88, BStBl. II 1989, 934), sowie alle weiteren Aufwendungen, die getätigt werden, um das WG in die Verfügungsmacht des Erwerbers zu überführen.

Hinweis: Stückzinsen bei Erwerb festverzinslicher Wertpapiere zählen nicht zu den AK (vgl. BFH v. 13.12.1963 – VI 22/61 S, BStBl. III 1964, 184; v. 3.12.1964 – I 242/59 U, BStBl. III 1965, 139; v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18; v. 11.8.1971 – VIII R 76/70, BStBl. II 1972, 55; v. 14.9.1971 – VIII 12/65, BStBl. II 1972, 55; anders Erwerb von Fondsanteilen BFH v. 3.8.1976 – VIII R 101/71, BStBl. II 1977, 65, wo Differenz zwischen Stammwert und gezahltem Kaufpreis kein durchlaufender Posten ist), sondern werden mit den Zinseinnahmen verrechnet (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 858; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 347; zu Stückzinsen im Rahmen von Einkünften iSd. § 20 vgl. BMF v. 20.12.2009, BStBl. I 2010, 94).

Einzahlungen in die Kapitalrücklage der KapGes. gehören zu den AK eines Anteils (vgl. BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168). Die beim Erwerb eines Anteils an einer KapGes. anfallenden AK werden nicht auf ein neben dem Anteil bestehendes Gewinnbezugsrecht aufgespalten (BFH v. 21.5.1986 – I R 190/81, BStBl. II 1986, 815). Nachträgliche AK sowie Minderungen der AK sind auch bei Wertpapieren und Anteilen an KapGes. möglich (vgl. MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 621 f.); zu (nachträglichen) AK s. Anm. 800; zu AK beim Tausch von Wertpapieren und Anteilen an KapGes. s. Anm. 801, 1475 ff.

3. Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften mit dem Teilwert

a) Teilwertabschreibung auf Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften

1095

Abschreibungswahlrecht: Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung von Wertpapieren und Anteilen an KapGes., seien sie AV oder UV, ein stl. autonomes Wahlrecht, hierfür den niedrigeren Teilwert anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Nebensatz; str., s. § 5 Anm. 62, 110).

Hinweis: Bis zum BilMoG mussten Wertpapiere und Anteile an KapGes. nach § 253 Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 HGB aF im AV bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung oder nach § 253 Abs. 3 HGB aF im UV handelsrechtlich außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden (s. näher Anm. 562 mwN). Das Wahlrecht des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben, wurde hier nach hM durch die handelsrechtlich zwingenden Abschreibungsgebote verdrängt (s. auch § 5 Anm. 110 und 123).

Wertminderungen im Anlage- und Umlaufvermögen: Nach § 253 Abs. 3 HGB besteht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung im AV und zugleich nach § 253 Abs. 4 HGB im UV ein Abschreibungsgebot (handelsrechtliches Niederstwertprinzip). Eine Wertminderung ist als stl. Voraussetzung der Teilwertabschreibung nach FinVerw. nur nachhaltig, wenn der Stpfl. am Bilanzstichtag wegen objektiver Anzeichen ernsthaft damit zu rechnen hat und wenn der Wert des WG die Bewertungobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird (vgl. BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 11 ff.). WG des UV sind aber defini-

tionsgemäß nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Demzufolge steht das Kriterium der voraussichtlich dauernden Wertminderung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 im Widerspruch zum Wesen des UV (vgl. GROH, DB 1999, 978 [982]; DIETRICH, DStR 2000, 1629 [1632]). Für die Frage der Dauerhaftigkeit der Teilwertminderung von Wertpapieren und Anteilen an KapGes. des UV ist somit auf den voraussichtlichen Zeitpunkt eines Verkaufs oder Verbrauchs der WG abzustellen (vgl. H. KESSLER, DB 1999, 2577 [2579]; SIEGEL, StuB 1999, 928; aA wohl ALBERT, StuB 1999, 591 [594]; ALBERT, StuB 1999, 930).

Börsennotierte Anteile: Der Teilwert von börsennotierten Wertpapieren und Anteilen an KapGes. entspricht idR dem Börsenkurs zum Bewertungsstichtag (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342). Ist der Börsenkurs zum Bilanzstichtag unter die AK gesunken und liegen zum Zeitpunkt der Bilanzzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vor (BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294, hier zu Aktien im AV; gegen BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 11, und Vorinstanz FG Köln v. 21.6.2006 – 13 K 4033/05, EFG 2006, 1414), liegt eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung vor. Nach der FinVerw. ist von einer voraussichtlichen Dauer der Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenkurs börsennotierter Aktien zum jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % oder zum jeweils aktuellen und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die AK gesunken ist (BMF v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514). Auch bei nicht börsennotierten Anteilen (hier muss der Unternehmenswert ggf. durch Gutachten unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten festgestellt werden; vgl. Neu, GmbH-StB 1999, 284) ist uE in solchen Fällen, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine baldige Werterholung vorliegen, von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen (s. näher Anm. 812). Wertaufhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung sind zu berücksichtigen (BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 4). Bei fehlender Börsennotierung ist der Teilwert zu schätzen, zB anhand zeitnaher Verkäufe oder anhand des Substanz- und Ertragswerts (s. Anm. 810) des durch den Anteil verkörperten Vermögens und dessen Bedeutung für den Betrieb des Stpfl. (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; v. 7.11.1990 – I R 116/86, BStBl. II 1991, 342; v. 9.3.2000 – X B 106/99, BFH/NV 2000, 1184; v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BFH/NV 2004, 697).

1096 b) Teilwertzuschreibung auf Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften

Nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gilt für Wertpapiere und Anteile an KapGes., ob sie nun im AV oder UV ausgewiesen werden, seit dem StEntG 1999/2000/2002 ein stl. Wertaufholungsgebot, es sei denn, dass ein niedrigerer Teilwert im Anschluss an eine Teilwertabschreibung weiterhin und bei weiterhin voraussichtlicher Dauer der Wertminderung besteht (KOZKOWSKI/ROSCHE/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 15). Die Teilwertabschreibung hat also nur mehr Bestand, wenn sowohl zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des niedrigeren Teilwerts die Wertminderung voraussichtlich dauerhaft war als auch zu folgenden Abschlussstichtagen. Wegen des Stichtagsprinzips sind auch bei der Wertaufholung wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen, wertbeeinflussende Tatsachen nach dem Abschlussstichtag aber nicht (s. näher Anm. 813 bei Anteilen, die zu Beteiligungen an KapGes. qualifizieren).

1097–1106 Einstweilen frei.

III. Einzelfragen bei der Bewertung von Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften

1. Bewertungsfragen bei fiktiver Veräußerungsfolge und Durchschnittsbewertung

a) Last in – first out (Lifo)

1107

Über dieses Bewertungsverfahren allg. s. Anm. 1121 ff.

Allgemeines: Das Lifo-Verfahren ist uE nicht anwendbar, weil diese Verbrauchsfolge nach Abs. 1 Nr. 2a als Fiktion lediglich für gleichartiges VV ermöglicht wird (vgl. SCHERRER, Rechnungslegung nach HGB, 2007, 215, handelsrechtlich ist daneben das strenge Niederstwertprinzip zu beachten). Zum VV (s. Anm. 965) zählen aber allein Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Leistungen und Waren. Abgesehen von den Einzelfällen, in denen Lifo nicht Fiktion, sondern Realität ist, scheidet eine Anwendung auf anderes UV – und auf AV ebenfalls – uE somit aus (s. Anm. 1123a; glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 75; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 344; aA HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 327), selbst wenn zT die Lifo-Bewertung für anderes UV handelsrechtlich als zulässig erachtet wird (str.; vgl. ADS VI. § 256 HGB Rn. 24 f.; MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 35; ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 88; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 256 HGB Rn. 1 HGB; WIEDMANN in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN Bd. 1 II. § 256 HGB Rn. 6 HGB, unter Hinweis auf eine sonst entbehrliche Sonderregelung für die Bewertung der Kapitalanlagen von VU gem. § 341b Abs. 2 HGB). Weitere Bewertungsverfahren mit einer anderen unterstellten Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge sind stl. ohnehin unzulässig (Abs. 1 Nr. 2a Satz 1; R 6.9 Abs. 1 EStR).

Wertaufholung: Wertaufholungen nach vorangegangener Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert von Wertpapieren und Anteilen an KapGes. sind in umgekehrter zeitlicher Reihenfolge der Wertminderungen (Lifo) vorzunehmen (BFH v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760). Damit werden vorrangig stl. zT unwirksame Teilwertabschreibungen (nach Geltung von §§ 3 Nr. 40, 3c oder § 8b KStG) vor wirksamen Teilwertabschreibungen im Regime des kstl. Anrechnungsverfahrens zugeschrieben bzw. rückgängig gemacht (vgl. PRINZ, StuB 2010, 43 [45]).

b) Durchschnittsbewertung

1108

Über dieses Bewertungsverfahren allg. s. Anm. 135 ff.

Nicht individuell bestimmbare, gleichartige Wertpapiere: Neben der Einzelbewertung ist für Nicht-Vorratsvermögen stl. nur die Durchschnittsbewertung zulässig; das gilt zB bei fehlender Identifizierbarkeit hinsichtlich der Wertpapiere im Sammeldepot (vgl. BFH v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274; v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591; krit. RICHTER, DStR 1994, 575). Ohne eine mögliche individuelle Identifizierung der Wertpapiere, zB aufgrund der Verwahrung der Wertpapiere in einem Girosammeldepot, ist ein Durchschnittswert aus den Anschaffungen gleicher Wertpapiere zu bilden. Es reicht uU für die Identifizierbarkeit der einzelnen Wertpapiere allerdings schon aus, wenn sie zwar im Girosammeldepot verwahrt, die einzelnen Tranchen jedoch in getrennten Depots gehalten werden (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 344).

Individuell bestimmbare, gleichartige Wertpapiere: Wertpapiere, deren AK individuell feststellbar sind, weil sie eigenständig oder bei einem Kreditinstitut

im Streifbanddepot verwahrt werden, sind mit ihren tatsächlichen AK und nicht mit dem Durchschnitt zu bewerten. Eine handelsrechtliche Zulässigkeit der Bewertung gleicher Wertpapiere mit einem Durchschnittswert ist für die stl. Anerkennung bei möglicher individueller Identifizierbarkeit der einzelnen Anteile unmaßgeblich (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 862).

1109 2. Bewertungsfragen bei Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung

Kapitalerhöhung: Bei effektiver Kapitalerhöhung rechnet die Buchwertminderung für den Altbestand der Anteile neben dem Zeichnungspreis zu den AK der jungen Aktien (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 600 „Kapitalerhöhung“), wobei sich der Teilwert (s. Anm. 811) zu diesem Zeitpunkt mutmaßlich damit deckt (BFH v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274). Bei einer aus Gesellschaftsmitteln nominell vorgenommenen Kapitalerhöhung müssen die AK auf alte und neue Anteile verteilt werden (BFH v. 21.1.1966 – VI 140/64, BStBl. III 1966, 220). Als AK der vor einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte gelten nach § 3 KapErhStG die Beträge, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die AK der vor der Kapitalerhöhung erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden. Nimmt eine KapGes. eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, also eine Abspaltung (vgl. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 310d) der neu entstehenden Gesellschaftsrechte von den bisherigen vor (BFH v. 25.2.2009 – IX R 26/08, BStBl. II 2009, 658), so werden diese zu eigenständigen WG.

Nach dem sog. Gesamtwertverfahren ist bei einer Kapitalerhöhung, bei der neue Anteile zu einem Bezugspreis ausgegeben werden, der unter dem Marktwert der Altanteile liegt, der Buchwert jedes Altanteils in dem Umfang zu vermindern, der sich aus dem Verhältnis des Marktwerts des Bezugsrechts zum Marktwert der Altanteile ergibt.

Hinweis: Zum Gesamtwertverfahren grundlegend BFH v. 6.12.1968 – IV R 174/67, BStBl. II 1969, 105, AK eines Bezugsrechts auf junge Aktien bestehen aus nach der Gesamtwertmethode zu errechnendem und abzuspaltendem Teil der AK (Buchwert) der Altaktien; jew. best. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638, zur Übertragung von AK bei Substanzabspaltung aufgrund einer Kapitalerhöhung gegen Einlagen; BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345, AK von Anteilen an KapGes., die nach Kapitalerhöhung mit kostenlos gewährten Bezugsrechten oder Gratisaktien veräußert werden; BFH v. 22.5.2003 – IX R 9/00, BStBl. II 2003, 712, zu § 23.

Bezugsrechte auf Anteile an KapGes., die im Rahmen einer Kapitalerhöhung erworben werden, sind zu aktivieren und der Buchwert der Altanteile ggf. entspr. zu mindern (BFH v. 16.4.1991 – VIII R 63/87, BStBl. II 1991, 832; v. 13.10.1992 – VIII R 3/89, BStBl. II 1993, 477). Bei börsennotierten Anteilen berechnet sich der Buchwertanteil des Bezugsrechts über die Formel:

$$\frac{\text{Buchwert Altanteil} \times \text{Börsenkurs Bezugsrecht}}{\text{Börsenkurs Altanteil vor Kapitalerhöhung}}$$

Bei fehlender Börsennotierung muss geschätzt werden (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 343). Bei Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital gehört nach § 1 KapErhStG der Wert der neuen Anteilsrechte bei den Anteilseignern nicht zu Einkünften iSd. § 2 Abs. 1; das gilt auch für Anteile an ausländ. KapGes., sofern sie der inländ. Rechtsform der AG, KGaA oder GmbH

entsprechen und nachweislich die Voraussetzungen iSd. § 7 Abs. 1 KapErhStG erfüllen. Gratisaktien bei Kapitalerhöhungen vermindern die AK für die Stammaktien (vgl. BFH v. 21.1.1999 – IV R 27/97, BStBl. II 1999, 638; v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl. II 2001, 345; v. 22.5.2003 – IX R 9/00, BStBl. II 2003, 712, betr. § 23; zur steuerlichen Behandlung von Gratisaktien vgl. STEGEMANN, BB 2000, 953).

Kapitalherabsetzung: Kapitalrückzahlungen aus Kapitalherabsetzungen sind kein Ertrag (vgl. BFH v. 25.10.1979 – VIII R 46/76, BStBl. II 1980, 247; v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588). Dem Anteilseigner wird ein Teil seiner Aufwendungen erstattet, die ursprünglich als AK angesetzt worden waren, so dass die Rückzahlungen handelsrechtlich und stl. als Minderungen der ursprünglichen AK auf die Kapitalanteile zu behandeln sind (vgl. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366). Die Minderung der AK tritt unabhängig davon ein, ob der Teilwert auf den Betrag der geminderten AK gesunken ist (vgl. BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527; v. 29.6.1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725). Überschreitet die Kapitalrückzahlung den Buchwert der im BV gehaltenen Anteile an der KapGes., entsteht ein steuerbarer Gewinn (vgl. auch BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 18, bzgl. Kapitalrückzahlung einer ausländ. KapGes.).

Bei vereinfachter Kapitalherabsetzung durch Einziehung unentgeltlich zur Verfügung gestellter Aktien (§ 237 Abs. 3 Nr. 1, Abs. 4 und 5 AktG) gehen die anteiligen Buchwerte der von einem Aktionär zur Einziehung zur Verfügung gestellten Aktien mit deren Übergabe auf die dem Aktionär verbleibenden Aktien anteilig über, soweit die Einziehung bei diesen Aktien zu einem Zuwachs an Substanz führt; andernfalls – soweit Substanzzuwachs bei den Aktien anderer Aktionäre vorliegt – ist der auf die eingezogenen Aktien entfallende anteilige Buchwert vom Aktionär ergebniswirksam auszubuchen (BFH v. 10.8.2005 – VIII R 26/03, BStBl. II 2006, 22; H 6.2 „Kapitalherabsetzung“). Die Umwandlung von Vorzugs- in Stammaktien stellt ein abgekürztes Verfahren an Stelle einer Kapitalherabsetzung durch Einziehung der Vorzugsaktien und einer gleichzeitigen Kapitalerhöhung dar (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230).

3. Bewertungsfragen bei eigenen Anteilen

Durch Einf. von § 272 Abs. 1a und 1b HGB im BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; zur zeitlichen Anwendung s. näher § 5 Anm. 2) ist der Ausweis eigener Anteile neu geregelt worden (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck- BilKomm. VII. § 272 HGB Rn. 130 ff.). Nach der Neuregelung erfolgt nur noch ein Passivausweis innerhalb des gezeichneten Kapitals. 1110

Hinweis: Str. war vor Inkrafttreten des BilMoG, unter welchen Gegebenheiten es sich bei eigenen Anteilen um Vermögensgegenstände bzw. bilanzstl. bewertungsfähige WG handele (BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255; v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522, wonach bei Veräußerung eigener Anteile einer KapGes. an einen bislang an ihr nicht Beteiligten in Höhe der Differenz des Buchwerts und des Veräußerungserlöses ein Veräußerungsgewinn oder -verlust entsteht. Vgl. zur Aktivierung NEU, Die bilanzsteuerliche Behandlung des Finanzvermögens, 1994, 184 ff.; ROSE, GmbHR 1999, 373 [375]; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 131).

Passivisch ist der Nennbetrag oder ggf. ein entsprechender rechnerischer Wert nunmehr offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen (§ 272 Abs. 1a Satz 1 HGB). Das gezeichnete Kapital verringert sich somit entsprechend und trägt wirtschaftlich der Auszahlung des Kapitals an die Gesellschafter

Rechnung (vgl. BTDrucks. 16/10067, 65 f.; KÜTING/REUTER, StuB 2008, 495; WÖHE/MOCK, Die Handels- und Steuerbilanz, 2010, 99; HÜTTEMANN in FS Herzig, 2010, 595 ff.; zuzustimmen ist WASSERMAYER in FS L. Schmidt, 1993, 621 [622], dass sich eine KapGes. durch Erwerb eigener Anteile keinen Vermögenswert zuführen kann, den sie nicht schon vorher besaß).

Mangels abw. Regelung sind eigene Anteile stl. uE nicht mehr als aktive WG zu bewerten (vgl. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2008, 1339 [1342]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Eigene Anteile“; BLUMENBERG/ROSSNER, GmbHR 2008, 1079 [1082]; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, BB 2009, 1342 [1344]; FRÜCHTL/FISCHER, DStZ 2009, 112; einschr. WINKELJOHANN/BUCHHOLZ in Beck-BilKomm. VII. § 274 HGB Rn. 219).

1111 4. Bewertungsfragen bei Finanzprodukten

Allgemeines: Finanzprodukte – auch als Derivate bezeichnet, weil sich ihr Wert von Basiswerten (zB Anleihen oder Devisen) und deren Entwicklung ableiten lässt – wie etwa Forwards (zB Devisentermin-, Zinssicherungs- und Wertpapiertermingeschäfte, vgl. PRAHL/NAUMANN in HdJ, Abt. II/10, Rn. 71 ff.), Futures (zB börsenstandardisierte Finanzinstrumente, vgl. PRAHL/NAUMANN in HdJ, Abt. II/10, Rn. 83 ff.), Swapvereinbarungen (zB Zins-, Währungs-, Equityswaps, vgl. PRAHL/NAUMANN in HdJ, Abt. II/10, Rn. 95 ff.) oder Optionen (Kauf- oder Verkaufsoptionen, vgl. PRAHL/NAUMANN in HdJ, Abt. II/10, Rn. 113 ff.), dienen idR der Risikoabsicherung (Hedging) und sind als schwebende Geschäfte grds. nicht zu bilanzieren (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 71, 76; SCHIFFERS in KORN, § 5 Rn. 23; zur Realisierung bei Optionsprämien BFH v. 18.12.2002, BStBl. II 2004, 126; BMF v. 12.1.2004, BStBl. I 2004, 192). Der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte (vgl. WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. D 381; s. § 5 Anm. 330) bezieht sich auf die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen; Zahlungen, die bis zur Beendigung des Schwebezustands geleistet werden, sind erfolgsneutral zu erfassen. Nach dem in § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB festgelegten Saldierungsverbot dürfen Aktivposten nicht mit Passivposten verrechnet werden; es gilt grds. – Ausnahmen nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB bei best. Altersversorgungsverpflichtungen – das Gebot der Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (dazu BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 229 ff.; zur Einzelbewertung vgl. BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; v. 12.10.1995 – I R 179/94, BStBl. II 1996, 402; v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249; v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BFH/NV 2001, 240; v. 20.8.2003 – I R 49/02, BFH/NV 2004, 117).

Bewertungseinheiten: Zu Bewertungseinheiten nach § 5 Abs. 1a iVm. § 254 HGB s. näher § 5 Anm. 1632 ff.

1112 5. Bewertungsfragen bei Versicherungsunternehmen, Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten

Versicherungsunternehmen haben nach § 341b Abs. 2 Satz 1 HGB Aktien, Investmentanteile und andere Wertpapiere dem UV zuzuordnen, es sei denn, dass sie dazu bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen – in diesem Fall gelten die Bewertungsregeln für AV. Auch bei Beteiligungen, für die § 341b Abs. 1 Satz 2 HGB zur Anwendung kommt, gelten die Bewertungsregeln für AV als gemildertes Niederstwertprinzip für Finanzanlagen (§§ 341b Abs. 1 Satz 3 iVm. 253 Abs. 4 HGB). Private und öffentlich-rechtliche VU iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4 KWG unterliegen, soweit sie Bankgeschäfte vornehmen, „die nicht

zu den ihnen eigentümlichen Geschäften gehören“ (§ 340 Abs. 2 HGB), den Sonderregelungen für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (s.u.).

Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute müssen nach BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; zur zeitlichen Anwendung s. näher § 5 Anm. 2) die Sonderregelungen von §§ 340 ff. HGB beachten:

- Für Vermögensgegenstände – zB Wertpapiere mit Ausnahme der Beteiligungen und Anteile an verbundenen Unternehmen – gelten die Bewertungsregeln für das UV, es sei denn, dass sie dazu bestimmt werden, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 340e Abs. 1 Satz 2 HGB).
- Für Wertpapiere, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind, gilt das gemilderte Niederstwertprinzip nach § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB für FinanzAV (§ 340e Abs. 1 Satz 3 HGB).
- Finanzinstrumente des Handelsbestands sind zum beizulegenden Zeitwert abzgl. Risikoabschlag zu bewerten (§ 340e Abs. 3 HGB).

Die Abgrenzung zwischen AV und UV ist für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute einerseits relevant wegen der stl. Sondervorschrift des Abs. 1 Nr. 2b – wonach außerhalb von Bewertungseinheiten iSd. § 5 Abs. 1a jene zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente wie in der HBil. (§ 340e Abs. 3 HGB) mit dem beizulegenden Zeitwert abzgl. Risikoabschlag zu bewerten sind und eine Teilwertabschreibung hier unzulässig ist – sowie wegen § 8b Abs. 7 KStG (zu Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten, Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften BMF v. 25.7.2002, BStBl. I 2002, 712; v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292; vgl. Positivliste des BMF v. 23.4.2010, BStBl. I 2010, 391; s. näher § 8b Anm. 160 ff.).

Einstweilen frei.

1113–1118

H. Bewertung sonstiger Umlaufgüter

I. Bewertung von flüssigen Mitteln

1119

Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks (zusammengefasst in § 266 Abs. 2 B. IV. HGB) sind zu bewertende flüssige Mittel.

Inländisches Bargeld (Euro-Banknoten und -Münzen) ist mit dem Nennbetrag anzusetzen (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 321). Eine wirkliche Bewertung erfolgt nicht aufgrund des Nominalwertprinzips; Goldmünzen, die nicht gesetzliche Zahlungsmittel sind, werden den sonstigen Vermögensgegenständen zugerechnet (SCHEFFLER in Beck-HdR, B 217 Rn. 15).

Wertmarken, wie zB Postwertzeichen, Steuer-, Gerichtskosten-, Stempel-, Beitrags- und ähnliche Wertmarken (auch Guthaben auf Frankiergeräten), rechnen zum Kassenbestand (vgl. ADS VI. § 266 HGB Rn. 148; ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 247 HGB Rn. 131) und sind idR ebenfalls mit dem Nennwert anzusetzen.

Sorten/Devisenbestände können Bewertungsfragen aufwerfen (zur handelsrechtlichen Währungsumrechnung mit Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag KOZIKOWSKI/LEISTNER in Beck-BilKomm. VII. § 256a HGB Rn. 2; str. für stl. Zwecke vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 270 „Fremd-

währung“). Neben dem maßgeblichen Wechselkurs der ausländ. Währung (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 321) kommt auch ein Ansatz zum niedrigeren Teilwert in Betracht; s. hierzu im Einzelnen Anm. 24 und 25. Sofern für exotische Währung oder ausländ. Münzen kein Kurs erhältlich ist, ist dem Sortenbestand ein Wert gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB beizulegen (vgl. SCHEFFLER in Beck-HdR, B 217 Rn. 18). Zur Frage, ob für Devisenbestände das Lifo-Verfahren angewandt werden kann, s. Anm. 1123b.

Guthaben bei Kreditinstituten und Bundesbankguthaben in Euro-Währung sind grds. mit dem Nennwert anzusetzen; bei Devisen oder wenn das Kreditinstitut notleidend geworden ist, kommt auch ein niedrigerer Teilwert in Betracht.

Schecks, zB alle Bar-, Verrechnungs- und Reiseschecks, über die der Stpfl. auf eigene Rechnung verfügen kann, sind grds. mit dem Nennbetrag anzusetzen, wenn sie auf Euro lauten; andernfalls sind sie wie Fremdwährungsforderungen zu bewerten (s. Anm. 22 ff.). Ein niedrigerer Teilwert ist anzusetzen, falls die Scheckeinlösung gefährdet ist, etwa bei Insolvenz des Ausstellers.

1120

II. Bewertung von Wechseln

Wechsel sind nach Abs. 1 Nr. 2 mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. In der Verfügungsmacht des Stpfl. befindliche Besitzwechsel sind unter den zugrundeliegenden Forderungen auszuweisen (ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VII. § 266 HGB Rn. 115). Zu bewerten sind Wechsel wie die wirtschaftlich zugrundeliegenden Forderungen (vgl. bereits RFH v. 28.10.1931 – VI A 1483-1485/30, RStBl. 1932, 144; BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291). Entsprechend ist die Wechselforderung, wenn der Wechsel an Erfüllung statt oder erfüllungshalber (§ 364 Abs. 1, 2 BGB) angenommen wird, statt der fortbestehenden Grundgeschäfts-Forderung zu aktivieren (zur Bewertung von Forderungen allg. s. Anm. 905 ff.; von Fremdwährungsforderungen s. Anm. 22 ff. und 923). Bei im üblichen Wechseldiskontgeschäft durch ein Kreditinstitut erworbenen Wechseln sind die AK des Wechsels die Wechselsumme abzgl. des vollen Diskonts; der rechnerisch auf die Zeit bis zum Bilanzstichtag entfallende Anteil am Diskontabzug stellt nach BFH-Meinung keine nachträglichen AK dar (BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594; krit. MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, 66 f.; vgl. BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 920 „Wechsel“ für Bruttobilanzierungswahlrecht bei Banken nach § 340e Abs. 2 HGB).

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a: Lifo-Verfahren

Schrifttum vor 1990: FULLING, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Vorräte, Düsseldorf 1976; TEICHGRÄBER, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach fiktiven Verbrauchsfolgen in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1977; WOLTER, Die Eliminierung von Scheingewinnen des Vorratsvermögens in der Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt am Main 1979; ZWIEGERT (Bearb.), Die steuerliche Zulässigkeit der Lifo- und anderer Verbrauchsunterstellungsverfahren des § 155 Abs. 1 Satz 3 Aktiengesetz 1965, IFSt. Nr. 218, Bonn 1982; RICHTER, Die Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB und die Forderung des true and fair view, BB 1988, 2212; BÄUERLE, Das LIFO-Verbrauchsfolgeverfahren – Zwi-

schen Bewertungsvereinfachung und Substanzerhaltung, BB 1989, 2435; SCHULZ/FISCHER, Die Lifo-Bewertung nach Handels- und Steuerrecht – Zur Abgrenzung des Begriffs „Gleichartigkeit“, WPg. 1989, 489 und 525.

Schrifttum ab 1990: BÄUERLE, Praktische Anwendung des Lifo-Verbrauchsfolgenverfahrens, BB 1990, 1732; GEFIU, Anwendung der Lifo-Methode im handelsrechtlichen Jahresabschluß, Stellungnahme des Arbeitskreises „Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission“ der Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e.V., DB 1990, 1977; HERZIG (Hrsg.), Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, Köln 1990; AUTENRIETH, Kurssicherungs- und Fremdwährungsgeschäfte, in SCHITAG ERNST & YOUNG-GRUPPE (Hrsg.), Aktuelle Fachbeiträge aus Wirtschaftsprüfung und Beratung, Festschrift Luik, Stuttgart 1991, 3; BREZING, Lifo-Verfahren im Steuerrecht, StbJb. 1990/91, 51; HERZIG/GASPER, Die Lifo-Methode in der Handels- und Steuerbilanz, DB 1991, 557; HÖRTIG/PUDERBACH, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode, DB 1991, 977; HÖRTIG/PUDERBACH, Lifo-Bewertung im internen Rechnungswesen?, DB 1991, 1581; KRONENWETT, Anwendung der Lifo-Methode nach dem EStG 1990, FR 1991, 286; MÜLLER-GATERMANN, Zur Zulässigkeit von Indexverfahren bei der Bewertung nach der sog. Lifo-Methode, FR 1991, 8; OECHSLE/RUDOLPH, Zur betriebswirtschaftlichen Bedeutung und zu Anwendungsproblemen des Lifo-Verfahrens in Handels- und Steuerrecht, in SCHITAG ERNST & YOUNG-GRUPPE (Hrsg.), Aktuelle Fachbeiträge aus Wirtschaftsprüfung und Beratung, Festschrift Luik, Stuttgart 1991; SCHILDBACH, Niedriger Zeitwert versus Teilwert, StbJb. 1990/91, 31; SIEGEL, Grundsatzprobleme der Lifo-Methode und des Indexverfahrens, DB 1991, 1941; TREPTOW/WEISMÜLLER, Die Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode, WPg. 1991, 571; HERZIG/GASPER, Eine Zwischenbilanz zur Lifo-Diskussion, DB 1992, 1301; BAREIS/ELSCHEN/SIEGEL/SIGLOCH/STREIM, Lifo, Jahresabschlußziele und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, DB 1993, 1249 (mit Replik von HERZIG, DB 1993, 1253); CLAASSEN/SPREY, Das Lifo-Verfahren: Eine Steuervergünstigung?, DB 1993, 497; WEBER/STANDKE, Vorratsbewertung und Lifo-Verfahren in der Automobilindustrie, BB 1993, 393; HÖRTIG/UHLICH, Vier Jahre Lifo: Wandel in der Gruppenstruktur, DB 1994, 1045; SIEPE/HUSEMANN/BORGES, Das Index-Verfahren als Bewertungsvereinfachungsverfahren i.S.d. § 256 HGB, WPg. 1994, 645; KRONENWETT, Sachdarlehen (Goldleihe) und Lifo-Bewertung, FR 1995, 497; SCHNEIDER/SIEGEL, Das Index-Lifo-Verfahren als „Fortentwicklung“ von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung?, WPg. 1995, 261; SELCHERT, Uneinheitlichkeit bei der Bewertungseinheitlichkeit?, DB 1995, 1573; SIEPE/HUSEMANN/BORGES, Ist das Index-Verfahren mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar?, WPg. 1995, 365; GASPER, Die Lifo-Bewertung, Düsseldorf 1996; HOFFMANN, Sachverhaltsgestaltungen zur Nutzung der built-in flexibility von Verbrauchsfolgeverfahren, DStR 1996, 156; PELZER/KLEIN, Steuerbilanzpolitik: Bildung stiller Reserven durch Gestaltung des Lifo-Ausgangswerts, DStR 1996, 774; SPREY, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, Hamburg 1997; AMELUNG, Voraussetzungen zur Gruppenbildung bei gleichartigen Wirtschaftsgütern, BB 1998, 2357; HÖLSCHER, Varianten des Lifo-Verfahrens und ihre Beurteilung auf Basis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, StStud. 1998, 394 und 465; HÖTZEL/PELZER, Das geplante Wertaufholungsgebot – Überraschende Reichweite der Neuregelung und Auswirkungen auf das Lifo-Verfahren, DStR 1998, 1866; JUNGKUNZ/KOBIRICH, Verwendung des Lifo-Verfahrens, DStR 1998, 2285; RICHTER/WILKE, Partieller oder vollständiger Betriebsvermögensvergleich – GoB auch für Minderkaufleute?, FR 1998, 464; DIEDERICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholung und Lifo-Verfahren, DStR 1999, 583; KORN/STRAHL, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, KÖSDI 1999, 11964; SCHILDBACH, Öffnung der Jahresabschlüsse für IAS und US-GAAP – ein Fortschritt?, StuB 1999, 421; LOITZ/WINNACKER, Die dauernde Wertminderung im Umlaufvermögen vor dem Hintergrund der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung, DB 2000, 2229; WACKER, Vom Ende mancher Träume, Anm. zum BFH-Urt. v. 20.6.2000 – VIII R 32/98 (Keine Bewertung nach der Lifo-Methode bei zum Verkauf bestimmten Pkw), BB 2000, 2351; KRUMBHOLZ, Zur Anwendung des Lifo-Verfahrens im Kraftfahrzeughandel, StuB 2001, 74; MAYER-WEGELIN, Die Lifo-Bewertung: Regelungszweck einerseits und Ausgestaltung andererseits, DB 2001, 554; MOXTER, Lifo-Methode: Durch Vereinfachungszweck eingeschränkter Geltungsbereich in der Steuerbilanz?, DB 2001, 157; NIEMANN (Bearb.), Zur handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung des Vorratsvermögens – insbesondere zum Vereinfachungsverfahren nach § 256

HGB/§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, IFSt. Nr. 401, Bonn 2002; STRAHL, Neues zum Bilanzsteuerrecht, KÖSDI 2002, 13241; BITZ/SCHNEELOCH/WITTSTOCK, Der Jahresabschluss, 4. Aufl., München 2003; KESSLER/SUCHAN, Das „Lifo-Urteil“ des BFH und seine Bedeutung für das Handelsrecht, DStR 2003, 345; MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf 2003; WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl. München 2003; HUNSDOERFER, Die Vorräte, HdJ Abt. II/4, Köln 2004; MOXTER, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, 10. Aufl., Düsseldorf 2009; KÜTING/PFITZER/WEBER, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl., Stuttgart 2009; SCHILDBACH, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 9. Aufl., Herne/Berlin 2009; ANZINGER/SCHLEITER, Die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nach dem BilMoG – eine Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, DStR 2010, 395; BUCHHOLZ, Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 6. Aufl., München 2010; FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl., Berlin 2010; HERZIG, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, DStR 2010, 1900; HENO, Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IFRS), 6. Aufl., Berlin/Heidelberg 2010; HORSCHITZ/GROSS/FANCK, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, 12. Aufl., Stuttgart 2010; KÜNKELE/ZWIRNER, Steuerbilanzpolitik: Ausweitung der Möglichkeiten durch das BilMoG, DStR 2010, 2263; WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl., Münster, Köln 2010; SCHERRER, Rechnungslegung nach dem neuen HGB, 3. Aufl., München 2011.

Weiteres Schrifttum s. auch vor Anm. 965.

1121

A. Überblick zu Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)

„Lifo“ – Abk. für engl. „Last in – First out“ – ist die Fiktion einer Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge, nach der die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vorräte wieder zuerst das Unternehmen verlassen haben, so dass Lagerbestände bei der Bewertung zum Stichtag unterstelltermaßen aus den zuerst angeschafften WG bestehen.

Satz 1 regelt die Voraussetzungen (s. Anm. 1123–1123d) und räumt ein begrenztes Bewertungswahlrecht ein (s. Anm. 1123f–1123h).

Satz 2 fingiert den stl. Ausgangswert: Bei erstmaliger Anwendung des Lifo-Verfahrens gilt der Schlussbestand des vorherigen Wj. als erster Zugang (s. Anm. 1123i).

Satz 3 untersagt, Lifo für die stl. Gewinnermittlung ohne Zustimmung der Fin-Verw. wieder aufzugeben (s. Anm. 1123j).

B. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)

I. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)

1122

1. Handelsrechtliche Entwicklung

Aktengesetz (AktG) v. 6.9.1965 (BGBl. I 1965, 1089) kodifiziert Lifo neben weiteren Verfahren mit unterstellter Verbrauchsfolge erstmals in § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG für die HBil. einer AG. Verbrauchsfolungsverfahren waren aber auch schon zuvor angewandt und zulässig (MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 5; ADS VI. § 256 HGB Rn. 6; vgl. ADS IV. § 155 AktG Rn. 88; ZWEIGERT, IFSt. Nr. 218, Bonn 1982).

Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704) ersetzt § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG und erlaubt das Verfahren

neben weiteren mit nahezu unverändertem Wortlaut für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände (VG) des Vorratsvermögens in § 256 HGB für alle Kaufleute unabhängig von der Rechtsform und Größenordnung (vgl. ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 Rn. 1). Bei der Transformation in nationales Recht hatte Deutschland von dem Wahlrecht nach Art. 40 Abs. 1 der 4. EG-RL (ABl. EG 1978 Nr. L 222, 11), die Verbrauchsfolgeverfahren für alle beweglichen VG einschließlich der Wertpapiere zuzulassen, keinen Gebrauch gemacht (vgl. BRDrucks. 257/83, 90; BTDrucks. 10/317, 91 f.).

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) beschr. die möglichen handelsrechtl. Bewertungsver-einfachungsverfahren in § 256 HGB auf Fifo (Abk. für engl. „First in – first out“) und Lifo.

2. Steuerrechtliche Entwicklung

a) Entwicklung bis zum Steuerreformgesetz 1990

1122a

Gesetzgebung: Im StBereinG v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659) wird in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG 1985 Lifo per Ermächtigung zu § 74a EStDV für bestimmte Edelmetalle (Gold, Silber, Platin, Palladium) zugelassen und mit StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) auf Kupfer und Rhodium ausgeweitet.

Rechtsprechung: Während RFH v. 13.6.1928 (RStBl. 1928, 328) zu Spekulationsgeschäften unterschied, dass die zuletzt gekauften Wertpapiere als verkauft anzusehen seien, urteilte RFH v. 13.12.1928 (RStBl. 1929, 136) dass ein buchführender Kaufmann zu verschiedenen Preisen gekaufte Wertpapiere beim Verkauf nicht den nämlichen Stücken gegenüberstellen muss. Im Ergebnis bedeutete dies schon Lifo (vgl. BFH v. 17.5.1952 – I 4/52 U, BStBl. III 1952, 208; s. auch SPREY, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, 1997, 5; vgl. zur Entwicklung von Lifo auch GASPER, Die Lifo-Bewertung, 1996, 15 ff., und zur Entwicklung der Rspr. RFH v. 19.10.1938, RStBl. 1939, 26; OFH v. 3.6.1949, StWi 1949, 205; BFH v. 1.3.1955 – I 140/52 U, BStBl. III 1955, 144; v. 15.2.1966 – I 95/63, BStBl. III 1966, 274).

Auffassung der Finanzverwaltung: Die FinVerw. lehnte Lifo als Fiktion ab und erlaubte es nach Abschn. 36 Abs. 3 Satz 4 EStR bis 1989 nur, wenn glaubhaft gemacht werden konnte, dass die zuletzt beschafften WG tatsächlich zuerst verbraucht bzw. veräußert wurden (etwa unter Hinweis auf die Lagerung). Bei NE-Metallvorräten (Gold, Silber, Platin, Palladium, Rhodium, Kupfer) konnte für Wj., die nach dem 31.12.1984 und vor dem 1.1.1990 enden, gem. § 74a EStDV nach Lifo bewertet werden (vgl. BMF v. 2.6.1989, BStBl. I 1989, 179).

b) Entwicklung seit dem Steuerreformgesetz 1990

1122b

Gesetzgebung: Lifo wird durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093, BStBl. I 1988, 224) in das EStG aufgenommen und ist erstmals für Wj. anwendbar, die nach dem 31.12.1989 enden (§ 52 Abs. 7 Satz 1 EStG 1990). Dabei wird die Stockbewertung (BFH v. 26.8.1960 – 1 D 1/59 U, BStBl. III 1961, 31) für die Metallindustrie aufgegeben (BMF v. 2.6.1989 – IV B 2 - S 2174 - 43/89, BStBl. I 1989, 179), der Importwarenabschlag (§ 80 EStDV) stufenweise reduziert (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. m Satz 2 EStG 1990) und das Auslaufen der Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV) bestimmt. Die Branchenregelung, nach der Lifo nur für bestimmte Edelmetalle und Kupfer erlaubt war, wird auf Wj. beschränkt, die vor dem 1.1.1990 enden (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG

1990). Schon mit der Neuregelung in Kraft treten Änderungen durch das Wo-BauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505), – aufgrund Aufnahme der formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 wird das Erfordernis der Übereinstimmung mit der HBil. gestrichen und statt Durchschnitts- der Buchwert als stl. Ausgangswert bei erstmaliger Lifo-Anwendung zugelassen (s. Anm. 1123i) – für Wj., die nach dem 1.1.1990 enden. Das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) macht Satz 4 (aF) zu Satz 3 wegen Abschaffung des Importwarenabschlags (§ 80 EStDV), und zuletzt bringt das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) Auswirkungen auf das Lifo-Wahlrecht durch Neufassung von § 5 Abs. 1.

Rechtsprechung: Der BFH (v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636) entschied im Hinblick auf zum Verkauf bestimmte Pkw., dass eine Lifo-Bewertung nicht den handelsrechtl. GoB entspricht und deshalb auch stl. ausgeschlossen ist, wenn Vorräte mit absolut betrachtet hohen Erwerbsaufwendungen (wie bei Neu- und Gebrauchtfahrzeugen) in Frage stehen, die AK ohne Weiteres identifiziert und den einzelnen VG angesichts derer individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können (so auch H 6.9 EStH). Der BFH stellt allein, ohne die Frage der Gruppenzugehörigkeit (s. Anm. 1123b) zu entscheiden – das FG Münster (v. 20.3.1998 – 15 K 2258/92, EFG 1998, 999, nrkr.) hatte Lifo ausgeschlossen, da die zu Gruppen zusammengefassten WG nicht gleichartig seien –, auf die handelsrechtl. GoB und das Primat der Einzelbewertung (s. Anm. 1123c) ab. Sozusagen nach „Lifo“ wird außerdem bei Wertaufholungen von Beteiligungen (s. Anm. 813) iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, vorrangig stl. unwirksame Teilwertabschreibungen aufholend, verfahren (BFH v. 19.8.2009 – I R 2/09, BStBl. II 2010, 760).

Auffassung der FinVerw. neben R 6.9/H 6.9 EStR (bzw. R 36a EStR aF): Der BMF (v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 17 Bsp. 1) führt aus, dass trotz Einzelbewertung in der HBil. Lifo für WG in der stl. Gewinnermittlung – bei Beachtung der stl. Voraussetzungen – möglich ist, und führt für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden, als weiterhin anzuwendend die BMF-Schreiben zur bilanzsteuerrechtl. Behandlung von NE-Metallvorräten (s. Anm. 1122a) sowie zur Lifo-Bewertung in der Weinwirtschaft (s.o.) auf (BMF v. 23.4.2010, BStBl. I 2010, 391, Anl. Nr. 562 und 563). Zu Einzelfragen im Hinblick auf Fleisch, Sekundärrohstoffe, Tabakwaren und Wein s. Anm. 1124.

II. Bedeutung und Ziele des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)

1122c 1. Vereinfachung der Bewertung

Allgemein: Lifo ist ein Bewertungsvereinfachungsverfahren (so Überschrift § 256; einschränkend MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, 160, die Überschrift täusche; zur Bedeutung der Gesetzesüberschrift für die Auslegung BFH v. 11.1.1984 – II R 187/81, BStBl. II 1984, 327). Verbrauchsfolgeverfahren sollen die Bewertung vereinfachen (vgl. SCHNEIDER/SIEGEL, WPg. 1995, 261), allerdings ist die tatsächliche Vereinfachung nicht Voraussetzung für die Anwendung (vgl. CLAUSSEN in KK-RLR, § 256 HGB Rn. 5; ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 8), wie überhaupt Vereinfachung und Praktikabilität (krit. SIEGEL, DB 1991, 1945; TREPTOW/WEISMÜLLER, WPg. 1991, 574) angesichts der Komplexität des Verfahrens grds. fraglich erscheinen (vgl. etwa HÖRTIG/PUDERBACH, DB 1991, 1581, im Verhältnis zum in-

ternen Rechnungswesen; SCHULZ/FISCHER, WPg, 1989, 489 und 525 (529) hinsichtlich des Gleichartigkeitsbegriffs). Folgende Gesichtspunkte konkretisieren den Vereinfachungszweck:

Gegenüber Einzelbewertung: Lifo durchbricht den Einzelbewertungsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB (aA IDW-HFA, IDW-FN 2002, 219, 220, „indirekte Einzelbewertung“). Beim VV können sich die Bestände vermischen und mit vertretbarem Aufwand sind Zuordnungen der Verbräuche einer Periode zu den Beschaffungen dann nicht mehr möglich (HUNSDOERFER in HdJ, Abt. II/4 Rn. 73; vgl. OECHSLE/RUDOLPH in FS Luik, 1991, 94), vielmehr Vereinfachungen notwendig (TEICHGRÄBER, 1977, 21; krit. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 117 f., Durchschnittsverfahren sei bereits „vereinfachungssträftig“). Ausnahmen von der Einzelbewertung könnten unter Wirtschaftlichkeitsaspekten (vgl. Anm. 1123c) nicht nur bei zB Massengütern gerechtfertigt sein, sondern auch, wenn eine Identifizier- und Zuordenbarkeit der AHK die Einzelbewertung ermöglichen würde (MAYER-WEGELIN, DB 2001, 555; glA ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 31).

Gegenüber Durchschnittsbewertung: Bei der Anwendung von Lifo müssen durchschnittliche AHK nur bei Layern ermittelt werden (s. Anm. 1123h, „Lay-er“), sofern diese mit durchschnittlichen AHK bewertet werden.

Durch Gruppenbildung: Durch Gruppenbildung (vgl. AMMELUNG, BB 1998, 2357) nach § 240 Abs. 4 HGB werden gleichartige VG zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst (vgl. Anm. 1123b). Infolge dieser handelsrechtl. wie stl. zulässigen (s. Anm. 1122g) Zusammenfassung von gleichartigen WG zu Gruppen kommt Lifo eine weitere Vereinfachung zu (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 118). Demzufolge ist in Einzel-Lifo und Gruppen-Lifo (dazu und zur Gruppenbildung vgl. MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 27) zu unterscheiden (s. Anm. 1123h). Eine bisweilen recht weite Gruppenbildung erlaubt hier für bestimmte Branchen die FinVerw. (vgl. Anm. 1122b).

Durch Rechtsangleichung: Die den Gesetzmaterialeinheiten zu entnehmende „weitere Angleichung an das Handelsrecht“ (BTDrucks. 11/2157, 140, in der Gesetzesbegründung; auch der FinAussch., BTDrucks. 11/2536, 47, bezog sich explizit auf das Handelsrecht) vereinfacht durch die stl. Anerkennung des handelsrechtl. ua. zulässigen Lifo die Bewertung erheblich, allerdings uE im Rahmen des handelsrechtl. Zulässigen, nicht aber erweiternd (vgl. BAREIS ET AL., DB 1993, 1250, Angleichung bedeute nicht, dass „das Steuerrecht das Handelsrecht überholt und dann mitzieht“; vgl. auch SIEGEL, DB 1991, 1948, und zur Diskussion HERZIG/GASPER, DB 1991, 557; HERZIG/GASPER, DB 1992, 1301; HERZIG, DB 1993, 1252); denn es ist bei handelsrechtl. Anwendung der Lifo-Methode keine parallele Einzel- oder Durchschnittsbewertung für die stl. Gewinnermittlung mehr notwendig. Nach BilMoG wird die angestrebte Rechtsangleichung zT – zumindest fakultativ – wieder aufgegeben.

2. Milderung der Scheingewinnbesteuerung

Gesetzliche Wirkung: Lifo führt bei steigenden Preisen zu einer im Vergleich zur Durchschnittsbewertung niedrigeren Bewertung und damit „gesetzesimmanent“ zu stillen Reserven (FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 111; vgl. CLAUSSEN in KK-RLR, § 256 HGB Rn. 6; MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 256 HGB Rn. 2), indem unterstellt wird, dass die zuletzt teuer angeschafften/hergestellten WG zuerst veräußert oder verbraucht wurden. Das niedrigere Ergebnis kann uU der Substanzerhaltung dienen (krit. BAREIS ET AL., DB 1993, 1249; SCHNEIDER/

1122d

IEGEL, WPg. 1995, 261; zu Gestaltungen PELZER/KLEIN, DSr 1996, 774; HOFFMANN, DSr 1996, 156).

Gesetzliches Ziel: Lifo sollte nach den Gesetzesmaterialien nicht nur der stl. Bewertungsvereinfachung durch Angleichung an das Handelsrecht dienen, sondern der Besteuerung von Scheingewinnen abhelfen (BTDrucks. 11/2157, 140, und 11/2536, 47; vgl. WOLTER, 1979, 31 ff.; MOXTER, DB 2001, 157, erkennt eigenständigen stl. Normzweck der Milderung von einer auf geldentwertungsinduzierten Preissteigerungen beruhenden Scheingewinnbesteuerung). Scheingewinnbesteuerung kann dazu führen, dass die Wiederbeschaffung verbrauchter Vorräte nicht aus Erlösen zu finanzieren ist. Aus der Wirkung (vgl. HERZIG, DSr 2010, 1900 [1903], in Grenzen Scheingewinnvermeidung) werde aber nicht der Normzweck (vgl. NIEMANN, IFSt. Nr. 401, 62). Nach der Rspr. ist an erster Stelle nur Bewertungsvereinfachung (s. Anm. 1122c) als Gesetzeszweck anzusehen (BFH v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636; s. Anm. 1122b), Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung sei im Gesetzeswortlaut nicht enthalten und es sei dort die Anwendung von Lifo unter den GoB-Vorbehalt gestellt; die gegen Einzelbewertung verstoßende Lifo-Bewertung widerspreche aber grds. den GoB. Somit sei Lifo stl. nur zulässig, wenn es aus Vereinfachungsgründen erforderlich und vertretbar ist (krit. MAYER-WEGELIN, DB 2001, 554; MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 24; MOXTER, DB 2001, 157; STRAHL, KÖSDI 2002, 13244; KESSLER/SUCHAN, DSr 2003, 345; KRUMBHOLZ, StuB 2001, 74; zust. WACKER, BB 2000, 2356; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 112; WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl. 2010, 190 f.). Der BFH verneint hier zwar, dass der Vereinfachungszweck durch die Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen gleichwertig ergänzt worden sei, denn zu diesem zweiten Ziel bedürfe es einer GoB-Fortentwicklung, erkennt aber an, dass letzteres ein – wenn auch nicht gleichwertiges – Gesetzesziel ist.

1122e 3. Ergebnis der Zielhierarchie

Die Ziele Vereinfachung und Scheingewinnvermeidung können konkurrieren, so dass uE dann eine Zielhierarchie – Vereinfachung vor Scheingewinnvermeidung – greift. Nur soweit es den GoB entspricht, kann Lifo angewendet werden. Wenn der Gesetzgeber sich sprachlich unklar ausgedrückt (wie WACKER, BB 2000, 2356, „Rem tene verba sequentur“ ironisiert) und Lücken gelassen hätte, böte dies gerade Raum für eine teleologische Gesetzesauslegung auch anhand des von der Rspr. nicht verworfenen Sekundärziels (vgl. Anm. 1122d) der Scheingewinnvermeidung. Nach BFH (v. 20.6.2000 – VIII R 32/98, BStBl. II 2001, 636) statuiere Abs. 1 Nr. 2a keine nicht erfüllbare widersprüchliche Voraussetzung, sondern bringe zum Ausdruck, dass Einzelbewertung sowie periodengerechte Aufwandsabgrenzung aus Vereinfachungsgründen im Einzelfall zurücktreten und eine Abkehr von der tatsächlichen Verbrauchsfolge rechtfertigen können. Das GoB-Erfordernis kennzeichne Lifo als Wertungskompromiss, der durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit getragen wird. Das Wahlrecht sei typischerweise auf Sachverhalte zugeschnitten, bei denen die Ermittlung der individuellen AHK ausgeschlossen oder mit einem unververtretbaren Aufwand verbunden wäre.

1122f III. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 2a (Lifo-Verfahren)

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 1 Nr. 2a erlaubt Lifo stl. für den Wertansatz gleichartiger WG (s. Anm. 1123b) des Vorratsvermögens, also Roh-, Hilfs- und

Betriebsstoffe, unfertige/fertige Erzeugnisse und Waren, auch in Fremdwährung (vgl. AUTENRIETH in FS Luik, 1991, 16), nicht aber für andere Umlauf-WG (str.; aA weitergehend ADS VI. § 256 HGB Rn. 24 f.; vgl. auch Anm. 1123a).

Persönlicher Geltungsbereich: Lifo kann von Stpfl. angewendet werden, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, also von buchführenden Gewerbetreibenden – ob gesetzlich verpflichtet oder freiwillig – sowie uE bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 (str.; s. Anm. 1123), nicht hingegen bei Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 und nicht von Stpfl. im Rahmen ihrer Überschusseinkünfte. Für PersGes. kann Lifo nur einheitlich für die Ges. als solche, also nicht unterschiedlich für die einzelnen Gesellschafter in Anspruch genommen werden (BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910; vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 80).

IV. Verhältnis zu weiteren steuer- und handelsrechtlichen Normen sowie zum Verfassungsrecht

1122g

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: s. Anm. 1123d.

Verhältnis zu § 6 Abs. 1, Einleitungssatz: Das Gebot der Einzelbewertung des Abs. 1, Einleitungssatz, erfährt durch Abs. 1 Nr. 2a eine explizite Ausnahme. Gleichzeitig zieht dieser Einzelbewertungsgrundsatz eine enge Grenze gegenüber einer extensiven Komponentenbewertung (s. Anm. 1123a).

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 2: Da es sich bei Lifo nicht um eine abschließende Bewertungsmaßnahme handelt, sind ggf. Niederstwertabschreibungen vorzunehmen (vgl. SIEPE/HUSEMANN/BORGES, WPG. 1995, 366), bei steigenden Preisen aber keine Wertaufholung (aA explizit für KapGes. LOITZ/WINNACKER, DB 2000, 2233), es sei denn, gegenüber dem Lifo-Wert habe eine Teilwertabschreibung stattgefunden (vgl. KORN/STRAHL, KÖSDI 1999, 11967). Eine Unterscheidung zur Wertaufholungspflicht (vgl. HÖTZEL/PELZER, DStR 1998, 1867) in Lifo-Wert und Lifo-Ausgangswert (s. Anm. 1123i) ist uE abzulehnen (vgl. DIEDERICH, DStR 1999, 583).

Verhältnis zum Handelsrecht: Abs. 1 Nr. 2a ist § 256 HGB nachgebildet, wonach unter GoB-Entsprechung (s. Anm. 1123c) für den Wertansatz gleichartiger VG des Vorratsvermögens seit Geltung des BilMoG (zur zeitlichen Anwendung s. näher § 5 Anm. 2) die Verbrauchsfolgen Lifo und Fifo unterstellt werden können. Steuerlich ist als Verbrauchsfolgeverfahren explizit nur Lifo zulässig (vgl. R 6.9 Abs. 1 EStR; ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 85; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 73; einschränkend HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 112). Bei Gruppenbildung gleichartiger VG zu Bewertungseinheiten ist § 240 Abs. 4 HGB zu beachten. Zur Praktikabilität von Lifo war vom FinAussch. erwartet worden, bei der Gruppenbildung in der Praxis „nicht kleinlich“ zu verfahren. Gleichartige WG (s. Anm. 1123b) sollen bei gleichartiger Warengattung oder Funktionsgleichheit vorliegen (vgl. BTDrucks. 11/2536, 47).

Verhältnis zum Verfassungsrecht: Im Hinblick auf das Gleichmäßigkeitspostulat der Besteuerung (gem. Art. 3 GG) erscheint uE die teilweise Abkehr vom Nominalwertprinzip bei buchführenden Stpfl. (s. Anm. 1123) problematisch. SIEGEL (DB 1991, 1942) sieht „substanzerhaltende“ Steuerbemessungsgrundlagen grds. nicht im Einklang mit dem Gleichmäßigkeitserfordernis (s. Anm. 1122d).

C. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 2a

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 1

1. Tatbestandsvoraussetzungen

1123 a) Gewinnermittlung

Lifo ist dem Normwortlaut zufolge von Stpfl. anwendbar, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, also – gesetzlich verpflichtet (auch handelsgesetzlich oder gem. § 141 AO) oder freiwillig – buchführenden Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 ermitteln und die als Nicht-Gewerbetreibende im Rahmen der stl. Gewinnermittlung die GoB (zur GoB-Bedeutung RICHTER/WILKE, FR 1998, 464) beachten, dürfen unter zusätzlicher GoB-Voraussetzung – ggf. handelt es sich dann um Gewinnermittlung nach § 5 und nicht mehr nach § 4 Abs. 1 – das Verfahren uE ebenfalls anwenden (str., vgl. ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 85; HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 131; aA HORSCHITZ/GROSS/FANCK, 12. Aufl. 2010, 193; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 411; WERNDL in KSM, § 6 Rn. C 28). Lifo ist hingegen bei Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln, nicht zulässig (WEBER/STANDKE, BB 1993, 396), denn mangels BV-Vergleich und Buchführung kann in diesem Fall denklogisch den GoB nicht entsprochen werden.

1123a b) Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens

Vorrats- oder Umlaufvermögen: Lifo gilt – stl. für den Wertansatz gleichartiger WG (handelsrechtl. VG) des Vorratsvermögens (s. Anm. 1123b). Vorräte (s. näher Anm. 965 ff.) sind allg. zum Verbrauch im betrieblichen Produktionsprozess oder zur Veräußerung bestimmte Güter (vgl. HUNSDOERFER in HdJ, Abt. II/4 Rn. 1). § 266 Abs. 2 HGB unterscheidet Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige/fertige Erzeugnisse, Waren sowie geleistete Anzahlungen auf Vorräte. Für anderes Umlaufvermögen ist Lifo unzulässig (str.; aA weitergehend ADS VI. § 256 HGB Rn. 24 f.).

Wirtschaftsgüter oder Komponenten: Nach R 6.9 Abs. 2 Satz 4 EStR darf die früher nur für Edelmetallgehalte (§ 74a EStDV aF iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. z EStG 1985; s. Anm. 1122a) ausdrückl. zugelassene Lifo-Komponentenbewertung (vgl. Abschn. 229 Abs. 2 EStR 1987) auch allg. bei der Bewertung der Materialbestandteile von fertigen/unfertigen Erzeugnissen angewendet werden, wenn der Materialbestandteil in der Buchführung getrennt erfasst wird und dies handelsrechtl. GoB entspricht. Hier liegt aufgrund Wirtschaftlichkeitsprinzips (s. Anm. 1123c) uE ein Verstoß gegen das handelsrechtl. Einzelbewertungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie die Voraussetzungen der Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) vor, wonach die Zusammenfassung von VG, nicht aber von Komponenten wie Materialbestandteilen möglich ist (krit. HERZIG/GASPER, DB 1991, 565). Für weitere Bestandteile der HK von Vorraterzeugnissen, etwa Lohnanteile, ist die Komponentenbewertung bei Lifo uE abzulehnen (aA insbes. wegen langfristiger Auftragsfertigung TREPTOW in HERZIG, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 26), denn der Einzelbewertungsgrundsatz des Abs. 1 Einleitungssatz (s. Anm. 1122g) steht einer extensiven Aufteilung in Kostenbestandteile entgegen (krit. BÄUERLE, BB 1990, 1732).

c) Gleichartigkeit

1123b

Gleichartigkeit als unbestimmter Rechtsbegriff ist betriebswirtschaftlich auszulegen (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 118). Hierzu sind nach Ansicht der Fin-Verw. die kaufmännischen Gepflogenheiten, insbes. die marktübliche Einteilung in Produktklassen unter Beachtung der Unternehmensstruktur, und die allg. Verkehrsanschauung heranzuziehen. WG mit erheblichen Qualitätsunterschieden sind nicht gleichartig. Erhebliche Preisunterschiede sind lediglich „Anzeichen für Qualitätsunterschiede“ (R 6.9 Abs. 3 EStR), fehlende Gleichwertigkeit begründet für sich noch keine fehlende Gleichartigkeit (glA SCHERRER, 3. Aufl. 2011, 167; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 414), auch wenn der Preis als Anzeichen der Qualitätsmerkmale Einfluss auf die Gruppenbildung nehmen kann (vgl. BTDrucks. 11/2536, 47). Da Bewertungsvereinfachung vorrangiges Ziel der Verbrauchsfolgeverfahren ist (s. Anm. 1122c), muss die Gleichartigkeit solcher WG des Vorratsvermögens bestimmt werden, die nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand einzeln bewertet werden können (vgl. NIEMANN, IFSt. Nr. 401, 33 [43]). Gleichartige WG können zu einer Bewertungseinheit „als Vorstufe zur Lifo-Bewertung“ zusammengefasst werden, wobei die gewünschte Vereinfachung mit der Gruppengröße korreliert (s. Anm. 1122c „Vereinfachung durch Gruppenbildung“).

Das Problem der Auslegung der Gleichartigkeit würde die Dollar-Value-Methode durch den Umfang der Bewertungseinheiten umgehen (vgl. SCHILDBACH, StuB 1999, 421 ff.; hier abl., weil Wertansätze nicht mehr mengenmäßig zugeordnet werden und wegen Negierung des Gleichartigkeitserfordernisses; vgl. auch MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 22; krit. schon SCHNEIDER/SIEGEL, WPg. 1995, 266).

Angesichts der Gebote der Stetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und der willkürfreien Bewertung (vgl. ADS VI. § 252 HGB Rn. 126; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 68) sowie nach angestrebtem Vereinfachungszweck (s. Anm. 1122c) wird es schon handelsrechtl. uE zu Recht abgelehnt, gleichartige VG nach unterschiedlichen Verfahren zu bewerten (vgl. ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 25; s. auch SELCHERT, DB 1995, 1577).

d) GoB-Konformität

1123c

Allgemeines: Die Bezugnahme auf die handelsrechtl. GoB (vgl. WINNEFELD, Bilanz-HB IV. Rn. E 852) muss, wenn sie nicht überflüssig sein soll, eine einschränkende Bedeutung haben. Handelsrechtlich müssen beide in § 256 HGB genannten Verbrauchsfolgeverfahren mit den GoB vereinbar sein. Auf diese handelsrechtl. GoB-Schranke verweist Abs. 1 Nr. 2a aber mit identischem Wortlaut (vgl. NIEMANN, IFSt. Nr. 401, 39), so dass auch die Voraussetzungen hier entspr. auf das stl. Lifo zutreffen. GoB können sich – aus den Rechnungslegungszielen ableitbar – im Zeitablauf fraglos weiterentwickeln. Abgelehnt wird es aber (vgl. BAREIS ET AL., DB 1993, 1249), aufgrund der stl. Entwicklung (s. Anm. 1122a und 1122b) auf eine solche Weiterentwicklung der handelsrechtl. GoB zu schließen insbes., wie vermutet wird, mit dem Ziel, die Milderung einer Scheingewinnbesteuerung für eine größere Zahl von Anwendungsfällen durch Lifo zu ermöglichen (vgl. einschränkend HERZIG, DB 1993, 1253; KESSLER/SUCHAN, DStR 2003, 347). Betont werden muss, dass sich trotz BilMoG und der Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit (vgl. § 5 Anm. 62f.) an dem GoB-Erfordernis uE nichts geändert hat.

Bedeutung einzelner GoB: Für die Beurteilung der Zulässigkeit von Lifo für die HBil. und stl. Gewinnermittlung sind besonders folgende GoB beachtlich:

► *Das Vollständigkeitsgebot* (§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB) lässt Bewertungsverfahren zu, wenn sie nicht zu einem unvollständigen Mengenansatz führen (ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 30). Andere Lifo-Varianten wie die Dollar-Value-Methode, bei der die Wertansätze mengenmäßig nicht mehr unterlegt und zumindest buchmäßig zugeordnet sind (MAYER-WEGELIN in KÜTING/WEBER V. § 256 HGB Rn. 22), sind demzufolge uE unzulässig.

AA BÄUERLE, BB 1989, 2436; Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission“ der Gefü, DB 1990, 1977; TREPTOW/WEISMÜLLER, WPg. 1991, 577; HERZIG/GASPER, DB 1992, 1306; einschränkend FISCHER in HERZIG, 1990, 7; HÖLSCHER, SteuerStud. 1998, 470; zu Lifo auf Wertbasis HUNDSDOERFER in HdJ, Abt. II/4 Rn. 92 ff., SCHMIDT/LABRENZ in Beck'sches HdR, Abt. B 214 Rn. 105 ff.; zur Diskussion über Index-Verfahren MÜLLER-GATERMANN, FR 1991, 8; SIEPE/HUSEMANN/BORGES, WPg. 1994, 645; SIEPE/HUSEMANN/BORGES, WPg. 1995, 365; SCHNEIDER/SIEGEL, WPg. 1995, 261.

► *Das Vorsichtsprinzip* (§ 252 Abs. 1 Nr. 4), insbes. verankert im Imparitäts- und strengen Niederwertprinzip gem. § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB (dazu ELLROTT/ROSCHER in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 539 ff.), dominiert den Lifo-Anwendungsbereich, so dass die mittels Lifo ermittelten AHK noch einem Niederwertvergleich unterzogen werden müssen; ggf. sind dann die niedrigeren Stichtagswerte – stl. die niedrigeren Teilwerte (hierzu vgl. Anm. 1005 ff.) – anzusetzen.

► *Das Wirtschaftlichkeitsprinzip* (Wesentlichkeitsgrundsatz) besagt, dass maximale Genauigkeit unter unverhältnismäßig hohem Ermittlungsaufwand nicht angestrebt werden muss. Wirtschaftlichkeit kann auch zur großzügigen Gruppenbildung und Periodenrechnung herangezogen werden (vgl. SIEGEL, DB 1993, 1943 f.). Im Verhältnis zum VV unwesentliche WG können einer artmäßig nächststehenden Gruppe zugeordnet werden (vgl. BMF v. 28.3.1990, BStBl. I 1990, 148; s. Anm. 1124). Weicht der Wert nach Lifo-Verfahren wesentlich vom Wert nach Einzel- bzw. gewogener Durchschnittsbewertung ab, so wird dies uE von dem Vereinfachungsgedanken nicht getragen.

► *Das Stetigkeitsprinzip* (Methodenstetigkeit) ist als Gebot in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB nach BilMoG nunmehr gegenüber der früheren Sollvorschrift betont und auch stl. weiterhin relevant. Der bloße Wechsel der Lifo-Methode iSv. R 6.9 Abs. 4 EStR ist nach Ansicht der FinVerw. stl. ohne ihre Zustimmung möglich, was uE dem expliziten GoB-Verweis in Abs. 1 Nr. 2a zuwiderläuft. Nach Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit geht eine frühere Argumentation, wonach in begründeten Ausnahmefällen (MERKT in BAUMBACH/HOPT XXXIV. § 252 HGB Rn. 24), insbes. stl. Vorschriften, Abweichungen vom Stetigkeitsgebot handelsrechtl. möglich sind (vgl. ADS VI. § 252 HGB Rn. 110 ff.; WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 59 ff., 64, jew. mwN), uE nunmehr ins Leere.

1123d e) Maßgeblichkeitsprinzip

Vor BilMoG: Die Anwendung des Lifo-Verfahrens mit stl. Wirkung nach Abs. 1 Nr. 2a setzte vor Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 aF (s. § 5 Anm. 62f.) voraus, dieses Wahlrecht in Übereinstimmung mit der handelsrechtl. Jahresbilanz auszuüben. Die Nämlichkeit der Lifo-Verbrauchsfolgefiktion sowie der angewandten Lifo-Variante (s. Anm. 1123h) bei der Ermittlung des Wertansatzes war also erforderlich, aber keine identische Werthöhe, etwa wenn zu unterschiedlichen Zeitpunkten auf die Lifo-Bewertung übergegangen wurde und – zB bei langjähriger allein handelsrechtl. Lifo-Praxis

– der stl. Übergang zum Lifo-Verfahren zu höheren Werten als in der HBil. führte (vgl. OECHSLE/RUDOLPH in FS Luik, 1991, 108).

Seit BilMoG: Nach Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit und der Neufassung von § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbs. kann Lifo unabhängig von der HBil. stl. zur Anwendung kommen (BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 17 Bsp. 1; vgl. ANZINGER/SCHLEITER, DStR 2010, 395 [398], innerhalb der GoB freie Ausübung; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 [2267], unter Hinweis auf eigenständige steuerliche Bilanzpolitik).

2. Rechtsfolgen

a) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgefiktion

1123e

Bei Lifo wird nach Abs. 1 Nr. 2a Satz 1, soweit „dies“ – die Lifo-Fiktion – den GoB entspricht, unterstellt, dass die zuletzt angeschafften/hergestellten WG zuerst verbraucht oder veräußert wurden. Die Fiktion muss mit den tatsächlichen Verbrauchsfolgen zwar nicht übereinstimmen, darf aber auch nicht völlig losgelöst von den tatsächlichen Verhältnissen im Unternehmen sein (s. näher Anm. 1123e)

b) Steuerliches Wahlrecht

1123f

Durch Verwendung des Wortes „können“ räumt Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 ein Bewertungswahlrecht (für den Wertansatz) bei der Gewinnermittlung ein, das zwar seit BilMoG unabhängig von der handelsrechtl. Bewertungsmethode gewählt werden kann, aber selbst dann handelsrechtl. GoB zu beachten hat (s. Anm. 1123d), wenn die Wahlrechte unterschiedlich ausgeübt werden. Lifo beinhaltet stl. darin mehrere weitere Wahlrechte, wie die Wahl von Permanent- oder Perioden-Lifo und Layer-Bildung (s. Anm. 1123h), die einbezogenen WG und die Gruppengröße (s. Anm. 1122d). Das Wahlrecht wird durch die Bedingung – soweit es den GoB entspricht – in § 256 Abs. 1 Satz 1 HGB und in Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 fast wortgleich begrenzt. Der Rahmen, den diese Bedingung steckt, erscheint im Vergleich zu anderen gesetzlichen Regelungen mit GoB-Bezug, wie etwa in § 5 Abs. 1, BV anzusetzen, das nach GoB auszuweisen ist, oder der Generalnorm für KapGes. in § 264 Abs. 2 HGB, unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr. Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln (vgl. zum GoB-Verhältnis RICHTER, BB 1988, 2212), uE deutlich enger.

c) Niederstwertprinzip

1123g

Selbst bei allein stl. Anwendung von Lifo ist das handelsrechtl. strenge Niederstwertprinzip nicht völlig unbeachtlich; das Wahlrecht nach Abs. 1 Nr. 2, einen gegenüber den AHK niedrigeren Teilwert anzusetzen, könnte trotz § 5 Abs. 1 Satz 1 letzter Halbs. zu einem Abschreibungsgebot mutieren (aA schon unter formeller Maßgeblichkeit SCHILDBACH, StbJb. 1990/91, 46; für Layer, s. Anm. 1123h, noch ausdrückl. in R 6.9 Abs. 6 Satz 3: „ist ... auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben“; vgl. aber näher § 5 Anm. 105 und BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 239), wenn man den vorliegenden GoB-Bezug in den Vordergrund stellt. Der Teilwert der zu einer Gruppe zusammengefassten WG wäre mit dem Lifo-Wertansatz zu vergleichen und ggf. nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 abzuschreiben

Krit. TREPTOW in HERZIG, 1990, 26 f.; vgl. Arbeitskreis „Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission“ der Gefu, DB 1990, 1978; HERZIG/GASPER, DB 1991, 564; SCHULZ/FISCHER, WPg. 1989, 529; HERZIG/GASPER, DB 1991, 564; OECHSLE/RUDOLPH in FS Luik, 1991, 106; WERNDL in KSM, § 6 Rn. C 52; WIEDMANN, Bilanzrecht, 2. Aufl.

2003, § 256 HGB Rn. 10; aA KRONENWETT, FR 1991, 289; zweifelnd MÜLLER-GATERMANN in HERZIG, 1990, 34.

1123h d) Varianten des Lifo-Verfahrens und Zahlenbeispiel

Permanent- oder Perioden-Lifo: Anhand des Zeitpunkts, in dem die Verbrauchs-/Veräußerungsfolge für die Aufwandsberechnung herangezogen wird, sind die Varianten Permanent- und Perioden-Lifo zu unterscheiden (vgl. SPREY, Das LIFO-Verfahren als Steuervergünstigung?, 1997, 176); beide sind nach R 6.9 Abs. 4 EStR erlaubt. Permanent-Lifo erfordert als das „anspruchsvollere“ (HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 123) Verfahren eine lfd. mengen- und wertmäßige Erfassung aller Zu- und Abgänge (R 6.9 Abs. 4 Satz 2 EStR). Perioden-Lifo bewertet zum Ende des Wj. den Vorratsbestand nach Lifo, wobei die Zu-/Abgänge des Wj. nicht einzeln erfasst werden.

Layer und Gesamtbestand: Layer (engl. für Schichten) sind nach R 6.9 Abs. 4 Satz 4 EStR beim Perioden-Lifo von der FinVerw. ausdrückl. zugelassen; es handelt sich um periodenbezogene Mehrbestände als besonders zu bewertende Gruppe von WG (vgl. FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 463). Bei Mehrbeständen ist von den AHK aller Zugänge des Wj. auszugehen, Minderbestände sind beginnend beim letzten Layer zu kürzen (R 6.9 Abs. 4 EStR). Bestandserhöhungen gegenüber dem Vorperiodenendbestand (Basisbestand) können mit diesem zu einem Gesamtbestand zusammengefasst werden.

Zahlenbeispiel: Unterschieden werden im Folgenden drei Fälle: Chronologisch nummerierte Zugänge ($Z_{1,2}$) und Abgänge ($A_{1,2}$) unterschiedlicher Mengen führen zu den Endbestandsmengen (M_E) – bei Sachverhalt I/III zu einer Bestandserhöhung/-verminderung und bei Sachverhalt II zur gleichen Menge, wie der Anfangsbestand war.

Sachverhalt	Preis p	Wert W	I	II	III
			Menge M		
Anfangsbestand M_A	4	400	100	100	100
Layer L_1	3	180	60	60	60
Layer L_2	5,5	220	40	40	40
Zugang Z_1	6	300	50	50	50
Abgang A_1			- 60	-100	-120
Zugang Z_2	8	800	100	100	100
Abgang A_2			- 40	- 50	- 80
Endbestände M_E			150	100	50
Durchschnittsmethode			Wert W		
AK von M_A, Z_1, Z_2		1500			
durchschnittl. AK = $1.500/250 =$	6				
Endbestände W_E			900	600	300

Tabelle 1: Sachverhalte, Layer und Bewertung nach Durchschnittsmethode

In Sachverhalt I, II und III (s. Tab. 1) werden bei nur steigenden Preisen (sonst FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 464) Permanent- und Perioden-Lifo aufgezeigt, letztere Variante mit Layerbildung (vgl. zum [gleitenden] gewogenen Durchschnitt SCHMIDT/LABRENZ in

Beck'sches HdR, Abt. B 214 Rn. 89 f.). Ausgehend jeweils von einer Menge (M) eines Anfangsbestands (M_A) von 100 zu einem Preis (p) von 4 und damit einem Wert ($W = p \times M_A$) von 400, ergeben sich die Endbestandswerte (W_E). Das für Stpfl. mit Erfolgsverlagerungsziel günstige Ergebnis durch Layerbildung ist exemplarisch.

Lifo-Varianten zu Sachverhalt		I	II	III	I	II	III
Permanent-Lifo	Preis p	Menge M			Wert W		
	Anfangsbestand M_A	4	100	100	100	400	400
Zugang Z_1	6	50	50	50	300	300	300
Abgang A_1							
– aus Z_1	6	– 50	– 50	– 50	–300	–300	–300
– aus M_A	4	– 10	– 50	– 70	– 40	–200	–280
Zugang Z_2	8	100	100	100	800	800	800
Abgang A_2							
– aus Z_2	8	– 40	– 50	– 80	–320	–400	–640
Endbestände		150	100	50	840	600	280
Perioden-Lifo mit Gesamtbestand							
Anfangsbestand M_A	4	100	100	100	400	400	400
Zugang Z_1	6	50	50	50	300	300	300
Zugang Z_2	8	100	100	100	800	800	800
Abgang							
– aus Z_2	8	–100	–100	–100	–800	–800	–800
– aus Z_1	6		– 50	– 50		–300	–300
– aus M_A	4			– 50			–200
Endbestände		150	100	50	700	400	200
Perioden-Lifo mit Layer							
Layer L_1	3	60	60	60	180	180	180
Layer L_2	5,5	40	40	40	220	220	220
Zugang Z_1	6	50	50	50	300	300	300
Zugang Z_2	8	100	100	100	800	800	800
Abgang							
– aus Z_2	8	–100	–100	–100	–800	–800	–800
– aus Z_1	6		– 50	– 50		–300	–300
– aus L_2	5,5			– 40			–220
– aus L_1	3			– 10			– 30
Endbestände							
– in L_1	3	60	60	50	180	180	150
– in L_2	5,5	40	40		220	220	
– in L_3	6	50			300		

Tabelle 2: Varianten des Lifo-Verfahrens

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 2

1123i

Der Vorratsbestand am Schluss des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Lifo-Bewertung vorangeht, gilt nach Abs. 1 Nr. 2a Satz 2 mit seinem Bilanzansatz (vgl. zur Begr. der Maßnahme MAYER-WEGELIN in HERZIG, Vorratsbewertung nach der Lifo-Methode ab 1990, 1990, 29 f.) als erster Zugang des neuen Wj. Der beim Übergang zu Lifo vorhandene Warenbestand ist nach R 6.9 Abs. 7 EStR mit dem stl. zulässigen Wertansatz fortzuführen, den der Stpfl. in der HBil. des vorangegangenen Wj. gewählt hat (Ausgangswert); idR ist das ein Durchschnittswert. Die Lifo-Methode bedarf bei erstmaliger Anwendung nicht

der Zustimmung der FinVerw.; auch handelsrechtl. zunächst kein Verstoß gegen das Stetigkeitsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; s. aber Anm. 1123c).

1123j

III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Satz 3

Ausdrücklich verlangt Abs. 1 Nr. 2a Satz 3 für die Wiederaufgabe von Lifo die Zustimmung des FA (Ermessensentscheidung der FinVerw.) zur Vermeidung eines willkürlichen Übergangs zur Durchschnittsbewertung (BTDrucks. 11/2157, 140). Die Zustimmung oder Verweigerung ist Nebenentscheidung zum ESt.- bzw. Feststellungsbescheid (FISCHER in KIRCHHOF X, § 6 Rn. 113), da sie keinen eigenständigen Verwaltungsakt darstellt (WERNDL in KSM, § 6 Rn. C 67), und ist mit diesem Bescheid zu überprüfen (ähnl. BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195).

Zustimmung des Finanzamts: Nur wenn nicht gegen das handelsrechtl. Stetigkeitsgebot (s. Anm. 1123c) verstoßen wird, kann überhaupt von einer Zustimmung der FinVerw. ausgegangen werden (vgl. ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 104). Nach Aufgabe der Lifo-Bewertung ist der nach Lifo ermittelte Wert dann Ausgangswert für das anschließende Durchschnittswertverfahren; ggf. vorhandene Layer sind aufzulösen und zu einem Gesamtbestandswert zusammenzufassen (vgl. OECHSLE/RUDOLPH in FS Luik, 1991, 110).

Keine Zustimmung des Finanzamts: Kommt es im Rahmen der Ermessensprüfung nicht zu einer Zustimmung der FinVerw., obwohl der Methodenwechsel nicht gegen das handelsrechtl. Stetigkeitsgebot verstößt, macht uE die handelsrechtl. Zulässigkeit der Lifo-Aufgabe eine Zustimmung des FA für die stl. Gewinnermittlung nicht entbehrlich, sondern die Bewertungsmethoden in der HBil. und der stl. Gewinnermittlung fallen auseinander (vgl. JUNGKUNZ/KOBIRICH, DB 1989, 2285), wie nach BilMoG ohnehin möglich. Bei abweichender Bewertung kann eine handelsrechtl. Steuerabgrenzung geboten sein (vgl. ELLROTT in Beck-BilKomm. VII. § 256 HGB Rn. 104).

1124

D. Einzelfälle (ABC) zum Lifo-Verfahren

Automobile: Nach BFH v. 20.6.2000 (s. Anm. 1122b) ist Lifo unzulässig bei Vorräten mit hohen Erwerbsaufwendungen (wie Automobile), wenn die AK ohne Weiteres identifiziert und einzeln zugeordnet werden können (H 6.9 EStH).

Chemische Industrie: Gruppeneinteilung nach HÖRTIG/PUDERBACH (DB 1991, 977) in organische und anorganische Produkte und weiter betriebsindividuell nach Unternehmens- und Produktionsstruktur.

Dollar-Value-Methode basiert auf Werten statt auf Mengen, um Strukturverschiebungen durch Indizes, die sich auf ein Basisjahr beziehen, innerhalb einer – uU auch sehr großen und damit nicht mehr gleichartigen – Gruppe abzubilden (hier abl., s. Index-Verfahren).

Fleisch: BMF v. 2.5.1997 (DB 1997, 1251) versagt Lifo bei leicht verderblichen Waren wie Fleisch (s. Anm. 1123c).

Index-Lifo-Verfahren stellt eine Variante der Dollar-Value-Methode dar (s. dort) – mit Vorjahr als Index-Bezugsjahr anstelle Basisjahr (hier abl., s. Index-Verfahren).

Index-Verfahren auf Wertbasis, die Wertansätze nicht mehr mengenmäßig unterlegen und auf das Gleichartigkeitserfordernis bei der Gruppenbildung ver-

zichten, wie die amerikanische Dollar-Value-Methode oder das Index-Lifo-Verfahren, sind uE unzulässig (str., s. Anm. 1123b und 1123c).

Layer: Periodenbezogene Mehrbestände können auch als Layer nach R 6.9 Abs. 4 EStR geführt werden; s. Anm. 1123h.

Mehrbestände können mit dem Anfangsbestand zu einem Gesamtbestand zusammengefasst werden oder als Layer (s. dort) ausgewiesen werden.

Preisunterschiede: Bei erheblichen Preisunterschieden erkennt die FinVerw. nach R 6.9 Abs. 3 Satz 4 EStR Anzeichen für Qualitätsunterschiede (s. dort).

Qualitätsunterschiede: Bei WG mit erheblichen Qualitätsunterschieden verneint die FinVerw. nach R 6.9 Abs. 3 Satz 3 EStR die Gleichartigkeit (s. dort).

Sekundärrohstoffe können in zwölf Gruppen eingeteilt werden (OFD München v. 15.6.1992, FR 1992, 559), nämlich Metallschrotte aus Eisen, Stahl, Aluminium, Blei, Kupfer, Messing, Zink und Zinn (bei Legierungen Zuordnung nach der überwiegenden Metallkomponente) sowie Altglas, -holz, -kunststoff und -papier.

Tabakwaren: Die FinVerw. (BMF v. 9.4.1992, DB 1992, 1103) führt zur Bewertung der Tabakvorräte nach Lifo in der Zigarettenindustrie die Gruppen Virginia, Burley (jew. in Rippen und in Strips), Orient, homogene und sonstige Tabake auf und best. (LfSt. Bayern v. 23.10.2009, BB 2009, 2588) die Lifo-Zulässigkeit auch hinsichtlich Zigaretten sowie Tabakwaren, die über Automaten verkauft werden.

Textilindustrie: Zu Besonderheiten (zB Gruppeneinteilung in Spinnereien) JUNGKUNZ/KÖBRICH, DB 1989, 2285.

Wein: Die FinVerw. (BMF v. 28.3.1990, BStBl. I 1990, 148) erlaubt, gleichartige Weine in Gruppen zusammenzufassen und dabei mindestens von der Art des Weins und der Qualitätsstufe (Stillwein in fünf, Schaumwein in zwei Qualitäten) auszugehen (keine weitere Unterteilung nach Farbe, Rebsorte etc. wegen Bewertungsvereinfachung). Die Weine in einer Gruppe müssen nicht gleichwertig sein; der Preis kann Anzeichen für unterschiedliche Qualität sein.

Wertaufholung: Nur falls gegenüber dem Lifo-Wert eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, kann ggf. eine Wertaufholung geboten sein (s. Anm. 1122g).

Zigaretten: s. Tabakwaren.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b:
Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen
Finanzinstrumenten**

Schrifttum: PRAHL/NAUMANN, Zur Bilanzierung von portfolio-orientierten Handelsaktivitäten der Kreditinstitute, WPg 1991, 735; PERLET/BAUMGÄRTEL, Bilanzierung von Finanzinstrumenten in der Versicherungswirtschaft, in Ballwieser/Moxter/Nonnenmacher (Hrsg.), Rechnungslegung – warum und wie, Festschrift für Hermann Clemm, München 1996, 287; HOMÖLLE/PINGSTEN/SPETH, True and Fair View der Eigenhandlungsergebnisse in den Geschäftsberichten deutscher Kreditinstitute?, WPg 1997, 621; MÜLLER-TRONNIER, Netto-, Misch- oder Teilergebnis aus Finanzgeschäften bei Kreditinstituten?, BB 1997, 931; SCHNEIDER, Anwendungsprobleme bei den kapitalmarktrechtlichen Vorschriften zur Offenlegung von wesentlichen Beteiligungen an börsennotierten Aktiengesellschaften (§§ 21 ff. WpHG), AG 1997, 81; WILD, Depot-A-Management – Fallstricke bei der Umsetzung der Mindestanforderungen, Bank 1997, 32; HACKER, Bilanzierung von Wertpapieren bei Umstellung der Rechnungslegung deutscher Kreditinstitute auf International Accounting Standards (IAS), DB 1999, 858; SCHNORBUS, Die Rechtsstellung der Emissionsbank bei der Aktienemission, AG 2004, 113; HOFFMANN/LÜDENBACH, Die Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten im Rechtsvergleich, DB 2006, 57; BISCHOFF, Steuerbilanzielle Abbildung von zu Handelszwecken erworbenen Derivaten, StuB 2007, 887; THEILE, Die Auswirkungen des Referentenentwurfs zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz auf die Rechnungslegung der GmbH, GmbHR 2007, 1296; THEILE, Reform des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BBK Fach 2, 12/2007, 1321; BÖCKING/DREISBACH/GROS, Der fair value als Wertmaßstab im Handelsbilanzrecht und den IFRS – eine Diskussion vor dem Hintergrund des Referentenentwurfs des BilMoG, Der Konzern 2008, 207; BÖCKING/TORABIAN, Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands nach dem Entwurf eines BilMoG, BB 2008, 265; HERING/KLINGELHÖFER/KOCH (Hrsg.), Unternehmenswert und Rechnungswesen, Festschrift für Manfred Jürgen Matschke zum 65. Geburtstag, Wiesbaden 2008; KRÜGER, Bilanzsteuerrechtliche Implikationen der Reform des Handelsrechts, StB 2008, 117; KRÜGER, Klarstellungen im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz durch den BilMoG-Regierungsentwurf, StB 2008, 396; LÖW/SCHARPE/WEIGEL, Auswirkungen des Regierungsentwurfs zur Modernisierung des Bilanzrechts auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, WPg 2008, 1011; SCHARPE/SCHABER, Handelsbestände an Finanzinstrumenten bei Banken und bei Nicht-Banken nach dem BilMoG, DB 2008, 2552; THEILE, Der Regierungsentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BBK Fach 2, 12/2008, 1345; THEILE, Reform des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BBK Fach 2, 12/2007 1321; WIECHENS/HELKE, Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach dem Regierungsentwurf des BilMoG, DB 2008, 1333; WIESE/LUKAS, Der Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) vom 21.5.2008, GmbHR 2008, 791; AMORT, Probleme der Rechnungslegung von Real Estate Investment Trusts (REITs), ZfIR 2009, 767; HELIOS/SCHLOTTER, Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i.d.F. des BilMoG, DStR 2009, 547; HELKE/WIECHENS/KLAUS, Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Die Bilanzierung von Finanzinstrumenten, DB 2009, Beilage 5, 30; HERZIG/BRIESEMEISTER, Steuerliche Konsequenzen der Bilanzrechtsmodernisierung für Ansatz und Bewertung, DB 2009, 976; JESSEN/HAAKER, Zur Fair Value-Bewertung im „modernisierten“ Handelsbilanzrecht – Ein Plädoyer für einen hinreichenden Gläubigerschutz, DStR 2009, 499; LÜHN, Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach HGB i.d.F. des BilMoG, BBK 2009, 993; MELCHER/STIBI, Es ist vollbracht: Die HGB-Modernisierung ist (fast) Gesetz!, DB 2009, Heft 16, I; MUJKANOVIC, Die Bewertung von Finanzierungsinstrumenten zum fair value nach BilMoG, StuB 2009, 329; PETERSEN/ZWIRNER, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz verabschiedet: Die zentralen Änderungen, BRZ 2009, 149; BRÜGGEMANN, Finanzinstrumente des Handelsbestands in HGB-Abschlüssen von Kreditinstituten, Düsseldorf 2010; HAHNE, Steuerliche Abziehbarkeit unrealisierter Verluste aus Derivaten? – Mögliche Folgewirkungen einer konzeptionell geänderten bilanziellen Qualifikation derivater Finanzinstrumente, Ubg 2010, 506; HELIOS/

SCHLOTTER, Zum Verhältnis von § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG zu § 5 Abs. 4a EStG bei nicht-realisierten Verlusten aus bilanzunwirksamen Derivaten, FR 2010, 874; MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, Köln 2010; SCHARPF/SCHABER/LÖW/TREITZ/WEIGEL/GLOSCHMIDT, Bilanzierung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands bei Kreditinstituten – Erläuterung von IDW RS BFA 2, WPg 2010, 439 (Teil 1), 501 (Teil 2); HAISCH/HELIOS, Aktuelle Praxisfragen der steuerlichen Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten nach BilMoG, RdF 2011, 272; HAISCH/HELIOS (Hrsg.), Rechtshandbuch Finanzinstrumente, München 2011; NGUYEN/ROHLF, Zeitwertbilanzierung von Finanzinstrumenten bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten, Kreditwesen 2011, 94; SCHARPF/SCHABER, Handbuch Bankbilanz, Düsseldorf, 4. Aufl. 2011; ALTVATER, Zur Abbildung von internen Geschäften in der Steuerbilanz, DB 2012, 939; HAHNE, „Handelsaktien“ bei Finanzunternehmen: Einmalig steuerpflichtig – immer steuerpflichtig, BB 2012, 621; VELTE/HAAKER, Entwicklung der Zeitwertbilanzierung im Handels- und Steuerrecht, StuW 2012, 56; WEIGEL/LÖW/FLINTROP/HELKE/JESSEN/KOPATSCHEK/VIETZ, Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten bei Kreditinstituten, WPg 2012, 71 (Teil 1), 123 (Teil 2).

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2b

1124a

I. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 2b

Steuerbilanz: Mit dem BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) sind Regelungen für den Handelsbestand bzw. zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente im Handelsrecht (§§ 340e Abs. 3, 255 Abs. 4 HGB) und StRecht (Abs. 1 Nr. 2b) eingeführt worden. § 340e Abs. 3 HGB soll nach Ansicht des Gesetzgebers (BTDrucks. 16/12407, 188) die Zeitwertbewertung regeln, „wie sie derzeit von den Kreditinstituten praktiziert wird“. Jedenfalls für stl. Zwecke ist von einer neuen „Bewertungskategorie“ auszugehen (vgl. HAISCH/HELIOS, RdF 2011 [272 ff.]). Für steuerbilanzielle Zwecke haben Stpfl., die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden, gem. Abs. 1 Nr. 2b mit dem beizulegenden Zeitwert abzgl. eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB) zu bewerten. Der beizulegende Zeitwert ist für die Bewertung zwingend und auch unabhängig davon, ob er über bzw. unter die historischen AK gestiegen bzw. gefallen ist. Bei gestiegenem Zeitwert durchbricht Abs. 1 Nr. 2b das Realisationsprinzip. Abs. 1 Nr. 2b schließt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrückl. aus (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877ef.; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [551]).

Handelsbilanz: Handelsbilanziell müssen Kreditinstitute nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB Finanzinstrumente des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert abzgl. eines Risikoabschlages bewerten. Um dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip Rechnung zu tragen, sieht § 340e Abs. 4 HGB darüber hinaus (zusätzlich zum Risikoabschlag) eine obligatorische Zuführung zu dem Sonderposten „Fonds für allgemeine Bankrisiken“ (iSd. § 340f HGB) vor (zu Einzelheiten vgl. IDW ERS BFA 2 v. 3.3.2010, WPg Supplement 2/2010, 62; vgl. auch HAHNE, Ubg 2010, 506 [507]).

1124b II. Rechtsentwicklung – Einführung des Abs. 1 Nr. 2b durch das BilMoG

Referentenentwurf: Unter Hinweis auf Art. 42a Abs. 1 der Bilanzrichtlinie idF der *Fair-Value Richtlinie* (v. 27.9.2001, ABl. EG 2001 Nr. L 283, 28; s. dazu ERNST, WPg 2001, 245) hat das BMJ im BilMoG-Referentenentwurf (RefE) v.

8.11.2007 noch für alle Kaufleute für zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente eine (zwingende) Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vorgesehen (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-RefE). In der Gesetzesbegründung wird insoweit ausgeführt, dass die Bewertung von Finanzinstrumenten zum Fair Value ein GoB sei (Begr. RefE BilMoG, 105; krit. SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 69). Der Rechtsausschuss und der BR erachtete es jedoch vor dem Hintergrund der Finanzkrise als nicht sachgerecht, die Zeitwertbilanzierung auf den Handelsbestand von Kreditinstituten zu beschränken (BTD Drucks. 16/12407, 109).

Regierungsentwurf: Im RefE zum BilMoG ist zunächst auf eine stl. Regelung verzichtet worden, da das BMJ davon ausging, dass sich die handelsrechtl. Vorschrift des § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB-E über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch auf das StRecht auswirke (Referentenentwurf BilMoG, 106). Im Schrifttum (GEMEINHARDT/BODE, StuB 2008, 173 [176]; HERZIG, DB 2008, 1 [8]; GÜNKEL, Ubg 2008, 126 [130]; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 209 [2119]; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 63 [69]; aA BÖCKING/TORABIAN, BB 2008, 265 [267]) ist dies jedoch mit Hinweis auf den Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 zu Recht angezweifelt worden, da Abs. 1 Nr. 2 das Anschaffungskostenprinzip steuerbilanzrechtl. festschreibt. Aus diesem Grund entschied sich der Gesetzgeber für eine eigenständige stl. Regelung.

III. Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 2b

1. Anwendungszeitpunkt

1124c

Grundsatz: Nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 1 findet Abs. 1 Nr. 2b erstmals für Wj. Anwendung, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Bei Instituten mit kalendergleichen Wj. bedeutet dies, dass die Vorschrift erstmals für den VZ 2010 gilt, und bei Instituten mit vom Kj. abweichenden Wj., dass eine Anwendung erst für den VZ 2011 erfolgt (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 2). Für die steuerbilanzielle Neubewertung ist uE auf das Ende des Wj. abzustellen. In Betracht kommt entweder der Beginn oder das Ende des Wj. der erstmaligen Anwendung (näher auch HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272).

Ausnahme bei vorzeitiger Anwendung des BilMoG: Abweichend hiervon ist Abs. 1 Nr. 2b erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB ausgeübt wird (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 2; s. § 5 Anm. 2).

Altbestände: Abs. 1 Nr. 2b ist auch auf bestehende Bestände von Finanzinstrumenten anwendbar (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 878a; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [548]; KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 6 Rn. 427; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca21 f.; zur erstmaligen Einf. in der HBil. s. IDW RS HFA 28, WPg 2010, Supplement 1/2010, 39, Rn. 4; IDW RS BFA 2, WPg 2010, Supplement 2/2010, 62, Rn. 91).

2. Steuerliches Wahlrecht zur Rücklagenbildung

1124d

Hälfte des Gewinns: Nach § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 kann für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b – nach der hier vertretenen Ansicht in der Schlussbilanz des Wj. der erstmaligen Anwendung – ergibt, eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Die Rücklage ist im folgenden Wj. aufzulösen; zu Übergangsproblemen im Rahmen der Rücklagenbildung vgl. auch MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 827e; ferner HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [273 f.]).

Ausübung des Wahlrechts: Mangels zeitlicher Begrenzung kann das Wahlrecht des § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 bis zum Eintritt der Bestandskraft derjenigen Steuerfestsetzung ausgeübt werden, auf welche es sich auswirken soll (vgl. BFH v. 17.6.2010 – III R 43/06, BStBl. II 2013, 8 = FR 2010, 1151, zur Ansparschreibung gem. § 7g).

Bilanzänderung/Bilanzberichtigung: Wird ein Neubewertungsgewinn durch Betriebsprüfungen nachträglich erhöht, liegen uE auch die Voraussetzungen für die Erhöhung der Rücklage iSv. § 52 Abs. 16 Satz 10 Halbs. 3 durch eine Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 vor. Ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der Bilanzberichtigung ist grds. gegeben, weil sich die Bilanzänderung auf die sich durch die Bilanzberichtigung geänderte Bilanzposition bezieht (s. allg. § 4 Anm. 461 ff.).

IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Nr. 2b

1124e 1. Bilanzierungspraxis bis zum BilMoG

Gewandelte Handelstechniken: Bereits zu Beginn der 90er Jahre hat sich aufgrund der gewandelten Handelstechniken in der handels- und steuerbilanziellen Bilanzierungspraxis für Eigenhandelsaktivitäten von Kreditinstituten eine Portfoliobewertung durchgesetzt (grundlegend PRAHL/NEUMANN, WPg 1991, 735, und WPg 1992, 715; ferner BRÜGGEMANN, Finanzinstrumente des Handelsbestands in HGB-Abschlüssen von Kreditinstituten, 2010, 116 ff.; krit. HERZIG/MAURITZ, WPg 1997, 154; KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9). Erforderlich waren nach dem IDW (KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9 [15 f.]) allerdings institutionelle Kriterien, um eine willkürliche Zuordnung gegenläufiger Geschäfte zu verhindern. In der Bilanzierungspraxis der Kreditinstitute haben sich dem Grunde nach zwei Bewertungstechniken herausgebildet:

► „*Portfolio-Bewertung in Form eines saldierten Niederwertprinzips*“: Bei dieser Bewertungstechnik (auch „zero-line-approach“ genannt) werden auf Basis von entsprechenden Teilportfolien Handelsbücher am Bilanzstichtag *mit ihrem Marktwert* bewertet (vgl. KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9 [15 f.]). Ein nach Saldierung von unrealisierten Gewinnen und Verlusten verbleibender Verlustüberhang wurde imparitätlich erfasst (Abschreibung von Beständen bzw. Rückstellung für drohende Verluste). Nach dem BFA des IDW (BFA 2 /1995, WPg 1995, 421 f.) entspricht diese Bewertungsart den handelsrechtl. GoB.

► „*Mark-to-Market-Bewertung mit Value-at-risk-Abschlag*“: Die problematische Behandlung von Erfolgsbeiträgen bei lediglich einseitiger Abwicklung (vgl. BFA 2/1993, WPg 1993, 517), aber auch Bestandsänderungen bei gebildeten Bewertungseinheiten haben schließlich zu einer Portfoliobewertung durch „Mark-to-Market-Bewertung mit Value-at-risk-Abschlag (VaR-Abschlag)“ geführt (vgl. IDW Stellungnahme v. 23.11.2005 gegenüber dem BMJ: Bilanzierung von Handelsaktivitäten im Jahresabschluss der Kreditinstitute, FN-IDW 2006, 781).

Kritik an der Bilanzierungspraxis: Ungeachtet der ständigen Praxis sind immer wieder Zweifel an der Vereinbarkeit der Bilanzierungspraxis mit den handelsrechtl. GoB geäußert worden (KÜTTER/PRAHL, WPg 2006, 9 [15 f.]). Das IDW hat sich daher schon Ende 2005 dafür ausgesprochen, für Kreditinstitute Regelungen zur Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert in das HGB aufzunehmen (s. IDW Stellungnahme v. 23.11.2005 gegenüber dem BMJ: Bilanzierung von Handelsaktivitäten im Jahresabschluss der Kreditinstitute, FN-IDW 2005, 781).

2. Rechtliche Bedeutung

1124f

Zeitwert als neue Bewertungskategorie: Die gesetzlich kodifizierte Zeitwertbilanzierung hebt im Handels- und StRecht für einen Teilbereich des UV das Anschaffungskosten- und das Realisationsprinzip auf (vgl. GÜNDEL, Ubg 2008, 126 [131]). Die strikte Beschränkung auf die erfolgswirksame Vereinnahmung von nur durch einen Umsatzakt realisierten Gewinnen wird zugunsten einer Vereinnahmung „realisierbarer“ Gewinne aufgegeben. Alle Wertänderungen sind zunächst unabhängig von ihrer tatsächlichen Realisierung in der GuV zu erfassen und stpfl. Die Berücksichtigung von negativen Zeitwerten trägt dem Vorsichtsprinzip Rechnung. Im Hinblick auf die Bilanzierung von Derivaten wird schließlich für einen engen Bereich der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte durchbrochen. Damit ist uE jedoch keine generelle Regel eingeführt worden (aA HAHNE, Ubg 2010, 506 [510]).

Eingeschränkte Durchbrechung von Bilanzprinzipien: Die Durchbrechung der genannten Prinzipien wird teilweise vor dem Hintergrund der Finanzkrise krit. gesehen (etwa BIEG/BOFINGER/KÜTING/KUSSMAUL/WASCHBUSCH/WEBER, DB 2008, 2549; JESSEN/HAAKER, DStR 2009, 499 [502]; HELKE/WIECHENS/KLAUS, DB 2009, 30 [35]). Der begrenzte Anwendungsbereich der Regelungen best. umgekehrt, dass sowohl HBil. als auch StBil. nach wie vor durch die Grundprinzipien der handels- und strechl. Bilanzierung (ua. Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip sowie Imparitätsprinzip) geprägt sind und die Zeitwertbilanzierung nur für bestimmte Stpfl. in klar abgegrenzten Bereichen gilt, wenn diese zu Handelszwecken erworben wurden bzw. im Handelsbestand gehalten werden.

3. Verfassungsrechtliche Fragen

a) Steuerpflicht nichtrealisierter Gewinne

1124g

Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Steuerbilanzrecht: Abs. 1 Nr. 2b idF des BilMoG führt zu einer Durchbrechung des Realisationsprinzips und damit zu einem Ausweis nichtrealisierter Gewinne, wenn der Stpfl. zum Ziel der Wertsteigerung erworbene Finanzinstrumente trotz Wertsteigerung zum Bilanzstichtag nicht veräußert. Dieser Paradigmenwechsel ist uE verfassungsrechtl. (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht zu beanstanden. Das BVerfG hat in seinem Beschl. zu Jubiläumsrückstellungen (BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111) klargestellt, dass eine steuergesetzliche Abweichung von tradierten handelsbilanziellen GoB nur dann das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot folgerichtiger Ausgestaltung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen verletzt, wenn sich kein sachlicher Grund für diese Abweichung finden lässt und die einfachgesetzliche „Ausnahmevorschrift“ als willkürlich zu bewerten ist (zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerbilanzrecht vgl. insbes. HENNRICHS, DStJG 24 [2001], 301; SCHLOTTER, FR 2007, 951 [952]; ausführl. SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen StBil. und Verfassungsrecht, 2005, 209 ff.; krit. PRINZ, FR 2011, 1015 [1016]).

Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerrecht: Die Einf. der Zeitwertbilanzierung von im Handelsbestand gehaltenen bzw. zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten trägt den praktischen Bedürfnissen der Eigenhandelsaktivitäten der Kreditwirtschaft Rechnung. Zwar bringen nichtrealisierte Gewinne und Verluste insbes. unter Objektivierungsgesichtspunkten eine nur wenig gesicherte Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, da der Wert eines WG einigermaßen sicher erst bei seiner Realisation am Markt festgestellt werden kann

(vgl. HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [552]). Dem Risiko der erfolgswirksamen Berücksichtigung noch nicht realisierter Erfolgsbeiträge aus Finanzinstrumenten des Handelsbestands begegnet der Gesetzgeber (auch für die StBil.) für Handelsaktiva mit einem Sicherheitsabschlag (bzw. Sicherheitszuschlag für Handelspassiva) auf die tatsächlichen Marktwerte von Finanzinstrumenten. Fehlt ein aktiver Markt ist auf die fortgeführten AK abzustellen. § 253 Abs. 4 HGB gilt uE auch für die StBil. Verfassungsrechtlich nicht gefordert ist dagegen die handelsrechtl. zu bildende Rücklage nach §§ 340e Abs. 4, 340g auch stl. zum Abzug zuzulassen (so aber HAHNE, Ubg 2010, 506 [509]).

1124h b) Einbeziehung von bereits gehaltenen Finanzinstrumenten

Keine verfassungsrechtl. Bedenken bestehen insoweit, als ein Altbestand von Finanzinstrumenten in den Anwendungsbereich der Neuregelung einbezogen wird (unechte Rückwirkung), bei denen Veränderungen des Zeitwerts bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes eingetreten sind (vgl. zur Parallelproblematik der Wertaufholung SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen StBil. und Verfassungsrecht, 2005, 325 ff.). Der I. Senat des BFH hat den gesetzgeberischen Rückgriff auf bereits latent vorhandene stille Reserven im vergleichbaren Fall der Wertaufholung richtigerweise verfassungsrechtl. hingenommen (BFH v. 27.8.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; zust. HEGER, JurisPR-SteuerR 35/2007, Anm. 1).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften und bankspezifischen Bilanzierungskonventionen

1. Verhältnis zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften

1124i a) Verhältnis zu § 5 Abs. 4a Satz 1

Problemstellung: Bis zur Einf. des Abs. 1 Nr. 2b mussten für drohende Verluste bei Derivaten (außerhalb von Bewertungseinheiten) regelmäßig (vgl. HAHNE, Ubg 2010, 506 [510]; § 5 Anm. 1072 f.; HELIOS/SCHLOTTER, FR 2010, 874 [876]) handelsrechtl. Drohverlustrückstellungen (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gebildet werden, die strechtl. gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 nicht nachvollzogen wurden. Es ist umstritten, ob im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b handelsrechtl. gebildete Handelspassiva nicht mehr von § 5 Abs. 4a Satz 1 erfasst sind. Folgende unterschiedliche Positionen werden im Schrifttum vertreten:

► *Keine Drohverlustrückstellung für negativen Zeitwert:* Im Schrifttum wird teilweise die Ansicht vertreten, dass Abs. 1 Nr. 2b lediglich einen Ansatz von Finanzinstrumenten mit „Null“ erlaubt, nicht aber den Ausweis eines negativen Zeitwerts ermöglicht (so § 6 Anm. J 09-7). Begründet wird dies damit, dass Abs. 1 Nr. 2b als Bewertungsvorschrift sich in den allgemeinen Grundsatz der „verlustfreien Bewertung des Umlaufvermögens“ einfügen muss (vgl. BFH v. 25.11.2009 – X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; BMF v. 27.4.2001 – IV A 6 - S 2174 - 15/01, FR 2001, 1188). Dementsprechend erlaube die Anwendung von Abs. 1 Nr. 2b nur einen Ansatz des Finanzinstruments von Null, nicht aber den Ansatz eines negativen Zeitwerts. Unterhalb des Ansatzes von Null wäre nach dieser Sichtweise daher der Anwendungsbereich von § 5 Abs. 4a Satz 1 eröffnet und gegenüber Abs. 1 Nr. 2b vorrangig (vgl. auch BRDrucks. 344/08, 218: Hinweis auf § 5 Abs. 4a Satz 1). Für diese Literaturmeinung spricht des Weiteren der Einleitungssatz von § 6 Abs. 1 und die Gesetzssystematik (vgl. § 6 Anm. 40

und 68). Zudem enthält § 5 Abs. 4a keine Ausnahmeregelung für den Ansatz von negativen Zeitwerten (vgl. allg. § 5 Anm. 1955, 1860).

► *Vorrang von 6 Abs. 1 Nr. 2b*: Ein anderer Teil des Schrifttums ist hingegen der Auffassung, dass Abs. 1 Nr. 2b bei negativen Zeitwerten von schwebenden Geschäften § 5 Abs. 4a Satz 1 verdrängt (vgl. HAI SCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [277]; HELIOS/SCHLOTTER, FR 2010, 874 [876]; WIESEN BART, RdF 2011, 106 [108]; KULO SA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 428 aE; im Ergebnis ebenso HAHNE, Ubg 2010, 506 [508 f.]; vgl. für die HBil. auch IDW RS BFA 2, WPg Supplement 2/2010, 62, Rn. 10, 34 und 35; GELHAUSEN/FEY/KÄMPFER, Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, Abschn. V, Rn. 107; SCHARPF ua., WPg 2010, 439 [447]). Zum Teil wird auch vertreten, dass der Gesetzgeber im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b schwebende Finanzinstrumente als WG qualifiziert. Es gelte daher weder der Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte noch Abs. 4a Satz 1 (so HAHNE, Ubg 2010, 506 [508 f.]).

Stellungnahme: Der Wortlaut und die Gesetzessystematik sprechen gegen eine Berücksichtigung von negativen Zeitwerten von Finanzinstrumenten im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b. Es folgt jedoch aus der Entstehungsgeschichte (s. auch Anm. 1124a), dass der Gesetzgeber mit Abs. 1 Nr. 2b den Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte durchbrechen und die bisherige Bilanzierungspraxis von Kreditinstituten lediglich festschreiben wollte. Daher handelt es sich bei Abs. 1 Nr. 2b insoweit um eine Ansatz- und eine Bewertungsvorschrift. Allein aus diesem Grund erklärt sich die gesetzessystematische Stellung. Richtigerweise hätte der Gesetzgeber eine entsprechende Regelung in § 5 aufnehmen müssen. Das sich hieraus ergebende Konkurrenzverhältnis zu § 5 Abs. 4a Satz 1 ist daher mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Spezialregel (HAHNE, Ubg 2010, 506 [508]) nach den allgemeinen Regelungen zu Konkurrenzen aufzulösen.

► *Grundsatz der Spezialität*: Abs. 1 Nr. 2b ist gegenüber § 5 Abs. 4a die sachlich und personell speziellere Vorschrift (glA MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 369; näher auch HAI SCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [277]). Dieser Beurteilung steht uE nicht entgegen, dass Abs. 1 Nr. 2b als speziellere Regelung in der Bewertungsvorschrift des § 6 und nicht in der Ansatzvorschrift des § 5 verortet ist. Aufgrund der Einbeziehung von schwebenden Geschäften handelt es sich bei Abs. 1 Nr. 2b nämlich sowohl um eine Bewertungs- als auch um eine Ansatzvorschrift. Die Gesetzesmaterialien erkennen ausdrückl. an, dass die Zeitwertbilanzierung, soweit sie Derivate betrifft, Vorrang vor dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte hat (BTDrucks. 16/10067, 53, zu § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB idF des RegE, der allerdings nicht Gesetz geworden ist). Hieraus folgt bereits die Nichtanwendbarkeit von § 5 Abs. 4a Satz 1.

► *Verlustfreie Bewertung des Umlaufvermögens nicht anwendbar*: Der Grundsatz der verlustfreien Bewertung des UV steht uE einem Ansatz eines negativen Zeitwerts nicht entgegen. Dieser Grundsatz schreibt nämlich nur vor, dass Verluste im UV zu antizipieren sind; er bestimmt aber nicht, in welcher Position eine solche Antizipation zu erfolgen hat (HAI SCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [277 f.]). Darüber hinaus ist bei der Abgrenzung zur Drohverlustrückstellung zu berücksichtigen, dass der Zeitwert gerade nicht auf die AHK begrenzt ist und auch negativ sein kann. Zudem haben in der Praxis Derivate aufgrund eines Marktwerts von 0 € grds. keine AK.

1124j **b) Verhältnis zu § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG**

Grundsatz: Grundsätzlich ist von einem Gleichlauf zwischen Handelsbuch (KWG), Handelsbestand (HGB) und der Kategorie der zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente (StBil.) auszugehen. Für zu Handelszwecken erworbene Anteile bedeutet das, dass auf sie im Grundsatz § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG Anwendung findet mit der Folge des Ausschlusses des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG. Zeitwertabschreibungen sind dementsprechend in vollem Umfang stl. abzugsfähig, Zeitwertzuschreibungen in vollem Umfang stpfl.

Besonderheiten bei Umwidmungen bzw. Umgliederungen: Aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen zu Umwidmungen (HGB) und Umgliederungen (KWG), kann es zu einem zwangsläufigen Auseinanderlaufen kommen (vgl. HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [278 f.]). Dies kann zu einem Auseinanderfallen zwischen § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG (keine Anwendung) und Abs. 1 Nr. 2b (Anwendung) führen. Bei Anteilen iSd. § 8b KStG sind Zeitwertabschreibungen vom Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst (vgl. HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [278 f.]). Nach dem Gesetzeswortlaut werden jedoch Zeitwertzuschreibungen auf Anteile weder von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG noch von § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG (bzw. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG) erfasst. Es handelt sich auch nicht um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder aus Teilwertaufholungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3. Um eine symmetrische Besteuerung bei Zeitwertzuschreibungen sicherzustellen, ist ein extensiver Auslegungsmaßstab zugrunde zu legen, um die Steuerbefreiung von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG anwenden zu können (vgl. GOSCH in GOSCH II. § 8b KStG Rn. 261, zum Grundsatz der Regelungssymmetrie im Zusammenhang mit des § 8b Abs. 2 und 3 KStG).

1124k **c) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3**

Zeitwertzuschreibungen und -abschreibungen von Termingeschäften fallen zwar grds. in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 4 Satz 3 (vgl. mit Beispiel HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [279 f.]), jedoch steht für im Saldo entstehende Verluste wiederum im Grundsatz die Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot nach § 15 Abs. 4 Satz 4 zur Verfügung. Schließlich könnte die Rückausnahme des § 15 Abs. 4 Satz 5 nur für Termingeschäfte gelten, die der Absicherung von steuerbegünstigten Aktienpositionen dienen, was nur ausnahmsweise in Umwidmungs- bzw. Umgliederungsfällen möglich ist. Allerdings ist in diesem Fall der Anwendungsbereich der Zeitwertbilanzierung aufgrund des Vorbehalts des § 5 Abs. 1a Satz 2 ohnehin regelmäßig nicht eröffnet (s. auch § 15 Anm. 1551 zum Verhältnis des § 5 Abs. 1a Satz 2 und einer Absicherung im Rahmen des § 15 Abs. 4 Satz 4 und 5).

1124l **d) Verhältnis zum InvStG**

Investmentsteuerlicher Ausgleichsposten und Zeitwertbewertung: Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 InvStG findet bei thesaurierenden Investmentfonds mit Ablauf des Fondsgeschäftsjahrs eine stl. Zurechnung der ausschüttungsgleichen Erträge iSv. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG statt. Dazu gehören Zinsen, grds. aber nicht Wertpapierveräußerungsergebnisse. Handelsrechtlich fließen dem Anteilinhabers allerdings keine Erträge zu, so dass in der HBil. eine Buchung der ausschüttungsgleichen Erträge unterbleibt; eine Zuschreibung in Höhe der thesaurierten Erträge kommt aufgrund des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips grds. nicht in Betracht (aA HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 1340). Um einer doppelten stl. Erfassung der ausschüttungsgleichen Erträge bei Verkauf oder Rück-

gabe der Anteile zu vermeiden, ist korrespondierend zur stl. Vereinnahmung dieser Erträge (BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980-1/10019, BStBl. I 2009, 931 – Tz. 29) in der StBil. ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden. Ferner findet auf Anteile an Investmentfonds, die von Banken zu Handelszwecken erworben werden, auch Abs. 1 Nr. 2b Anwendung, zu den Finanzinstrumenten gehören nämlich auch Fondsanteile (HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550]).

Konkurrenzverhältnis: Mangels ausdrücklicher Regelung ist das Verhältnis zwischen der Bildung des investmentstl. Ausgleichspostens und der Zeitwertbilanzierung fraglich. Die Zeitwertbewertung könnte die Bildung eines Ausgleichspostens verdrängen (Variante 1) oder beide Regelungskomplexe sind parallel (Variante 2) anwendbar (näher hierzu HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [280]): Zu beachten ist jedoch, dass Betrag der auf Fondsebene vereinnahmten, aber nicht ausgeschütteten Erträge abzgl. Kosten und der ausschüttungsgleichen Erträge iSd. § 1 Abs. 3 Satz 3 InvStG ua. wegen des 10%-igen WK-Verbots nach § 3 Abs. 3 Nr. 2 InvStG nicht identisch sind. Die besseren Gründe sprechen uE für die gleichzeitige Bildung des Ausgleichspostens und Anwendung der Zeitwertbilanzierung, da das Konzept der ausschüttungsgleichen Erträge und der Zeitwertbilanzierung unterschiedliche Zielrichtungen haben. Zwar führt diese Variante zu einer Erhöhung der Erträge in der Anfangsperiode, jedoch kommt es zu einer korrespondierenden Minderung der Erträge durch den Aufwand aus der Auflösung des Ausgleichspostens bei Veräußerung oder Rückgabe der Fondanteile.

2. Verhältnis zur verlustfreien Bewertung des Bankbuchs

1124m

Begriff des Bankbuchs: Das Bankbuch umfasst alle bilanziellen und außerbilanziellen zinstragenden Finanzinstrumente außerhalb des Handelsbestands einschließlich der Wertpapiere der Liquiditätsreserve und der Wertpapiere des Anlagebestands auf der Aktivseite (näher IDW ERS BFA 3, WPg Supplement 1/2012, 95).

Verlustfreie Bewertung: Nach der durch die Rspr. des BFH (BFH v. 24.1.1990 – I R 145/86, BStBl. II 1990, 639) und des BGH (BGH v. 1.3.1982 – II ZR 23/81, DB 1982, 1923) bestätigten handels- und steuerbilanziellen Bilanzierungspraxis ist in der Kreditwirtschaft die Differenz zwischen dem Zinssatz der ausgeliehenen Gelder und dem Zinssatz der aufgenommenen Refinanzierungsmittel (Zinsmarge) entscheidender als die Verzinsung einzelner Kredite. Es erfolgt daher keine zinsinduzierte Bewertung im Bankbuch (IDW ERS BFA 3, WPg Supplement 1/2012, 95; ferner SCHARPF/SCHABER, DB 2011, 2045). Hintergrund ist, dass bei kongruenter Refinanzierung und positiver Zinsmarge eine Abwertung auch bei Zinssteigerungen nicht in Betracht kommt, da die Spanne zwischen dem vereinbarten Zins und dem Refinanzierungszins unverändert geblieben ist (sog. Zinsspanne). Nach dem IDW ist eine Drohverlustrückstellung für einen Verpflichtungsüberschuss (§ 340a iVm. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB) zu bilden. Es ist noch zu klären, ob insoweit § 5 Abs. 4a Satz 1 oder Satz 2 anwendbar ist.

Bedeutung für Abs. 1 Nr. 2b: Zinsderivate, die im Rahmen der Steuerung des Zinsänderungsrisikos im Bankbuch kontrahiert werden, unterliegen nicht der Zeitwertbilanzierung.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1

1124n

I. Persönlicher Anwendungsbereich

Abs. 1 Nr. 2b nimmt hinsichtlich seines persönlichen Anwendungsbereichs umfassend auf § 340 HGB Bezug (vgl. EHMKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [548 f.]).

Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Zweigstellen iSd. § 53 KWG: Erfasst sind zunächst grds. alle Arten von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten iSv. § 340 Abs. 1 und 4 HGB iVm. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG mit Sitz im Inland (vgl. AUERBACH in SCHWENNICKE/AUERBACH, KWG, 2009, § 53 KWG Rn. 1 ff. und 5 ff.). Ferner unterliegen der Vorschrift Zweigniederlassungen (vgl. VAHLDIK in BOOS/FISCHER/SCHULTE-MATTLER, KWG, 3. Aufl. 2008, § 54 KWG Rn. 10 mwN) von Instituten mit Sitz in einem Staat, der nicht Mitglied der EG bzw. des EWR ist (Drittstaat), sofern die Zweigniederlassungen nach § 53 Abs. 1 KWG als eigenständige Institute gelten (vgl. KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rn. 20 ff.).

Zu Unternehmen ohne Institutsstatus und Wohnungsunternehmen, die von § 340 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 4 Satz 1 und Abs. 3 HGB ausdrückl. ausgeschlossen sind siehe: KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rn. 33; HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch, 2011, § 2 Rn. 50 f.

Zu Versicherern und Pfandleihern, die grds. nicht erfasst sind (§ 340 Abs. 2 HGB) vgl. mwN HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch, 2011, § 2 Rn. 50 f.

Keine Anwendung auf Unternehmensbeteiligungsgesellschaften und Finanzunternehmen: Im Gegensatz zu den vorstehend genannten Unternehmen sind Unternehmensbeteiligungsgesellschaften iSd. UBGG nach dem Gesetzeswortlaut ohne Vorbehalte ausgeschlossen (§ 2 Abs. 1 und 3 KWG, § 340 Abs. 2 HGB) (KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rn. 4 und 34). Schließlich werden auch Finanzunternehmen iSd. § 1 Abs. 3 KWG generell nicht erfasst (KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340 HGB Rn. 5 und 19; ferner HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch, 2011, § 2 Rn. 50 f.).

Keine Anwendung auf Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem EU-/EWR-Staat: Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem anderen EU-/EWR-Staat, die im Inland Finanzdienstleistungen anbieten (§ 53b Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 7 KWG), sind grds. nicht erfasst.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

1124o 1. Finanzinstrumente

Sachlich betrifft die Vorschrift Finanzinstrumente, die zu Handelszwecken erworben wurden, aber nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden. Der Begriff der Finanzinstrumente wird zwar im HGB (zB §§ 285 Nr. 18 und 19, 289 Abs. 2 Nr. 2, 314 Abs. 1 Nr. 10 und 11, 340c HGB), KWG (§ 1 Abs. 11 Satz 1 KWG) und EStG (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b) verwendet, jedoch nicht definiert. Angesichts der ständigen Entwicklung neuer Finanzinstrumente und der Dynamik der Finanzmärkte hat der Gesetzgeber be-

wusst auch auf eine Definition in Abs. 1 Nr. 2b verzichtet (BTDrucks. 16/10067, 115 f.).

Offener Begriff: Nach allgemeinem Sprachgebrauch ist unter dem Begriff der Finanzinstrumente das gesamte Spektrum der finanzwirtschaftlichen Instrumente zu verstehen (KRUMNOW ua., Rechnungslegung der Kreditinstitute, 2. Aufl. 2004, § 340c HGB Rn. 70; PERLET/BAUMGÄRTEL, FS Clemm, 1996, 287). Diese offene Definition entspricht auch dem Gesetzeszweck des Abs. 1 Nr. 2b, denn die Vorschrift soll gerade mit neuen Entwicklungen an den dynamischen Finanzmärkten Schritt halten können. Deshalb kommt auch eine Beschränkung auf Finanzinstrumente iSv. IAS 39, des KWG (gem. § 1 Abs. 11 Satz 1 KWG sind Finanzinstrumente Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Devisen oder Rechnungseinheiten sowie Derivate) oder des WpHG nicht in Betracht. Dies wird durch die Gesetzgebungshistorie best. (HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [548 f.]; aA EHMKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877). Die vorstehend genannten Vorschriften geben uE aber wichtige Hinweise, welche Finanzinstrumente auch im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2b relevant sein können.

Einordnung von bestimmten Geschäftsvorfällen: Erfasst werden Wertpapiere, Geldmarktinstrumente sowie Devisen. Zu den Wertpapieren zählen ua. Aktien und andere Anteile an in- oder ausländ. juristischen Personen, PersGes. und sonstigen Unternehmen, soweit sie Aktien vergleichbar sind, sowie Zertifikate, die Aktien vertreten, Schuldtitel, insbes. Genussscheine, Inhaberschuldverschreibungen, Orderschuldverschreibungen und Zertifikate, die diese Schuldtitel vertreten, und auch Anteile an Investmentvermögen. Verbindlichkeiten, die das Institut mit der Absicht eingeht, diese zur Erzielung eines Handelserfolgs kurzfristig zurückzuerwerben, sind erfasst; dies betrifft sowohl negative Marktwerte von Derivaten als auch originäre Verbindlichkeiten (IDW RS BFA 2 Rn. 10). Sicherungsinstrumente sind dann in den Handelsbestand einzubeziehen, wenn durch sie ein Eigenhandelserfolg gesichert wird bzw. sie dazu dienen, Marktrisiken des Handelsbuchs abzusichern. Soweit Beteiligungsrechte als Finanzinstrumente in Betracht kommen, ist § 8b Abs. 7 KStG zu prüfen. Rückerworbene eigene Anteile sowie die Wiederveräußerung eigener Anteile fallen nicht in die Zeitwertbilanzierung (näher SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 193 f.). Sicherungsinstrumente sind dann in den Handelsbestand einzubeziehen, wenn durch sie ein Eigenhandelserfolg im Handelsbuch gesichert wird.

Behandlung von warenbezogenen Geschäftsvorfällen: Waren sind keine Finanzinstrumente, auch wenn § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KWG bestimmte Waren dem Handelsbuch zuordnet (SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 191). Dies widerspricht uE dem beabsichtigten Gleichlauf zwischen Handels- und Aufsichtsrecht. Dagegen sollen Edelmetalle und Devisen vom Begriff Finanzinstrumente erfasst sein (IDW ERS BFA 2 v. 3.3.2010, WPg Supplement 2/2010, 62). Warentermingeschäfte werden gem. § 254 Satz 2 HGB als Finanzinstrumente fingiert und gelten auch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b als Finanzinstrumente, sofern ein Cash Settlement vorgesehen ist (IDW RS BFA 2 Rn. 9). Aus diesem Grund können beispielsweise auch Stromderivate und CO₂-Zertifikate in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b fallen.

Derivate: Der Begriff der Finanzinstrumente umfasst grds. bilanzwirksame und bilanzunwirksame finanzwirtschaftliche Instrumente. In BRDrucks. 344/08, 13 f., werden allerdings Zweifel geäußert, ob Derivate als schwebende, grds. bilanzunwirksame Geschäfte in Abs. 1 Nr. 2b einbezogen sind. Dagegen geht aus der Begr. zum RegE in BTDrucks. 16/10067, 53 und 115, klar hervor, dass auch die Einbeziehung von Derivaten trotz ihres Charakters als schwebende Geschäft-

te gewollt ist. Auf Basis des offenen Gesetzeswortlauts, des eindeutigen gesetzgeberischen Willens und schließlich aus gleichheitsrechtl. Überlegungen ist uE die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2b auf Derivate zwingend (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877a; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [549]), selbst wenn sie schwebende Geschäfte darstellen (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877a; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [549]; KULOSA in SCHMIDT, § 6 Rn. 427; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca7). Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei Abs. 1 Nr. 2b, soweit schwebende Geschäfte betroffen sind, um eine partielle Ansatzvorschrift (glA HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [551]; SCHULZE-OSTERLOH, DStR 2008, 63 [68]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca7). Unter den Begriff der Finanzinstrumente fallen daher insbes. Optionen, Futures und Forwards, Swaps sowie alle hiervon abgeleiteten Formen von Derivaten.

Interne Geschäfte: Interne Geschäfte eines Kreditinstituts werden in der Praxis zwischen zwei organisatorisch getrennten, aber rechtl. unselbständigen Geschäftsbereichen abgeschlossen. Typisch ist der Fall, dass die Treasuryabteilung (zuständig für das Bankbuch) mit der Handelsabteilung einen Zinsswap abschließt. Interne Geschäften, die die Voraussetzungen eines Finanzinstruments erfüllen, fallen uE gleichermaßen in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b (vgl. ALTVATER, DB 2012, 939).

2. Erwerb zu Handelszwecken

1124p a) Erwerb

Allgemein ist unter einem Erwerb die Anschaffung durch einen Übertragungsakt von einem Dritten zu verstehen (vgl. BFH v. 3.5.2005 – I R 100/05, BStBl. II 2007, 60, zu § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG). In diesem Sinne wird in der Begr. des RegE (BTDrucks. 16/10067, 53) davon gesprochen, dass unter einen Erwerb jede rechtsgeschäftliche Transaktion fallen soll. Hiervon sind insbes. „marktoffene“ Erwerbsvorgänge iS eines Kaufs erfasst; es fallen wohl aber auch andere Erwerbsvorgänge im weitesten Sinne darunter (zB Einlagen und Einbringungen) (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877b; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca9). Im Ergebnis wird man den Begriff des Erwerbs wie in § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auszulegen haben.

1124q b) Handelszwecke

Begriff: Finanzinstrumente fallen nur dann unter Abs. 1 Nr. 2b, wenn sie zu Handelszwecken erworben werden. Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KWG ist der Begriff der Handelsabsicht dahingehend legaldefiniert, dass Finanzinstrumente zum Zweck des kurzfristigen Wiederverkaufs im Eigenbestand gehalten oder übernommen werden, um bestehende oder erwartete Unterschiede zwischen den Kauf- und Verkaufspreisen oder Schwankungen von Marktkursen, -preisen, -werten oder Zinssätzen kurzfristig zu nutzen, damit ein Eigenhandelserfolg erzielt wird. Diese Definition ist uE auch für Zwecke des Abs. 1 Nr. 2b heranzuziehen. Danach liegen Handelszwecke vor, wenn die interne Zweckerichtung der Geschäfte in der Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs besteht (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877a; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550]). In der Praxis werden die Finanzinstrumente des kreditwesrechtl. Handelsbuchs bzw. des handelsrechtl. Handelsbestands (vgl. BAKred, RS 17/99, zum grundsätzlichen Gleichlauf der bankaufsichtsrechtl. Abgrenzung des Handelsbuchs gegen das Anlagebuch mit der handelsrechtl. Abgrenzung des Handelsbestands gegen Anlagevermögen und Liquiditätsreserve) regelmäßig

auch in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 2b fallen; eine volle Deckungsgleichheit dürfte wohl allerdings nicht bestehen (HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [549]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca8).

Abgrenzung von Geschäften im Kundeninteresse: Eigenhandelsgeschäfte werden von Instituten im Eigeninteresse mit Handelsabsicht abgeschlossen. Sämtliche Aktivitäten in fremdem Namen scheiden aus dem Bereich der Eigenhandelsgeschäfte aus, weil sie ausschließlich auf Kundenaufträgen und nicht auf einem Eigeninteresse basieren. Ebenso gehören diejenigen Aktivitäten nicht zum Eigenhandel, die zwar im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung durchgeführt werden (näher SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 193 f.).

Maßgeblicher Zeitpunkt: Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen eines Handelzwecks ist der Zeitpunkt des Erwerbs der Finanzinstrumente (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877b). Dieser Zeitpunkt wird regelmäßig mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes in der Bilanz korrespondieren (ähnlich BTDrucks. 16/10067, 53; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [549]).

Verhältnis von Handelzweck, Handelsbuch und -bestand: Die unterschiedlichen Begrifflichkeiten des Abs. 1 Nr. 2b („zu Handelzwecken erworbene Finanzinstrumente“), des § 340e Abs. 3 HGB („Handelsbestand“) und des § 1a Abs. 1 KWG („Handelsbuch“) werfen die Frage nach dem Verhältnis der Kategorien zueinander auf. Jedenfalls für den Handelsbestand und das Handelsbuch ist grds. von einem Gleichlauf auszugehen (BAKred, RS 17/99 v. 8.12.1999 – I 3 - 1119 - 3/98, abgedruckt in CONSRUCH/MÖLLER/BÄHRE/SCHNEIDER, Kreditwesengesetz mit weiteren Vorschriften zum Aufsichtsrecht der Banken, 2012, Textsammlung, Nr. 4323). Im Grundsatz Gleiches gilt uE für das Verhältnis von Handelsbestand und der stl. Kategorie der für Handelzwecke erworbenen Finanzinstrumente (glA HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [549]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca8). Bereits die erforderliche Zwecksetzung des Erwerbs der Finanzinstrumente schließt es nämlich aus, dass die Finanzinstrumente der Liquiditätsreserve oder dem AV dienen (WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca8). Ferner spricht auch der Zweck des Abs. 1 Nr. 2b für einen Gleichlauf. Abweichungen zwischen Handels- und StRecht sollen auf ein Mindestmaß beschr. bleiben (BTDrucks. 16/10067, 100).

Umwidmung/Umgliederung: Ausnahmen vom grundsätzlichen Gleichlauf von KWG, HGB und StBil. können sich aber aufgrund von Umwidmungen bzw. Umgliederungen ergeben (vgl. näher HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [275]). Insoweit gilt Folgendes:

► *KWG:* Nach § 1a Abs. 4 Satz 3 und 4 KWG ist eine Umwidmung von Positionen des Handelsbuchs in das Anlagebuch bzw. umgekehrt vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen für die Zurechnung der entsprechenden Position zum Handels- bzw. Anlagebuch entfallen sind; im Übrigen darf eine Umwidmung nur dann erfolgen, wenn für die Umwidmung ein schlüssiger Grund vorliegt.

► *HGB:* Nach § 340e Abs. 3 Satz 2 bis 4 HGB ist eine Umgliederung des Anlagebestands in den Handelsbestand ausgeschlossen. Das Gleiche gilt für eine Umgliederung des Handelsbestands in den Anlagebestand, es sei denn, außergewöhnliche Umstände, insbes. schwerwiegende Beeinträchtigungen der Handelbarkeit der Finanzinstrumente, führen zu einer Aufgabe der Handelsabsicht durch das Kreditinstitut (vgl. SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 208 f.). Finanzinstrumente des Handelsbestands können nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen werden; sie sind bei Beendigung der Bewertungsein-

heit wieder in den Handelsbestand umzugliedern (zum Vorstehenden IDW RS BFA 2, WPg 2010, Supplement 2/2010, 62, Rn. 23 ff.).

► *Steuerbilanz*: Aufgrund der Anknüpfung an den Erwerbszeitpunkt und das handelsrechtl. Umwidmungsverbot in § 340e Abs. 3 Satz 2 HGB ist uE jedenfalls eine Umwidmung von mit Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten in Anlagebestand bzw. umgekehrt im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2b generell ausgeschlossen (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877a; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550]). Etwas anderes gilt uE für die nachträgliche Einbeziehung von Finanzinstrumenten in eine Bewertungseinheit iSv. § 340e Abs. 3 Satz 4 HGB, die auch für stl. Zwecke zur Umwidmung aus den zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten führt (HAISCH/HELIOS, RdF 2011, 272 [275 f.]). Abs. 1 Nr. 2b enthält uE einen allgemeinen Vorbehalt zugunsten von § 5 Abs. 1a Satz 2. Im Schrifttum wird auch die gegenteilige Ansicht vertreten (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca8).

1124r c) Aktiver Markt

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Die Absicht der Erzielung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs setzt nach Begr. des RegE voraus, dass die Finanzinstrumente auf einem aktiven Markt iSv. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB gehandelt werden (BTDrucks. 16/10067, 53 und 100 f.). Die überwiegende Meinung im Schrifttum geht daher davon aus, dass das Bestehen eines aktiven Markts ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Nr. 2b ist (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877c; FISCHER in KIRCHHOF XII, § 6 Rn. 141; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca10). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/10067, 61) wird ein Preis dann an einem aktiven Markt ermittelt, wenn er an einer Börse, von einem Händler, von einem Broker, von einer Branchengruppe, von einem Preisberechnungsservice oder von einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich ist und auf aktuellen und regelmäßig auftretenden Markttransaktionen zwischen unabhängigen Dritten beruht; im Gegensatz zu IAS 39 (IDW RS HFA 9, WPg 2007, Supplement 2/2007, 83, Rn. 63 ff.) soll hingegen dann kein aktiver Markt vorliegen, wenn zB nur eine geringe Anzahl von Finanzinstrumenten tatsächlich gehandelt wird oder keine aktuellen Marktpreise verfügbar sind (BTDrucks. 16/10067, 61). In Bezug auf den maßgeblichen Zeitpunkt sollte es bei Neuemissionen allerdings ausreichen, wenn die Finanzinstrumente innerhalb einer marktüblich kurzen Zeit nach Emission zum Handel an einem aktiven Markt vorgesehen sind und ein tatsächlicher Handel dann auch erfolgt (HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550]; SCHARPF/SCHABER, DB 2008, 2552 [2555]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca10; aA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877c).

► *„Aktiver Markt“ kein Tatbestandsmerkmal wegen Maßgeblichkeit des HGB:* Es ist uE zweifelhaft, ob das Bestehen eines aktiven Markts Tatbestandsmerkmal des Abs. 1 Nr. 2b ist. Dem Gesetzeswortlaut lässt es sich nicht entnehmen. Vielmehr knüpft die Vorschrift ihrem Wortlaut nach an § 340e Abs. 3 HGB an, der das Bestehen eines aktiven Markt genauso wenig voraussetzt wie § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KWG (CASSEL in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Handbuch Bilanzmodernisierungsgesetz, 2009, 460 f., mwN, zu § 340e HGB; SERAFIN/WEBER in LUZ ua., KWG, 2009, § 1a KWG Rn. 11, mwN, zu § 1a KWG; § 340e Abs. 3 HGB knüpft wiederum an § 1a Abs. 1 KWG an, vgl. BTDrucks. 16/10067, 95). In gesetzessystematischer Hinsicht stünde das Kriterium „aktiver Markt“ im Widerspruch zu § 255 Abs. 4 HGB, denn die Bewertung auf einem aktiven Markt ist nur eine von drei Wertmaßstäben des beizulegenden Zeitwerts gem. § 255 Abs. 4 HGB. Ferner spricht der Gesetzeszweck gegen das Erfordernis eines

„aktiven Markts“ (BTDrucks. 16/10067, 100). In der Praxis würde ein Kriterium „aktiver Markt“ zu einem Auseinanderlaufen von Handels- und StRecht führen, weil für eine Vielzahl von Finanzinstrumenten des Handelsbestands gerade kein aktiver Markt besteht (insbes. OTC-Derivate). Vor diesem Hintergrund kann den Gesetzesmaterialien, die einen aktiven Markt voraussetzen, keine maßgebende Bedeutung zukommen (PAHLKE in PAHLKE/KOENIG, AO, 2. Aufl. 2009, § 4 AO Rn. 88, zur sog. Andeutungstheorie).

3. Keine Bewertungseinheit

1124s

Abs. 1 Nr. 2b findet ferner nur dann Anwendung, wenn die in Frage stehenden Finanzinstrumente nicht in einer Bewertungseinheit iSd. § 5 Abs. 1a Satz 2 abgebildet werden. Die Ausnahme von Abs. 1 Nr. 2b rechtfertigt sich dadurch, dass solche Finanzinstrumente nicht zu Handels-, sondern zu Absicherungszwecken erworben werden. Zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente können uE auch in der StBil. nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen werden (IDW RS HFA 35, WPg 2011, Supplement, 7/2011, 445, Rn. 12. HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 976 [980]; MEINERT, Die Bildung objektübergreifender Bewertungseinheiten nach Handels- und Steuerrecht, 2010, 358; HAISCH/HELIOS in HAISCH/HELIOS, Rechtshandbuch Finanzinstrumente, 2011, § 2 Rn. 98). Bei Beendigung der Bewertungseinheit scheidet jedoch (im Gegensatz zur handelsrechtl. Behandlung) eine „Rückumwidmung“ zum beizulegenden Zeitwert aus.

C. Rechtsfolgen des Abs. 1 Nr. 2b Satz 1: Bewertung mit dem „beizulegenden Zeitwert“ abzüglich Risikoabschlag (§ 340e Abs. 3 HGB)

I. Ansatz- und Bewertungsvorschrift

1124t

Finanzinstrumente, die unter Abs. 1 Nr. 2b fallen, sind mit dem beizulegenden Zeitwert abzgl. eines Risikoabschlags (§ 340e Abs. 3 HGB) zu bewerten. Nach der hier vertretenen Ansicht ist aus Abs. 1 Nr. 2b eine partielle Ansatzvorschrift abzuleiten, soweit schwebende Geschäfte betroffen sind (s. Anm. 1124i), die als *lex specialis* gegenüber § 5 Abs. 4a zu sehen ist. Entsprechend seiner Stellung im Gesetz handelt es sich zudem um eine Bewertungsvorschrift (HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [551]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. Ca17).

II. Beizulegender Zeitwert abzüglich Risikoabschlag

1124u

Die Bewertung hat nach Abs. 1 Nr. 2b mit dem beizulegenden Zeitwert abzgl. eines Risikoabschlags (§ 340e Abs. 3 HGB) zu erfolgen. Es handelt sich um eine Bewertungspflicht, nicht um ein Bewertungswahlrecht (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877c; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [551]).

Beizulegender Zeitwert: Im Hinblick auf den Begriff des beizulegenden Zeitwerts wird auf § 255 Abs. 4 HGB Bezug genommen. Konzeptionell liegt dem beizulegenden Zeitwert eine going-concern-Betrachtung (Unternehmensfortführung) zugrunde, dh., für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ist nicht der Betrag maßgeblich, den ein Unternehmen beispielsweise aufgrund zwangsweiser Liquidation erzielen würde (SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 212). Folgt man der überwiegenden Ansicht (SCHARPF/SCHABER, Hdb. Bank-

bilanz, 4. Aufl. 2011, 212, mwN), kann der beizulegende Zeitwert grds. nur der Marktpreis des § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB sein. Eine Ausnahme kann nur für den Fall bestehen, in dem im Zeitpunkt des Erwerbs der Finanzinstrumente ein aktiver Markt bestanden hatte, dieser später aber weggefallen ist. In diesem Fall ist der Zeitwert mittels anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen oder es sind hilfsweise die fortgeführten AK anzusetzen (§ 255 Abs. 4 Satz 2 und 3 HGB). Der beizulegende Zeitwert ist für die Bewertung maßgebend, ungeachtet dessen, ob er über bzw. unter die historischen AK gestiegen bzw. gefallen ist.

► *Zugangsbewertung:* Im Zeitpunkt der erstmaligen Bewertung (Anschaffungszeitpunkt) entspricht der Zeitwert den AK, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand in einen „betriebsbereiten Zustand“ zu versetzen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, vgl. SCHARPE/SCHABER, Hdb. Bankbilanz, 4. Aufl. 2011, 212; CASSEL in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 6.3, 463). Transaktionskosten zählen als ANK zu den AK (IDW ERS BFA 2 v. 3.3.2010, WPg 2010, Supplement 2/2010, 62; s. Anm. 292). Nach aA ist im Zugangszeitpunkt eine Zeitwertbewertung vorzunehmen (KESSLER in KESSLER/LEINEN/STRICKMANN, Hdb. BilMoG, 2009, Kap. 1, 2.6.1, 192, unter Hinweis auf § 255 Abs. 4 HGB).

► *Folgebewertung:* Der Gesetzgeber hat in § 255 Abs. 4 HGB ein Stufenkonzept aufgestellt, das insbes. davon abhängt, ob ein aktiver Markt für Finanzinstrumente vorhanden und uE auch im Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2b sinngemäß anwendbar ist:

- 1. Stufe: Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis, wenn ein aktiver Markt besteht (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB).
- 2. Stufe: Der beizulegende Zeitwert ist mit Hilfe allg. anerkannter Bewertungsmethoden (zB Discounted Cash Flow-Modelle, Optionspreismodelle) zu bestimmen, wenn kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich ein Marktpreis ermitteln lässt (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 2 HGB).
- 3. Stufe: Hilfsweise sind die AK fortzuführen (vgl. § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB). Dabei gilt der zuletzt anhand eines Marktwerts auf einem aktiven Markt oder anhand eines allg. anerkannten Bewertungsverfahrens ermittelte beizulegende Zeitwert als AK (§ 255 Abs. 4 Satz 4 HGB).

Risikoab- und zuschlag: Vom beizulegenden Zeitwert ist ein Risikoabschlag nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB vorzunehmen. Der Risikoabschlag muss den Ausfallwahrscheinlichkeiten der realisierbaren Gewinne Rechnung tragen. Es ist eine adäquate Berechnungsmethode zugrunde zu legen. Die Angemessenheit der Berechnungsmethode und der Berechnungsparameter wird durch die Bankenaufsicht nach den Vorschriften des KWG bzw. der SolvV beurteilt und überwacht. Für die Bewertung kommen regelmäßig value-at-risk-Methoden zur Anwendung (§§ 1 ff. SolvV); andere Methoden können zulässig sein, wenn sie dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877e; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [550 f.]). Für Handelspassiva ist anstelle eines Risikoabschlages ein Risikozuschlag vorzunehmen. Insofern liegt dem Ab- bzw. dem Zuschlag ein betriebswirtschaftliches Vorsichtsprinzip zugrunde, das den negativen Effekt aus latenten Wertminderungsrisiken reflektiert. Ein Risikoabschlag ist daher auch dann erforderlich, wenn der Zeitwert unterhalb des letzten Bilanzansatzes liegt.

D. Keine Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (Abs. 1 Nr. 2b Satz 2)

I. Dauerhaftigkeit der Wertveränderung nicht erforderlich

1124v

Zu- und Abschreibungen: Im Falle eines gesunkenen Zeitwerts kommt es für eine Abwertung nicht auf eine voraussichtlich dauernde Wertminderung an; Abs. 1 Nr. 2b schließt Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrückl. aus (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 877e f.; HELIOS/SCHLOTTER, DStR 2009, 547 [551]). Es reichen somit vorübergehende und auch geringfügige Wertveränderungen aus. Dies gilt auch für Zuschreibungen. Im Rahmen der Zeitwertbilanzierung ist es uE ausgeschlossen, Wertänderungen in der Zeit bis zur Aufstellung der Bilanz bei der Zeitwertbestimmung am Bilanzstichtag als sog. werterhellende Umstände zu berücksichtigen.

Risikoabschlag begründet keine Dauerhaftigkeit: Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Risikoabschlag nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB. Der Risikoabschlag stellt weder in seiner Wirkung eine dauerhafte Wertveränderung sicher noch dient er der bilanziellen Abbildung zum Abschlussstichtag erkennbarer Wertbelastungen, die sich bereits im beizulegenden Zeitwert niedergeschlagen haben (vgl. IDW ERS BFA 2 v. 3.3.2010, WPg 2010, Supplement 2/2010, 62, Rn. 51). Der Höhe nach entspricht er dem Verlust, der mit einer bestimmten vorgegebenen Wahrscheinlichkeit innerhalb einer bestimmten Haltedauer in der Zukunft nicht überschritten wird. Die Zuschreibung wird also auf den realisierbaren Bewertungsgewinn begrenzt; dies gilt entsprechend für den Fall der Abschreibung.

II. Keine Anwendung der Teilwertkonzeption

1124w

Aus der Verweisung in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 folgt des Weiteren, dass die zum Teilwertbegriff entwickelten Grundsätze und Vermutungen im Rahmen der Zeitwertbilanzierung keine Bedeutung haben. Die Bewertung nach dem Zeitwert stellt eine neue Bewertungskategorie dar, die die Teilwertbewertung verdrängt. Während im Rahmen der Teilwertbewertung WG aus Sicht des Erwerbers eines ganzen Betriebs zu ermitteln sind, stellt die Zeitwertbilanzierung auf die isolierte Bewertung eines einzelnen Finanzinstruments ab. Der beizulegende Zeitwert erfasst daher auch nicht den sog. Mehrwert, der sich für das einzelne Finanzinstrument dadurch ergeben würde, dass es zur Vermögensmasse eines Kreditinstituts gehört. Insofern ähnelt die Zeitwertbewertung der Bewertung nach dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) bzw. kann mit dem Börsenkurs übereinstimmen (§ 11 Abs. 1 BewG).

[Anschluss S. E 601]

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3:
Bewertung von Verbindlichkeiten**

Autor: Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young,
Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3

Schrifttum: BACHEM, Bewertung von überverzinslichen Geldleistungsverbindlichkeiten, DStR 1999, 773; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; WEBER-GRELLET, Die Gewinnermittlungsvorschriften des StEntG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972.

I. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3

1125

Abs. 1 Nr. 3 gilt nach dem Wortlaut für alle privatrechl. und öffentlich-rechl. Verbindlichkeiten, gleichgültig ob ein Geldbetrag oder ein Sachwert geschuldet wird (zu Sachwertdarlehen s. Anm. 1155) oder ob es sich um Schulden in Inlands- oder Auslandswährung (zu letzteren s. Anm. 26 ff., 1155) handelt.

Nicht anwendbar ist Abs. 1 Nr. 3 auf

► *Rechnungsabgrenzungsposten:* Sie sind keine Verbindlichkeiten, sondern bilanzielle Hilfsmittel zur richtigen zeitlichen Abgrenzung von Einnahmen (bzw. Ausgaben), die aber stl. keine Berücksichtigung finden; vgl. FG Köln v. 17.3.2003 – 13 K 7115/00, EFG 2005, 1179, nrkr.; BFH v. 29.11.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955; s. auch § 5 Anm. 1910 ff.

► *Rücklagen:* Sie sind Eigenkapital; auch sog. stfreie Rücklagen werden nicht nach Abs. 1 Nr. 3, sondern nach speziell für sie geltenden Bewertungsvorschriften bewertet (zu „Rücklagen für Ersatzbeschaffung“ s. § 5 Anm. 572 ff.; zu „Preissteigerungsrücklage“ s. § 5 Anm. 669 ff.).

► *Unverzinsliche Forderungen aus Gesellschafterdarlehen:* Eine analoge Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf unverzinsliche Darlehensforderungen bei kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen wird vom BFH abgelehnt (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; für die Anwendung eines Marktzinssatzes KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 457, aA HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511 [1515]; WEBER/GRELLET, DB 2000, 165 [168]; HOFFMANN, GmbHR 2005, 972 [973], zur Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf unverzinsliche eigenkapitalersetzende Darlehensverbindlichkeiten vgl. Anm. 1155).

Vorrangigkeit einer höheren Teilwertbewertung von Verbindlichkeiten: § 6 Abs. 1 Nr. 3 ist vorrangig gegenüber dem Ansatzverbot von Drohverlustrückstellungen nach § 5 Abs. 4a, sofern sich aufgrund von schwebenden Geschäften – zB wegen Überverzinslichkeit – ein höherer Teilwert einer Verbindlichkeit ergibt (vgl. BACHEM, DStR 1999, 773 f.).

Einstweilen frei.

1126–1127

II. Verhältnis zu anderen Bewertungsvorschriften

Es gelten die stl. Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 2 (Teilwert) und über diese das ab dem StEntG 1999/2000/2002 geltende strenge Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 1 Satz 4. Aus Vereinfachungsgründen können zur Ermittlung des Abzinsungsbetrags die Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG herangezogen werden (s. Anm. 1140).

§ 6a geht als speziellere Bewertungsvorschrift der Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a vor.

Ergänzend gelten auch die handelsrechtl. GoB (s. § 5 Anm. 61 ff.). Durch die für nach dem 31.12.1998 endende Wj. geltende Fassung des Abs. 1 Nr. 3 wird das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 durchbrochen, sofern die spezielle strechtl. Norm von der des § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB abweicht, da in diesen Fällen der sog. Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 eingreift.

1129 Einstweilen frei.

B. Bewertung von Verbindlichkeiten

Schrifttum: HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf, 2. Aufl. 1976 (Grunds.); HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung von Schuldnergewinnen bei Geldentwertung im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluss sowie in den verschiedenen Erhaltungskonzeptionen, in BAETGE/MOXTER/SCHNEIDER (Hrsg.), Bilanzfragen – Festschrift zum 65. Geburtstag von Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, 235; MOXTER, Fremdkapitalbewertung nach neuem Bilanzsteuerrecht, WPg 1984, 401; RODIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, Köln 1988; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; BALLWIESER, Zur Bedeutung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 2 HGB für Kapitalgesellschaften in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Festschrift für Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 45; GEIB/WIEDMANN, Zur Abzinsung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, WPg 1994, 369; MOXTER, Die BFH-Rechtsprechung zu den Wahrscheinlichkeitsschwellen bei Schulden, BB 1998, 2464; CATTELAENS, StEntG 1999/2000/2002: Teilwertabschreibung und Wertaufholung, DB 1999, 1185; DIETERLEN/HAUN, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des StEntG 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg 1999, 861; GROH, StEntG 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, DB 1999, 978; HERZIG/RIECK, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im StEntG, WPg 1999, 309; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; KORN/STRAHL, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 1999, 11964; SCHMITZ, StEntG 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; SCHARPF/LUTZ, Risikomanagement, Bilanzierung und Aufsicht von Finanzbeiräten, Stuttgart, 2. Aufl. 2000; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WACLAWIK, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung der Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht, StuB 2005, 618; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972; PAUS, Besteuerung fiktiver Gewinne bei kongruenter Rückdeckung von Pensionszusagen, FR 2005, 83; PAUS, Die „neue“

Abzinsung von Verbindlichkeiten, FR 2005, 1195; PITZKE, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, NWB 2005, F. 17, 1949; WARNKE, Verbindlichkeiten im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 185; REICHE, Personengesellschaften im Konzern – konzerninterne Finanzierungsmaßnahmen, StuB 2006, 666; THOMAS/MEISSNER, Strukturüberlegungen zur Akquisitionsfinanzierung unter dem Regime des § 8a KStG, BB 2006, 801; WASSERMEYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: Dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeiten – (Nicht-)Anwendung des BFH-Urteils I R 45/97, DStR 2007, 127; GROH, Fragen zum Abzinsungsgebot, DB 2007, 2275; HÖFER, Versorgungsverpflichtungen im Entwurf des BilMoG, BB 2007, 2795; HOMMEL, Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, BB 2007, 1556; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 209; STÜMPER/ENTENMANN, Ist das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf unverzinsliche Darlehen des GmbH-Gesellschafters an „seine“ GmbH anwendbar?, GmbR 2008, 312; BUCIEK, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; STADLER/BINDL, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung DB 2010, 862.

I. Grundlagen der Bewertung

1130

Begriff: Eine Verbindlichkeit ist anzunehmen, wenn eine rechtl. oder wirtschaftlich erzwingbare, nach Grund und Höhe feststehende Verpflichtung zu einer Leistung besteht (ähnlich HÜTTEMANN, HdJ, Abt. III/8 Rn. 4–6: Verpflichtung zu einer erzwingbaren und eindeutig quantifizierbaren Leistung, die eine wirtschaftliche Belastung bildet) und entsteht nach Erfüllen aller Tatbestandsmerkmale aus dem privatrechtl., aber auch aus dem öffentlich-rechtl. Schuldverhältnis, das sich aus Vertrag, Gesetz, Verordnung, aber auch Satzung ergeben kann.

Bilanzansatz: Ob eine Verbindlichkeit anzusetzen ist, richtet sich nach § 5; s. dazu § 5 Anm. 480–485.

Bewertung:

- ▶ *Abs. 1 Nr. 3* verlangt eine Bewertung der Verbindlichkeiten „unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2“.
- ▶ *Abs. 1 Nr. 2* verlangt bei den Aktiva eine Bewertung mit den AK oder dem voraussichtlich dauernden niedrigeren Teilwert. Die sinngemäße Anwendung dieser Bewertungsregeln auf Verbindlichkeiten bedeutet, dass entweder die AK oder ein höherer Erfüllungsbetrag (= höherer Teilwert) anzusetzen ist (s. Anm. 1138–1140). Der Teilwert kommt wegen des weiterhin geltenden Imparitätsprinzips nur dann in Betracht, wenn er voraussichtlich dauernd höher als der Nennbetrag ist.
- ▶ *Besonderheiten eines Geschäftszweigs:* Abs. 1 Nr. 3 ist so allg. gehalten, dass die Vorschrift für eine Bewertung, die den Besonderheiten eines Geschäftszweigs Rechnung trägt, Raum lässt (so BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 17 [22] betr. Disagio bei Hypothekenbanken).

II. Bewertung mit den Anschaffungskosten

1. Maßgeblichkeit des Erfüllungsbetrags (Nennbetrags)

1131

Abs. 1 Nr. 3 verlangt für die Bewertung von Verbindlichkeiten eine „sinngemäße“ Anwendung der in Nr. 2 enthaltenen Vorschriften. Jedoch enthält die Vor-

schrift keine Regelung darüber, wie die AK von Verbindlichkeiten festzustellen sind. Nach der neueren Rspr. des BFH ist deshalb Rückgriff auf die handelsrechtl. GoB zu nehmen. Unter AK wird daher der Erfüllungsbetrag, besonders also bei auf einen Geldbetrag lautenden Verbindlichkeiten der Nennbetrag der Verbindlichkeit (nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB: Rückzahlungsbetrag) verstanden (aA noch BFH v. 3.7.1964 – VI 262/63 U, BStBl. III 1965, 83).

Vgl. für Darlehensverbindlichkeiten BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802 (804); v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491; v. 23.6.1988 – IV R 139/86, BStBl. II 1988, 1001; für alle Geldverbindlichkeiten BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100; v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; für die Bewertung bei einer Emissionsberechtigung BMF v. 6.12.2005, BGBl. I 2005, 1578; zu den Voraussetzungen, wann eine Darlehensverbindlichkeit unter ihrem Nennwert angesetzt werden darf, BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, DStRE 2005, 1052; für die Bewertung abw. vom Nennwert im Insolvenzfall OFD Münster v. 21.10.2005, DStR 2005, 2079.

► *Erfüllungsbetrag* ist der Betrag, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufzuwenden ist. Das ist bei Geldleistungsverpflichtungen der Betrag der vom Stpfl. zu erbringenden Aufwendungen. Bei Sachleistungsverpflichtungen sind die dem Stpfl. entstehenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Diese sind jedoch idR dem Rückstellungsbereich zuzuordnen, da solche Verpflichtungen im Zeitpunkt ihrer Begr. wohl ihrer Höhe nach noch nicht bekannt sind. Dies zeigt auch die bisher zu diesem Komplex ergangene Rspr., zB BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788 mwN; v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 661; zu beachten ist hier die im Rückstellungsbereich seit dem Jahr 1999 bestehende Eingrenzung in Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b (Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten, Anm. 1174).

1132 2. Höchstwertprinzip

Die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 orientiert sich am Zweck der gesetzlichen Regelung. Die Bewertungsregeln des § 6 sollen verhindern, dass der Stpfl. sein Vermögen zu niedrig ausweist; die handelsrechtl. GoB, insbes. das Imparitätsprinzip, sollen jedoch weiterhin beachtet werden (s. § 5 Anm. 221). „Sinngemäße“ Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 bei Verbindlichkeiten bedeutet daher, dass bei einem höheren Teilwert entsprechend den handelsrechtl. GoB nicht mehr die AK, sondern der höhere (dauerhafte) Teilwert maßgebend ist (so schon BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525).

Beispiel: Liegen die AK der fremdfinanzierten WG unter dem Nennbetrag der Verbindlichkeit, ist die Verbindlichkeit selbst uE mit ihrem Nennbetrag zu bewerten. Entsprechend der handelsrechtl. Bewertungsvorschrift des § 253 Abs. 1 HGB, nach der Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag (= Erfüllungsbetrag, s. Anm. 1131) anzusetzen sind, sind auch Verbindlichkeiten, deren Ausgabebetrag geringer als der Rückzahlungsbetrag ist, mit dem Nennwert anzusetzen (§ 250 Abs. 3 HGB).

1133–1137 Einstweilen frei.

III. Bewertung mit dem Teilwert

1138 1. Teilwertbegriff bei der Bewertung von Verbindlichkeiten

Teilwert einer Verbindlichkeit ist derjenige Betrag, mit dem ein Erwerber des Betriebs sie im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den Betrieb berücksichtigt

würde. Er ist gleich dem Barwert oder sog. Zeitwert (vgl. BFH v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525; v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; GROH, DB 1999, 978).

Bei Entstehung einer Verbindlichkeit in Geld deckt sich der Teilwert regelmäßig mit ihrem Nennbetrag (s. zu dieser sog. Teilwertvermutung Anm. 587).

Zeitraumbezogene Unterscheidungen bei Folgebewertungen: Abs. 1 Nr. 3 führt zu einer unterschiedlichen Handhabung der Teilwertbewertung, je nachdem, ob Wj. zu betrachten sind, die vor dem 1.1.1999 oder nach dem 31.12.1998 enden:

► *Für nach dem 31.12.1998 endende Wj.* kommt eine Teilwerterhöhung nur für die Fälle in Betracht, in denen der Teilwert voraussichtlich dauernd über dem Nennbetrag liegt.

► *Für vor dem 1.1.1999 endende Wj.* kommt eine vom Nennbetrag abweichende Bewertung nur in Betracht bei Verbindlichkeiten, deren Teilwert über dem Nennbetrag liegt. Der Teilwert einer ungewöhnlich hoch verzinslichen Verbindlichkeit deckt sich im Zweifel zwar ebenfalls mit ihrem Nennbetrag, da die Vermutung besteht, dass auch ein Erwerber des Betriebs die Verbindlichkeit akzeptiert hätte, etwa wegen der besonderen Bedeutung der Kreditaufnahme für den Betrieb. Es kann auch sein, dass dem Nachteil der ungewöhnlich hohen Zinsen ein vom Gläubiger eingeräumter Vorteil gegenübersteht, den ein Erwerber ebenfalls in Anspruch nehmen würde (vgl. HÜTTEMANN, HdJ, Abt. III/8 Rn. 244). Der Teilwert liegt dagegen über dem Nennbetrag, wenn die Eingehung einer so hoch verzinslichen Verbindlichkeit eine Fehlmaßnahme (s. Anm. 599) bildet.

Zusammenhang mit der Bewertung beim Gläubiger? Die Bewertung einer Verbindlichkeit beim Schuldner ist nicht von der Bewertung der entsprechenden Forderung beim Gläubiger abhängig. Auch wenn der Gläubiger die Forderung ganz oder teilweise wertberichtigt, zB wegen drohender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, muss dieser sie in voller Höhe ausweisen.

Vgl. zur aufgegebenen korrespondierenden Bilanzierung bei Betriebsaufspaltung Anm. 943; zur Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf eigenkapitalersetzende Darlehen Anm. 1155; zur stl. Behandlung des Abzinsungsbetrags als Einlage bei einem unverzinslichen Darlehen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511 (1513); zur bilanzstrechtl. Behandlung von Darlehensvergaben im Konzern zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. REICHE, StuB 2006, 666; zu grenzüberschreitenden Darlehensvergaben im Konzern WASSERMEYER, DB 2006, 296; zum Missbrauchstatbestand des § 42 AO bei niedriger Verzinsung des Darlehens zwischen Nahestehenden im Konzernverbund Anm. 1148.

2. Höchstwertprinzip

Gemäß Abs. 1 Nr. 3 sind die Bewertungsregeln der Nr. 2 sinngemäß anzuwenden (aA BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, mit dem Hinweis, dass seine Rsp. zum abnutzbaren Anlagevermögen anzuwenden sei; dagegen mit guten Argumenten KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 6 Rn. 396). Bewertungsuntergrenze sind die AK. Der niedrigere Teilwert darf grds. nicht angesetzt werden. Der Ansatz eines höheren Teilwerts (Wahlrecht) ist nur dann heranzuziehen, wenn die Abweichung von den AK voraussichtlich dauernd ist (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482). Was bei Abs. 1 Nr. 2 daher über die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert bestimmt ist, gilt bei Verbindlichkeiten für die Bewertung mit dem höheren Teilwert (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 [361]; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; Ableitung aus dem Ablösebetrag der Verbindlichkeit). Nach Modifizierung des

1139

Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2 aF mW ab 2009 (vgl. § 5 Anm. 62) kann dieses stl. Wahlrecht bei Kaufleuten nach der Auffassung der Finanzverw. unabhängig von der Hbil. ausgeübt werden (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239 – Tz. 15; str.; zum Diskussionsstand s. Anm. 51 und KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 361). Darüber hinaus ist ein strenges Wertminderungsgebot zu beachten.

Voraussichtlich dauernde Wertänderung: Mit Wirkung für nach dem 31.12.1998 endende Wj. gilt eine beachtliche Abweichung der stl. Bewertungsregeln von denen des Handelsrechts. Nach Abs. 1 Nr. 2 darf der niedrigere – und damit nach Nr. 3 der höhere – Teilwert dann angesetzt werden, wenn er auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung – bei Verbindlichkeiten: Werterhöhung – beruht (zur Auslegung des Begriffs „dauernde Wertminderung“ s. BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, DStR 2006, 1311; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 – Tz. 3; aA DIETRICH, DStR 2000, 1629). Die Beweislast für eine dauernde Werterhöhung trifft den Stpfl. Darüber hinaus hat die Regelung die bisher bei verschiedenen Aktiva entsprechend handelsrechtl. Vorschriften geltenden unterschiedlich strengen Wertaufholungsverpflichtungen durch den Verweis in Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 auf Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 für die stl. Bewertung vereinheitlicht (vgl. Anm. 624 ff.). Den Stpfl. trifft für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, ein strenges Wertaufholungsgebot für sämtliche aktiven WG, wenn ihm der Nachweis eines weiterhin geringeren Teilwerts nicht gelingt (zur Nachweispflicht BFH v. 19.8.2009 – I R 1/09, BStBl. II 2010, 225). Dies gilt über den insoweit nicht eingeschränkten Verweis in Abs. 1 Nr. 3 auch für die Bewertung von Verbindlichkeiten (strenges Wertminderungsgebot), so dass die Verminderung eines höheren Teilwerts in den Folgejahren zu berücksichtigen ist (vgl. HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [386]; zur handelsrechtlichen Diskussion BALLWIESER, FS Forster, 1992, 45; zur stfreien Übergangsrücklage s. Anm. 1150).

1140 3. Kein Absinken unter Anschaffungskosten

Anschaffungskosten bilden die Untergrenze: Die Bewertung (mit den „Anschaffungskosten“, s. Anm. 1131), muss grds. beibehalten werden, da anderenfalls unzulässigerweise ein nicht verwirklichter Gewinn ausgewiesen werden würde (Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2; BFH v. 4.5.1977 – I 27/74, BStBl. II 1977, 802; v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747). Für die Berücksichtigung von Erl. oder Verzicht s. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 952.

Ausnahme: Ein Absinken unter die AK ist jedoch dann möglich, wenn mit „an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ eine Inanspruchnahme ausscheidet (BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 „Gutmünzen“; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470 „Spareinlagen“; v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 „Filmförderungskredit“: Verhältnis der Produktionskosten zu den Verwertungserlösen wie auch statistische Daten der Filmwirtschaft können Anhaltspunkt geben; MOXTER, BB 1998, 2464; MATHIAK, DStR 1989, 661; aA BMF v. 28.4.1997, BStBl. I 1997, 398).

- ▶ *Berücksichtigung der Verjährungseinrede:* BFH v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl. II 1993, 543.
- ▶ *Zum Einfluss einer Verhandlung am Bilanzstichtag über einen – später gewährten – Erlass:* BFH v. 17.11.1987 – VIII R 348/82, BStBl. II 1988, 430.
- ▶ *Zur Saldierung noch nicht verwirklichter Rückgriffsansprüche:* BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444.

Sinken des Teilwerts: Hat der Stpfl. wegen Anstiegs des Teilwerts der Verbindlichkeit eine Erhöhung des Teilwerts vorgenommen (s. Anm. 1139) und sinkt der Teilwert in den folgenden VZ wieder, muss der Stpfl. nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 den niedrigeren Teilwert ansetzen. Sinkt der Wert, weil der Stpfl. mit einer voll Einziehung der Schuld nicht mehr rechnen muss oder zu deren Erfüllung nicht mehr in der Lage ist, ist eine Minderung des Teilwerts nicht zulässig (BFH v. 3.9.2009 – IV R 17/07, BStBl. II 2010, 631). Gleiches gilt für Rangrücktritt (BFH v. 14.1.2010 – IV R 13/06, BFH/NV 2010, 1483, mwN); die ursprünglichen „Anschaffungskosten“ dürfen aber nicht unterschritten werden. Will der Stpfl. den höheren Teilwert des Vorjahres beibehalten, so trägt er für die Gründe (insbes. für das Kriterium „dauernd“ bei der Werterhöhung) die Feststellungslast. Zur gewinnneutralisierenden Übergangsrücklage s. Anm. 1150.

IV. Abzinsungsgebot

1. Verfassungsmäßigkeit der Abzinsung

1141

Der Zinsfuß iHv. 5,5 % unterliegt verfassungsrechtl. Bedenken (aA Nds. FG v. 18.4.2007 - 3 K 11463/05, BB 2007, 1550, rkr., best. durch BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98; v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177). Der Gesetzgeber ist bei Einf. des Abzinsungsgebots davon ausgegangen, dass ein Zinssatz iHv. 5,5 % angemessen ist und hatte die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3 den Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG angepasst. Angesichts des seit mehreren Jahren gesunkenen Zinsniveaus muss dieser festgelegte Zinssatz als überhöht angesehen werden (glA PAUS, FR 2005, 83). Als marktgerecht wird teilweise ein Zins von etwa 3–4 % gesehen (für das Jahr 2005 HOFFMANN, GmbHR 2005, 972), wobei allerdings von Stpfl. an Banken aus Risikogründen höhere Zinsen zu leisten sind. Der Zinssatz iHv. 5,5 % kann dazu führen, dass nicht erzielte und nicht erzielbare Gewinne ausgewiesen werden, wenn sich das Unternehmen günstiger finanzieren kann (vgl. dazu PRITZKE, NWB 2005, F. 17, 1949). Wenn der langfristige Marktzinssatz für eine längere Periode nicht unerheblich von 5,5 % abweicht, kann ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegen (vgl. HOMMEL, BB 2007, 1556, in Auseinandersetzung mit der Entsch. des Nds. FG v. 18.4.2007 – 3 K 11463/05, BB 2007, 1550, rkr.).

2. Abzinsung im Handelsrecht

1142

Handelsrechtlich ist eine Abzinsung grds. nur zulässig, wenn die Verbindlichkeit einen verdeckten Zinsanteil enthält (vgl. KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-Bil-Komm. VIII, § 253 HGB Rn. 63). Damit löst sich das StRcht vom Maßgeblichkeitsgrundsatz des Handelsrechts (§ 5 Abs. 1 Satz 1). Die Abweichung von den handelsrechtl. Grundsätzen ist aufgrund des stl. Bewertungsvorbehalts (§ 5 Abs. 6) jedoch zulässig. Für die Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen ab dem Wj. 2009 beinhaltet § 253 Abs. 2 HGB nunmehr ebenfalls eine Abzinsung von ungewissen Verbindlichkeiten. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich durch die Änderung des § 253 HGB aufgrund der besonderen Bewertungsvorschriften in Abs. 1 Nr. 3a jedoch nicht (abw. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, BB 2008, 209).

3. Behandlung unverzinslicher Verbindlichkeiten

a) Für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre

1143

Die Rspr. des BFH differenziert wie folgt:

Bei echter Unverzinslichkeit zieht der BFH bei Darlehensverbindlichkeiten den Nennbetrag (Erfüllungsbetrag) zur Bewertung heran.

Vgl. BFH v. 7.10.1997 – VIII R 84/94, BStBl. II 1998, 331; v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, DStRE 2005, 1052.

Bei formeller Unverzinslichkeit ist im Rückzahlungsbetrag ein verdeckter Zinsanteil enthalten, so dass die Rspr. eine Abzinsung und damit eine Barwertbetrachtung von Verbindlichkeiten unter aktiver Abgrenzung des Unterschiedsbetrags für erforderlich hält.

Vgl. BFH v. 25.2.1975 – VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; v. 7.7.1983 – IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753 (755), Gratifikation; v. 5.2.1987 – IV R 81/847, BStBl. II 1987, 845 (848); v. 12.12.1990 – I R 153/86, BStBl. II 1991, 479 (483); v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728; v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471. Differenzierend RÖDIN, Disagio, Diskont und Damnum im Einkommensteuerrecht, 1988, 34 ff., der unter Verweis auf die Beratungen des Rechtsausschusses des BT zum AktG 1965 (BTDrucks. 4/3296, 32) – § 156 AktG 1965 stellt die Vorgängervorschrift der §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB dar – darlegt, dass der aktive RAP nur bei tatsächlich vorverausgabtem Unterschiedsbetrag in Betracht komme. Stelle sich der Unterschied jedoch als laufzeitabhängige Überlassungsvergütung dar, so bestehe eine Regelungslücke in §§ 250 Abs. 3, 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, so dass deren Anwendungsbereich auf laufzeit- und kapitalunabhängige Überlassungsvergütungen reduziert werden müsse (Nettomethode). GLA KOZIKOWSKI/FISCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 64; GEIB/WIEDMANN, WPg 1994, 369 (373); aA ADS VI. § 253 HGB Rn. 82, die jedoch die Nettomethode bei Zero-Bonds (s. Anm. 1155) angewendet wissen wollen (ADS VI. § 253 HGB Rn. 86).

Formelle Unverzinslichkeit liegt – zumindest wirtschaftlich – insoweit nicht vor, als der Stpfl. dem Gläubiger anstelle von Zinsen andere Vorteile gewähren muss und dadurch wirtschaftlich belastet ist (vgl. BFH v. 9.7.1982 – III R 15/79, BStBl. II 1982, 639; v. 11.7.1980 – III B 3/80, BStBl. II 1980, 559, betr. öffentliche Wohnungsbaudarlehen; dazu auch BMF v. 23.8.1999, BStBl. I 1999, 818); s. auch Anm. 912.

1144 b) Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre

Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 verlangt nach der Bewertung iSd. Abs. 1 Nr. 2 eine Abzinsung von 5,5 %. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten, die vor dem 1.1.1999 entstanden sind, denn das Gesetz knüpft an das endende Wj. an (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 2). Die Abzinsung ist im Rahmen der sinngemäßen Bewertung der Nr. 2 durchzuführen. Dies führt dazu, dass jeweils der Nennwert (als Anschaffungskostenbetrag) und der höhere Teilwert abzuzinsen sind und dass anschließend das Höchstwertprinzip Anwendung findet.

Zur Gesellschafterfinanzierung s. Anm. 1155.

4. Berechnungsverfahren

1145 a) Grundsätze der Berechnung

Versicherungsmathematische Berechnungen: Bei der Abzinsung sind grds. finanz- oder versicherungsmathematische Grundsätze unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 % anzuwenden. Die FinVerw. lässt aber aus Vereinfachungsgründen die Anwendung der §§ 12–14 BewG zu.

Taggenaue Abzinsung: Nach hM ist taggenau abzuzinsen (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 456; aA PITZKE, NWB 2005, F. 17, 1949; WARNKE, EStB 2005, 185, für die Berechnung nach vollen Monaten). Das Kj. rechnet mit 360 Tagen, ein Monat mit 30 Tagen.

Vorrangigkeit der Schätzung der Laufzeit bei Fälligkeitsdarlehen: Steht am Bilanzstichtag der Rückzahlungszeitpunkt einer unverzinslichen Verbindlichkeit nicht fest, so ist vorrangig die Restlaufzeit zu schätzen (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Anwendung des § 13 Abs. 2 BewG: Liegen für eine objektive Schätzung der Restlaufzeit keine Anhaltspunkte vor, kann hilfsweise § 13 Abs. 2 BewG angewendet werden (FG München v. 20.6.2006 – 5 V 1675/06, nv., rkr.; FG Münster v. 9.7.2010 – 9 K 1213/09, EFG 2010, 2007). Danach ist der Bewertung des 9,3fachen des Jahreswerts einer Nutzung oder Leistung von unbestimmter Dauer zugrunde zu legen. Dieses Vorgehen erfordert eine Umrechnung auf eine fiktive Laufzeit. Für Tilgungsdarlehen (s. Anm. 1155) ergibt sich daher eine Laufzeit von zwölf Jahren, zehn Monaten und zwölf Tagen; für Fälligkeitsdarlehen entspricht dies einem Vervielfältiger iHv. 0,503 (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Zinsschranke: Gemäß § 4h Abs. 3 Satz 4 führen Abzinsungen unverzinslicher Verbindlichkeiten zu berücksichtigungspflichtigen Zinserträgen (so auch GROH, DB 2007, 2275/8; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, BB 2009, 2414/16; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 456; aA BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 – Tz. 27).

b) Anwendung des vereinfachten Verfahrens (§§ 12–14 BewG)

1146

Der Abzinsungsbetrag kann vereinfacht nach den Bewertungsregelungen der §§ 12–14 BewG ermittelt werden. Dem Stpfl. wird unter Anwendung des nach § 6 Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen Grundsatzes der Einzelbewertung insofern ein Wahlrecht für jeden einzelnen Sachverhalt eingeräumt.

Nach Auffassung der FinVerw. ist das vereinfachte Bewertungsverfahren für alle abzuzinsenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen maßgebend und daher an den nachfolgenden Bilanzstichtagen beizubehalten (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Maßgebender Vervielfältiger: Soweit der Stpfl. sich für das vereinfachte Bewertungsverfahren entscheidet, ist bei Fälligkeitsdarlehen die dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005 (BStBl. I 2005, 699) beigefügte Tabelle 2 maßgebend. Bei Tilgungsdarlehen ist hingegen Tabelle 3 anzuwenden (s. Anm. 1155). Der Vervielfältiger richtet sich hierbei nach der Laufzeit des Darlehens.

Vom Leben bestimmter Personen abhängige Laufzeit des Fälligkeitsdarlehens: Die mittlere Lebenserwartung der betreffenden Person ist ausschlaggebend für die Berechnung. Die jeweils mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/1988 nach dem Gebietsstand seit dem 3.10.1990 (Tabelle 6 zu § 12 BewG).

5. Ausnahmen vom Abzinsungsgebot

a) Kurzfristige Verbindlichkeiten

1147

Bei Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, ist keine Abzinsung vorzunehmen. Eine Laufzeit von weniger als zwölf Monaten ist anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit vor Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag vollständig getilgt ist. Das gilt nicht für Darlehen, die zwar rechtlich kurzfristig kündbar, tatsächlich aber auf eine langfristige Laufzeit angelegt sind (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478). Dagegen sind sog. Kettendarlehen, bei denen die vertragliche Laufzeit weniger als zwölf Monate beträgt, die Laufzeit aber spä-

ter verlängert wird, nicht abzuzinsen (FG Köln v. 12.2.2009 – 13 K 1570/06, EFG 2009, 969, rkr.; FG Köln v. 12.2.2009 – 13 K 1572/06, EFG 2009, 973, rkr.).

Änderung der Verhältnisse: Jedes Ereignis (zB neue vertragliche Vereinbarungen, Eintritt einer Bedingung), das die Verzinslichkeit beeinflusst, führt im folgenden Wj. zu einer Neubewertung der Verbindlichkeit (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Vorzeitige Rückzahlung eines Darlehens: Soweit der Schuldner vor dem Bilanzstichtag eine Sondertilgung vornehmen will und der Gläubiger zustimmt, ist die Gesamtverbindlichkeit aufzuteilen in einen Teil, dessen Rückführung kurzfristig geplant ist. Soweit für diesen Teil der Zwölf-Monatszeitraum nicht erfüllt ist, entfällt eine Abzinsung (HAPPE, StuB 2005, 618; abw. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699, das diesen Fall nicht regelt). Der restliche Betrag der Darlehensverbindlichkeit ist auf die Restlaufzeit abzuzinsen.

1148 b) Verzinsliche Verbindlichkeiten

Verzinsliche Darlehen sind nach dem Gesetzeswortlaut grds. von einer Abzinsung ausgeschlossen. Verzinsung bedeutet, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Gegenleistung für die Kapitalüberlassung erfolgt.

Gestaltungsmisbrauch: Die hM lehnt die Möglichkeit eines Umgehungstatbestands nach § 42 AO ab, selbst dann, wenn die vereinbarte Verzinsung „nahe 0 %“ geht (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; BFH v. 29.6.2009 – I B 57/09, BFH/NV 2009, 1804; offengelassen von BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; PAUS, FR 2005, 1195; THOMAS/MEISSNER, BB 2006, 801; aA noch BMF v. 23.8.1999, BStBl. I 1999, 818; WERNDL in KSM, § 6 Rn. D 33). Für die Annahme einer Verzinsung genügt daher jeder wirtschaftlicher Nachteil, der der Verbindlichkeit gegenübersteht.

Zeitweise Verzinsung: Die zeitweise Verzinsung einer Verbindlichkeit ist eine Verzinsung iSd. Abs. 1 Nr. 3 (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

Bedingte Verzinsung: Die Abzinsung soll nach Auffassung der FinVerw. unterbleiben, wenn die Bedingung eintritt, die die vertragliche Pflicht zur Zinszahlung auslöst. Bei Darlehen, die vor dem 1.6.2005 entstanden sind und deren Verzinsung von künftigen BV-Mehrungen abhängt, bestehe hingegen aus Vertrauensschutzgesichtspunkten die Vermutung, dass die Bedingung der Vermögensmehrung eintrete, da Gewerbetreibende stets mit Gewinnerzielungsabsicht tätig werden. Der Auffassung der FinVerw. kann uE zwar dahingehend gefolgt werden, dass das Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme künftiger Einnahmen maßgeblich ist, da sonst Gewerbetreibende stl. nicht anerkannt werden (§ 15 Abs. 2 Satz 1). Jedoch werden nur Altfälle bis zum 30.5.2005 von der Befreiung der Abzinsungspflicht erfasst. Dies stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsgebot iSd. Art. 3 Abs. 1 GG dar, da die Befreiung von der Abzinsungspflicht unabhängig vom Darlehensabschluss gelten muss (PITZKE, NWB 2005, F. 17, 1955).

Stundung: Die Vereinbarung einer Stundungsabrede führt nicht zur Abzinsung.

Andere wirtschaftliche Nachteile: In Einzelfällen können einer unverzinslichen Schuld anderweitige wirtschaftliche Nachteile gegenüberstehen, die den Vorteil der Unverzinslichkeit aufheben (zB Wohnungsbaudarlehen mit der Verpflichtung, an bestimmten Personenkreis zu vermieten, vgl. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699). Der wirtschaftliche Nachteil kann sehr gering sein, da eine

missbräuchliche Gestaltungsmöglichkeit durch niedrige Verzinsung nicht in Betracht kommt (s.o.; aA HAPPE, StuB 2005, 620).

Nichtzahlung vereinbarter Zinsen: rechtfertigt nicht ohne Weiteres die Annahme der Unverzinslichkeit (BFH v. 29.6.2009 – I B 57/09, BFH/NV 2009, 1804).

Spätere Vertragsänderung: bei anfänglich unverzinslichem Darlehen (FG Berlin-Brandenb. v. 6.1.2009 – 12 V 12283/07, EFG 2009, 564, rkr.; GROH, DB 2007, 2275).

Zweckbindung eines Darlehens begründet keine Verzinslichkeit (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478).

c) Anzahlungen oder Vorauszahlungen

1149

Diese Verbindlichkeiten wurden vom Abzinsungsgebot ausgenommen, weil die Kombination von Passivierung der Verpflichtung mit dem abgezinsten Wert und Aktivierung der Anzahlung oder Vorausleistung mit den AK zum Ausweis eines unrealisierten Gewinns geführt hätte (BTDrucks. 14/443, 23; CATTELAENS, DB 1999, 1185 [1187]). Diese Ausnahme folgt uE dem Gedanken der Vereinfachung der stl. Gewinnermittlung (Grundsatz der „materiality“, s. § 5 Anm. 224).

Zu Optionsprämien des Stillhalters als Anzahlung s. Anm. 1155.

V. Gewinnneutralisierende Rücklage für Altfälle

1150

Steuerfreie Übergangsrücklage: Abs. 1 Nr. 3 gilt für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, und damit auch für Verbindlichkeiten, die schon im vorangegangenen Wj. angesetzt worden sind (§ 52 Abs. 16 Satz 10). Der Verweis des Abs. 1 Nr. 3 auf das strikte Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 führt daher gerade in den Fällen der Verbindlichkeiten überwiegend zur ertragswirksamen Auflösung der über die AK hinaus bewerteten Positionen. Um den Übergang zur neuen Rechtslage abzumildern hat der Gesetzgeber den Stpfl. jedoch die Wahlmöglichkeit (... kann ...) gegeben, im Erstjahr – also dem ersten nach dem 31.12.1998 endenden Wj. – eine gewinnmindernde Rücklage iHv. 9/10 des aufzulösenden Werts zu bilden, die in den folgenden neun Wj. zu jeweils 1/9 gewinnerhöhend aufzulösen ist (§ 52 Abs. 16 Satz 10 idF vor BilMoG). Unklar ist aber, ob durch den Verweis auf die sinngemäße Anwendung der Nr. 2 die in § 52 Abs. 16 Satz 3 geregelte Übergangsrücklage für die Einf. des Wertaufholungsgebots sowie des Kriteriums der Dauerhaftigkeit der Wertminderung bei Teilwertabschreibungen nach § 52 Abs. 16 Satz 3 zur Anwendung kommt. Der Unterschied dieser beiden Rücklagen besteht im Auflösungszeitraum; während bei der Rücklage nach Satz 8 ein Zeitraum von neun Jahren vorgesehen ist, beträgt dieser im Satz 3 lediglich vier Jahre, was zur Folge hat, dass die Gewinnerhöhung aufgrund der Auflösung dieser Rücklagen schneller erfolgt. Da § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 nicht direkt, sondern nur indirekt über die sinngemäße Anwendung der neuen Nr. 2 geändert wurde, gilt § 52 Abs. 16 Satz 3 als *lex specialis* zu dessen Satz 11. Die Übergangsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10 idF vor BilMoG gilt daher nur für die Übergangsgewinne, die aus der Einf. des Abzinsungsgebots (Abs. 1 Nr. 3 Satz 2) resultieren (vgl. nun BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778, unter II.2.bb). Zur nachgeholten Abzinsung: BFH v. 25.8.2010 – I R 102/09, BStBl. II 2011, 169.

Tilgung bis auf geringen Restbetrag: Werden Verbindlichkeiten nicht vollständig, sondern nur bis auf einen geringen Restbetrag getilgt, ist die Restrücklage nicht aufzulösen, da die Verbindlichkeit nicht aus dem BV ausgeschlossen ist. Die FinVerw. (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699) sieht darin eine Missbrauchsgestaltung iSd. § 42 AO, wenn die Verbindlichkeit nur deshalb nicht vollständig getilgt wurde, um die gewinnerhöhende Auflösung der verbleibenden Rücklage zu vermeiden.

Problem der formellen Maßgeblichkeit bis zum BilMoG: § 5 Abs. 1 Satz 2 aF verpflichtete den Stpfl. bei der Inanspruchnahme stl. Wahlrechte iVm. §§ 247 Abs. 3, 273 HGB aF zur Übernahme in die HBil., sofern ein identisches handels- und strechtl. Wahlrecht bestand (s. § 5 Anm. 63). Es drohte daher im Fall der Bildung einer streifen Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 11 ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. (vgl. HERZIG/RIECK, WPg 1999, 309). Da die Gewinnrealisierung – wegen der fehlenden Abwertung der Verbindlichkeit – in der HBil. jedoch nicht nachvollzogen wird, besteht in der HBil. schon ein Passivposten in voller Höhe (vgl. dazu DIETERLEN/HAUN, BB 1999, 2020 [2023]). Aufgrund der schon bestehenden Passivierung bestand in der HBil. keine Möglichkeit zur Bildung eines handelsrechtl. Sonderpostens mit Rücklageanteil (nach §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB aF).

Vgl. FELB, WPg 1999, 861 (870); SCHMITZ, DB 1999, 1974; WACLAWIK, DB 2000, 338; BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372 (375 – Tz. 37); zu ähnlich gelagerten Fällen s. OFD Düss. v. 8.8.1974, WPg. 1974, 535 betr. Rücklage nach § 6b und BMF v. 29.3.1983, StEK EStG § 6a Nr. 120 betr. Erhöhung des Zinsfußes bei Pensionsrückstellungen.

1151–1154 Einstweilen frei.

1155 C. Schluss-ABC zur Bewertung von Verbindlichkeiten

Schrifttum: LINDEINER-WILDAU, Auswirkungen einer indexbezogenen Wertsicherungsklausel auf die Passivierung langfristiger Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz, DB 1977, 132; MAASSEN, Anm. zu BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, FR 1977, 280; SCHNEIDER/SCHLUND/HAAAS, Kapitalisierungs- und Verrentungstabellen, 1977; MITTELBACH, Bilanzierung von Krediten und Kreditbeschaffungskosten, StBp. 1978, 81; MITTELBACH, Wertsicherungsklauseln in Zivil- und StRecht, Ludwigshafen, 4. Aufl. 1980; LITTMANN, Passivierung, wenn Darlehen in Form einer Leibrente zurückzuzahlen ist, DStR 1980, 600; REICHEL, Die Auswirkung von Wertsicherungsklauseln bei Leibrenten und Kaufpreistraten auf die Anschaffungskosten, BB 1983, 1072; MOXTER, Fremdkapitalbewertung nach neuem Bilanzrecht, WPg 1984, 397; CLEMM, Abzinsung von Passiva, StBj. 1987/88, 71; ARNDT/MUHLER, Optionsanleihen im Ertragsteuerrecht, DB 1988, 2167; KROPP/WEISANG, Erfolgsneutrale Neubewertung von Schulden und Aufstockung abgezinster Rückstellungen im Jahresabschluss 1995 – für alle Kaufleute zulässig?, DB 1995, 2485; JANSEN/WREDE, Renten, Raten, Dauernde Lasten, Herne/Berlin, 12. Aufl. 1998; PLEWKA/SCHIMMELE, Die Behandlung des Emissionsdisagios in der Bilanz des Emittenten, DB 1998, 2494; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; PAUS, Passivierung der Verpflichtungen aus einem Optionsgeschäft, FR 2003, 1015; WEBER-GRELLET, Realisationszeitpunkt bei vereinnahmter Optionsprämie, FR 2003, 514; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 2005, Nr. 4, 1; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht, StuB 2005, 618; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und in der Steuerbilanz, BB 2005, 1895; MEIER/ORTMANN-BABEL, Bilanzierung von Emissionsrechten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz,

ZSteu. 2005, 224; PITZKE, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, NWB 2005, F. 17, 1949; WARNKE, Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, EStB 2005, 372; FINK, Rangrücktritt führt in der Regel nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, HFR 2006, 256; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; HAHNE/LIEPOLT, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillehalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; HÖFER, Bilanzierung und Bewertung der Nachfinanzierung der vom Pensions-Sicherungs-Verein zu sichernden Versorgungsanwartschaften, DStR 2006, 2227; HOFFMANN, Wertpapierleihe, StB 2006, 152; HÖFER, Bilanzierung und Bewertung der Nachfinanzierung der vom Pensions-Sicherungs-Verein zu sichernden Versorgungsanwartschaft, DStR 2006, 2227; HOFFMANN/LÜDENBACH, Die Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten im Rechtsvergleich, DB 2006, 57; RÄTKE, Rangrücktritt und Teilwertabschreibung bei eigenkapitalersetzenden Darlehen an die Betriebskapitalgesellschaft, StuB 2006, 226; REICHE, Personengesellschaften im Konzern – konzerninterne Finanzierungsmaßnahmen, StuB 2006, 666; SULTANA/WILLEKE, Bilanzierung von Mezzanine-Kapital, StuB 2006, 220; THOMAS/MEISSNER, Strukturüberlegungen zur Akquisitionsfinanzierung unter dem Regime des § 8a KStG, BB 2006, 801; VISKORF, Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf Kaufpreisverbindlichkeiten – Aufwand aus Aufzinsung als nachträgliche Anschaffungskosten, DB 2006, 1231; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; ZIMMERMANN, Die Bilanzierung von Emissionsrechten in Informations- Handels- und Steuerbilanzen, StuB 2006, 369; HÖRETH/STELZER, Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende 2007, BB 2007, 2595; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597.

Betriebliche Versorgungsrenten: Die Rentenverpflichtung wird nicht passiviert, die Rentenleistungen bilden sofort abziehbare BA; s. § 5 Anm. 1337, zur Rückstellung von Pensionsverpflichtungen s. § 6a Anm. 10 ff.; zu Versorgungsanwartschaften des Pensions-Sicherungsvereins nach Änderung des Betriebsrentengesetzes HÖFER, DStR 2006, 2227.

Datum: Beträge sind durch Bildung eines aktiven RAP abzugrenzen und über die Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen (BFH v. 29.9.2006 – I R 46/05, BStBl. II 2009, 955).

Darlehen: Siehe „Fälligkeitsdarlehen“, „Tilgungsdarlehen“, „unverzinsliche eigenkapitalersetzende Darlehen“, zur Bewertung „Sachwertdarlehen“, bei Vereinbarung eines Rangrücktritts s. § 5 Anm. 485 „Rangrücktritt“.

Zur bilanzrechtl. Behandlung von Darlehensvergaben zwischen beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. s. REICHE, StuB 2006, 666.

Eiserne Verpachtung: Siehe § 5 Anm. 1400 ff. zur Betriebsverpachtung. Soweit der Schuldner verpflichtet ist, die gleiche Art, Menge und Güte zurück zu geben, liegt ein Sachwertdarlehen vor (s. „Sachwertdarlehen“).

Emissionsrechte: Unentgeltlich zugeteilte Emissionsrechte werden mit den AK und nicht mit ihrem Zeitwert angesetzt (BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047). Da die AK bei kostenloser Zuteilung einen Wert von Null aufweisen, kommt es faktisch zu keinem Ansatz der unentgeltlich zugeteilten Emissionsrechte (MEIER/ORTMANN-BABEL, ZSteu. 2005, 224 [226]). Bei der bilanztechnischen Behandlung der Rückgabeverpflichtung ist zu berücksichtigen, dass für Emissionsrechte, die zum Stichtag bereits vorhanden sind, an Stelle einer Rückstellung eine Verbindlichkeit angesetzt wird, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 3 iVm. Nr. 2 richtet (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, DB 2006, 61). Diese Verbindlichkeit ist mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der sich aus dem Wertansatz der aktivierten Emissionsrechte ergibt. Weisen die AK der eingesetzten Emissionsrechte einen Wert von Null auf, so ist die Verbindlichkeit ebenso mit

Null anzusetzen (zur Bewertung einer Rückstellung wegen nicht ausreichend vorhandenen Emissionsberechtigungen s. Anm. 1173).

Fälligkeitsdarlehen: Ein Fälligkeitsdarlehen liegt vor, wenn der geschuldete Betrag in einer Summe zu begleichen ist. Für die Bewertung ist grds. der vereinbarte Rückzahlungszeitpunkt maßgebend. Ist nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen, dass die Rückzahlung voraussichtlich zu einem anderen Zeitpunkt erfolgt, ist dieser zu berücksichtigen. Ist am Bilanzstichtag der Rückzahlungszeitpunkt der Verbindlichkeit ungewiss, ist für Fälligkeitsdarlehen die Restlaufzeit grds. zu schätzen (s. Anm. 1145). Soweit der Stpfl. sich für das vereinfachte Bewertungsverfahren entscheidet, wird ein Zinssatz von 5,5 % zu Grunde gelegt. Bei der Berechnung des Gegenwartswerts wird auf die Abzinstafel, die zu § 12 BewG veröffentlicht wurde, zurückgegriffen.

Beispiel: Die Kaiser-GmbH bilanziert am 31.12.2007 ein unverzinsliches Darlehen über 1 000 000 €. Der Schuldsaldo ist am 31.12.2010 zurückzuzahlen. Die Laufzeit beträgt daher drei Jahre. Nach der Tabelle 2 zum BMF-Schreiben wird ein Vervielfältiger von 0,852 für drei Jahre angewandt. Dieser Vervielfältiger wird mit dem Darlehensbetrag multipliziert, so dass sich ein abgezinster Betrag iHv. 852 000 € ergibt, der als Verbindlichkeit zu bilanzieren ist.

Fremdwährungsverbindlichkeiten: (Zum Begriff vgl. Anm. 26 ff.) Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten bestimmt sich der Bilanzansatz grds. nach dem Kurswert bei Entstehung der Verbindlichkeit (BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06 BStBl. II 2009, 778; Darlehensaufnahme). Sinkt der Kurs, verbleibt es bei dem bisherigen Ansatz. Ein Währungsgewinn ist erst auszuweisen, wenn er sich durch Zahlung realisiert hat. Eine Teilwertzuschreibung (negative Teilwertabschreibung) ist nach Abs. 1 Nr. 3 nur zulässig, wenn der am Stichtag bestehende höhere Kurswert voraussichtlich von Dauer ist. Das ist dann der Fall, wenn der Wechselkurs nachhaltig erhöht wird und der Stpfl. dies nachweist (FG Hamb. v. 27.6.2006 – 7 K 296/04, EFG 2007, 111, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 12.12.2005 – 5 K 249/05, EFG 2006, 298, rkr.). Die FinVerw. und die hM in Rspr. und Schrifttum unterscheiden zwischen Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken, und Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs (BMF v. 12.8.2002, BStBl. I 2002, 793; BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; WARNKE, EStB 2005, 372; krit. mit guten Argumenten KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 371 mwN). § 256a Satz 2 HGB (Realisierung von Währungsgewinnen bei Restlaufzeit bis zu einem Jahr) gilt nicht für die StBil. Verbindlichkeiten, die das Betriebskapital auf Dauer verstärken, sind wie WG des Anlagevermögens zu bewerten. Eine Teilwerterhöhung kommt bei üblichen Wechselkursschwankungen nicht in Betracht (BFH v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778), denn dann ist noch nicht ernsthaft damit zu rechnen, dass die Werterhöhung voraussichtlich dauerhaft iSd. Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 1 Nr. 2 sein wird. Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs können höher bewertet werden, da sie im Regelfall nur kurzfristig dem Unternehmen dienen und sich daher – anders als bei langfristigen Verbindlichkeiten – nicht mehr im Laufe der Jahre ausgleichen. Je kürzer die Restlaufzeit der Verbindlichkeit, desto geringere Anforderungen sind an eine dauernde Wertänderung zu stellen. Bei Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs ist zunächst vom Devisenkurs am Bilanzstichtag auszugehen. Ein gestiegener Devisenkurs ist in der Folgezeit bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. zu überwachen. Eine Erhöhung der Fremdwährungsverbindlichkeit wird aber mit stl. Wirkung anerkannt, wenn sich die Kurserhöhung am Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der HBil. bestätigt. Eine Teilwerterhöhung ist dann möglich.

Gesellschafterfinanzierung iSd. § 8a KStG nF: Die Neuregelung des § 8a KStG iVm. § 4h EStG idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ersetzt die bisherige Regelung vollständig. Anders als § 8a KStG aF erfasst die Zinsschranke jede Art der Fremdfinanzierung unabhängig von der Person des Darlehensgebers. Zinsen, die aufgrund ihrer Eigenschaft als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben, fallen aus dem sachlichen Anwendungsbereich des § 8a KStG nF heraus (KÖHLER, DStR 2007, 597). Die Aufzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führt daher zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen iSd. Zinsschranke (§ 4h Abs. 3 Satz 4). Auf- und Abzinsung folgen dabei bilanzstl. Regeln. Ausnahmen von der Zinsschranke sind jedoch Zinserträge und -aufwendungen anlässlich der erstmaligen Bewertung von Verbindlichkeiten und Kapitalforderungen (Abzinsung); zu § 8a KStG aF vgl. BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593; vgl. auch THOMAS/MEISSNER, BB 2006, 801, zu den stl. Folgen von Darlehensvergaben zwischen Tochter- und Muttergesellschaft.

Gewinn- und umsatzabhängige Verbindlichkeiten: Bis zur Einf. des § 5 Abs. 2a durch das StBerG 1999 wurde nach stRspr. die Bewertung von sog. haftungslosen Darlehen mit dem voraussichtlichen (bestimmbaren) Erfüllungsbetrag angesetzt (zuletzt BFH/NV 10, 1483).

Leibrenten sind handelsrechtl. mit dem Barwert zu bewerten (ab 2010 nach § 253 Abs. 2 Sätze 1, 3 HGB mit dem durchschn. Marktzins der letzten sieben Jahre). Die abgezinsten Rentenverbindlichkeit weist lediglich den über die Laufzeit fälligen Rückzahlungsbetrag, das Rentenstammrecht aus. Dies gilt über die Maßgeblichkeit auch für die stl. Bewertung, vorausgesetzt, sie ist überhaupt anzusetzen (zu Versorgungsrenten s.u.) und es greifen keine Sonderregelungen (zB § 6a) ein. Es ist gleichgültig, ob der Stpfl. eine bereits bestehende Rentenverpflichtung übernimmt oder sie erst begründet. In beiden Fällen ist die Verpflichtung mit ihrem Barwert zu bewerten (RFH v. 2.8.1939, RStBl. 1939, 1038; BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491: Teilwert, das ist der Barwert).

► *Ermittlung des Barwerts nach Abs. 1 Nr. 3 und Bewertung nach § 14 BewG iVm. Anl. 9 zum BewG* (s. Anm. 1146): Die Rspr. des BFH war bisher uneinheitlich zum anzusetzenden Zinssatz:

▷ *Längere Laufzeit der Verbindlichkeit:* Zugrundelegen eines voraussichtlich mittleren Zinssatzes; auch aus Gründen der Vorsicht müsse er eher niedriger als zu hoch gewählt werden (so BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; v. 12.3.1964 – IV 456/61 U, BStBl. III 1964, 525, betr. Gewinnbeteiligung von ArbN: 5,5 % als vom ArbG ersparte Zinsen; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/63, BFH/NV 2002, 10 [13]; v. 5.6.2002 – X R 1/00, BFH/NV 2002, 1438).

▷ *Bewertungsrechtlicher Regelzins:* Für 5,5 % „grds. in Anlehnung an die Vorschriften des BewG“ BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491, jedoch nicht für Leibrenten als Gegenleistung für die Hingabe eines Geldbetrags. Entscheidungen, in denen die Vorschriften des BewG als maßgeblich bezeichnet werden: BFH v. 20.11.1969 – IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309; danach kommt ein höherer Satz als 5,5 % nur bei Vorliegen besonderer Umstände in Betracht, zB bei besonderer Kurzfristigkeit der Leibrente; BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109, mwN; v. 11.12.1986 – IV R

222/84, BStBl. II 1987, 553; v. 5.6.2002 – X R 1/00, BFH/NV 2002, 1438 (1440) mwN: mittlerer Satz von 5,5 %.

- ▷ *Stellungnahme:* Aufgrund der inzwischen erfolgten gesetzlichen Normierung ist seit dem StEntlG 1999/2000/2002 bei Abzinsung grds. von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 443). Nach BFH v. 2.5.2001 – VIII R 64/93 (BFH/NV 2002, 10 [13]) kommt bei langfristigen Verbindlichkeiten „nur die Wahl eines mittleren Zinssatzes in Betracht“, für den Abs. 1 Nr. 3 sowie die allgemeinen Vorschriften des BewG eine gesetzliche Normierung (als Schätzungsmaßstab) festschreibt. Ein abweichender langfristiger Zinssatz kommt daher nur in Ausnahmefällen in Betracht (zB bei ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen).
- ▶ *Schätzung der Laufzeit:* s. Anm. 1145, 1146. Der Barwert der Rente ist ein objektiver Wert; dh., unrichtige Vorstellungen der Beteiligten über seine Höhe (zB wegen Anwendung einer veralteten Sterbetafel, eines überhöhten Zinssatzes) müssen unberücksichtigt bleiben.
- ▶ *Bedeutung einer Gegenleistung für die erstmalige Bewertung:* Soweit die Verpflichtung gegen Empfang eines anderen WG als Geld oder gegen Empfang einer Leistung erfolgt, entsprechen die AK des WG immer dem Barwert der Rentenverpflichtung (zuzüglich sonstiger Gegenleistungen); BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (493); v. 2.5.2001 – VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10 (12).
- ▶ *Leibrentenverpflichtung gegen Geld:* Nach BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491, besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass sich der Barwert der Leibrentenverpflichtung mit dem erhaltenen Geldbetrag deckt. Die Verpflichtung ist uE jedoch bei einer Festschreibung des Zinssatzes mit dem versicherungsmathematisch ermittelten Barwert zu bewerten. Dieser kann – abhängig von den Bezugsgrößen – vom Geldbetrag abweichen.
- ▶ *Höherer Barwert:* Die Verpflichtung ist – wegen eines festgeschriebenen Zinsfußes auch voraussichtlich dauernd – immer mit dem höheren Barwert zu bewerten (Teilwertzuschreibung wegen Fehlkalkulation).
- ▶ *Niedrigerer Barwert:* Beruht der Unterschied auf außerbetrieblichen Gründen, so ist mit dem Barwert zu bewerten und der Unterschied als Einlage zu behandeln. Beruht der Unterschied auf betrieblichen Gründen, ist der Gewinn noch nicht endgültig verwirklicht, da die Rente länger als geschätzt laufen kann; er wird damit erst während der Laufzeit der Rente zeitanteilig verwirklicht.
- ▷ *Spätere Bewertung:* s.o., keine buchhalterischen Auflösung, s. § 5 Anm. 1324.
- ▷ *Änderung der statistischen Lebenserwartung:* Die Neubewertung hat auch die Neufassung der Sterbetafeln zu berücksichtigen, wenn die Parteien die Barwertberechnung an diese statistisch angelehnt haben. Die Berücksichtigung der aktuellen Statistiken erfasst allein das sich ändernde Rentenwagnis beim Verpflichteten.
- ▷ *Einfluss auf die Anschaffungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts:* Änderung hängt nicht mehr mit der Anschaffung zusammen, sondern beruht auf dem Rentenwagnis und bildet einen selbständigen Vorgang (BFH v. 2.2.1967 – IV 246/64, BStBl. III 1967, 366; v. 5.2.1969 – I R 21/66, BStBl. II 1969, 334; v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51; v. 23.5.1991 – IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796; s. auch Anm. 288; § 5 Anm. 1378).

Mezzanine Kapital (vgl. SULTANA/WILLEKE, StuB 2006, 220; GOHLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 2005, Nr. 4, 1) ist ein Sammelbegriff der strukturierten Finanzierung und ordnet bestimmte Finanz-

formen als Mischformen zwischen Eigen- (Equity Mezzanine) und Fremdkapital (Debt Mezzanine) ein. Diese Finanzierungsform wird gewählt, wenn Kapital aus bilanzieller Sicht wirtschaftlich weiterhin dem Eigenkapital zugerechnet werden soll (SULTANA/WILLEKE, StuB 2006, 220; HÖRETH/STELZER, BB 2007, 2595 [2596]). Wird Mezzanine-Kapital als Fremdkapital qualifiziert, ist es als Verbindlichkeit auszuweisen. Fremdkapitalcharakter haben ua. Nachrangdarlehen, partiarische Darlehen, sowie Verkäufendarlehen (GOHLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 2005, Nr. 4, 1 [23]). Soweit diese Darlehen unverzinslich gewährt werden, findet das Abzinsungsgebot des Abs. 1 Nr. 3 Anwendung (aA wohl RÄTKE, StuB 2006, 226 [230]), der die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3 auf klassisches Fremdkapital beschränkt).

Nebenkosten: Die stl. Behandlung der Nebenkosten unterscheidet sich danach, wofür diese Aufwendungen geschuldet werden: Nebenkosten, die der Stpfl. für die Eingehung einer Darlehensverbindlichkeit an Dritte aufwendet (zB Vermittlungsprovision) bzw. die sich nicht unmittelbar auf die Konditionen des Darlehens und seine Laufzeit auswirken, dürfen nach den auch stl. maßgebenden handelsrechtl. GoB weder als AK der Darlehensverbindlichkeit eines immateriellen WG noch als RAP aktiviert werden (BFH v. 4.3.1976 – IV R 78/72, BStBl. II 1977, 380; v. 4.5.1977 – I R 27/74, BStBl. II 1977, 802; MAASSEN, FR 1977, 280; MITTELBACH, StBp. 1978, 81; s. § 5 Anm. 1966). Nebenkosten, die der Stpfl. für die Eingehung einer Darlehensverbindlichkeit an den Darlehensgläubiger zu leisten hat, sind aktivisch abzugrenzen (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262), s. § 5 Anm. 1966. Bearbeitungsgebühren für eine Bürgschaft, die ein Dritter zugunsten des Stpfl. anlässlich der Darlehensgewährung übernimmt, sind ebenfalls aktiv abzugrenzen, da sie für eine bestimmte Zeit, nämlich die Dauer der Bürgschaft, vom Darlehensschuldner selbst vorausgezahlt werden (BFH v. 19.1.1978 – IV R 153/72, BStBl. II 1978, 262).

Öffentliche rechtliche Verbindlichkeiten sind grds. zu passivieren und abzuzinsen. Dies setzt voraus, dass die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist und auf ein bestimmtes Handeln innerhalb eines Zeitraums abzielt. Diese Voraussetzungen werden regelmäßig bei Erl. einer behördlichen Verfügung oder bei Abschluss einer entsprechenden verwaltungsrechtl. Vereinbarung vorliegen (BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482). An die Verletzung von Verpflichtungen sind Sanktionen zu knüpfen, so dass sich der Stpfl. der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (BFH v. 8.11.2000 – I R 6/96, BStBl. II 2001, 570). Der Schuldner muss mit seiner Inanspruchnahme ernsthaft rechnen. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zu ihrer Passivierung nicht aus (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 14/92, BStBl. II 1993, 891).

Optionsprämien: Die Verpflichtung des Stillhalters, auf Verlangen des Optionsberechtigten innerhalb der Optionsfrist den Optionsgegenstand zu kaufen oder zu verkaufen, ist eine Verbindlichkeit (BFH v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126; aA PAUS, FR 2003, 1015, der eine Rückstellung annimmt), die aber im Regelfall nicht abzuzinsen ist (WEBER-GRELLET, FR 2003, 514; aA PAUS, FR 2003, 1015). Bei der Berechnung von Optionsprämien wird überwiegend eine Verzinsung mit einbezogen, zumindest aber die Zahlung von Optionsprämien ist bei Abschluss des Geschäfts als Anzahlung oder VorausZ (s. Anm. 1149) anzusehen (HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1333).

Rentenverpflichtungen als verdeckte Gewinnausschüttung: Zu Pensionszusagen als vGA s. § 6a Anm. 26.

Sachwertdarlehen/Sachwertschulden: Im Regelfall gründet sich das Sachwertdarlehen auf einen Tausch. Es ist daher festzustellen, ob dadurch eine Gewinnrealisierung erfolgt oder ob eine gewinnneutrale Auswirkung besteht. Im ersten Fall erfolgt die Bewertung mit dem gemeinen Wert, ansonsten bleibt es beim Buchwertansatz der übernommenen WG. Soweit der Schuldner wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist:

► *Erstbewertung mit den Anschaffungskosten:* „Sachwertdarlehen“ (RFH v. 26.1.1937, RStBl. 1937, 503; BFH v. 30.11.1965 – I 70/60 S, BStBl. III 1966, 51; v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717 [720] unter 4.; v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391).

► *Folgebewertung mit dem Buchwert* bzw. seit Geltung der Änderungen des StEntG 1999/2000/2002 mit dem gemeinen Wert des mit der Sachwertschuld in Bezug gesetzten Aktivvermögens (BFH v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138; v. 6.12.1984 – IV R 212/82, BStBl. II 1985, 391) bzw. den AK neu erworbener WG (BFH v. 13.1.1959 – I 44/57 U, BStBl. III 1959, 197; v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700 [Wertermittlungsidentität bei Betriebsaufspaltung]; v. 5.5.1976 – I R 166/74, BStBl. II 1976, 717; v. 16.11.1978 – IV R 160/74, BStBl. II 1979, 138 [142]).

► *Steigende Anschaffungskosten:* zu berücksichtigen bei neu erworbenen WG bzw. bei zum Bilanzstichtag fehlenden WG. Dies gilt nach Maßgabe der nach dem StEntG 1999/2000/2002 geltenden Rechtslage jedoch nur dann, wenn die Wiederbeschaffungskosten voraussichtlich dauernd steigen (Ausweis eines noch nicht verwirklichten Verlusts; Abs. 1 Nr. 3 und 2).

► *Sinkende Anschaffungskosten:* Der Stpfl. kann – ab Wirkung des StEntG 1999/2000/2002 muss er – diesem Umstand bei der Bewertung der Verbindlichkeit folgen, aber äußerstenfalls bis zur ursprünglichen Bewertung (Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 2 Satz 3). Ein darüber hinausgehender Gewinn aus gesunkenen Preisen wird erst bei der Rückgabe verwirklicht.

Soweit der Schuldner kein wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, kommen die Grundsätze der Rückstellungsbildung zur Anwendung. Im Übrigen greift die Abzinsungsverpflichtung des Abs. 1 Nr. 3., da Abs. 1 Nr. 3 bei der Abzinsung nicht zwischen Geld- und Sachleistungsverbindlichkeiten unterscheidet (glA HOFFMANN, GmbH 1999, 380 [386]).

Schuldübernahme: Übernimmt der Stpfl. eine bereits bestehende Verbindlichkeit (§ 414 BGB), so ist sie mit dem Betrag oder gemeinen Wert zu bewerten, den der Stpfl. zu ihrer Tilgung aufwenden muss. Erfolgt die Übernahme durch Hingabe anderer WG als Geld (Tausch), so ist nach Abs. 6 Satz 1 der gemeine Wert der hingegebenen WG maßgebend. Kann der Stpfl. eine Geldschuld durch Hingabe anderer WG als Geld erfüllen und liegt der gemeine Wert der WG zur Zeit der Übernahme der Verbindlichkeit unter ihrem Nennbetrag, so ist die Verbindlichkeit ebenfalls mit dem gemeinen Wert der WG zu bewerten, weil der Stpfl. für die Tilgung der Verbindlichkeit voraussichtlich nicht mehr aufzuwenden braucht (RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 357). Dies entspricht ebenfalls den Regelungen des Tauschs (Abs. 6 Satz 1). Die Bewertung mit dem niedrigeren gemeinen Wert der WG gilt auch dann, wenn die Verbindlichkeit mit ihrem höheren Nennwert auf einen Kaufpreis angerechnet worden ist (RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 357). Ein späterer Preisanstieg muss gewinnerhöhend durch Teilwertzuschreibung berücksichtigt werden (s. Anm. 1139 f.). Das strenge Wertaufholungsgebot nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, das für Verbindlichkeiten über die Verweisung der Nr. 3 auf die Nr. 2 in umgekehrtem Maße gilt (s.

Anm. 1139), kann hier erst dann eingreifen, wenn der Nennbetrag der Verbindlichkeit infolge der Preissteigerungen der hinzugebenden WG überschritten wird. Erst zu diesem Zeitpunkt gilt die Beibehaltung des Teilwerts unter der Bedingung der dauernden Werterhöhung.

Tilgungsdarlehen ist dann anzunehmen, wenn im Gegensatz zum Fälligkeitsdarlehen die Rückzahlung nicht in einem Betrag, sondern in mehreren Beträgen erfolgt. Für die Bewertung ist die Restlaufzeit am Bilanzstichtag maßgebend. Die Restlaufzeit endet mit Fälligkeit der letzten Rate. Die Laufzeit ist taggenau zu berechnen (s. Anm. 1145). Bei der Berechnung des Betrags der Verbindlichkeit wird vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise ausgegangen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 BewG). Die Jahresleistungen sind stets in der Jahresmitte anzusetzen, und unterjährig ist eine lineare Abzinsung zu berücksichtigen. Die Summe der Zahlungen ist hierbei der Jahreswert. Auf die Abzinsungstafel, die zu § 12 BewG veröffentlicht wurde und die dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005 (BStBl. I 2005, 699) als Tabelle 3 beigelegt wurde, wird insoweit verwiesen.

Beispiel: Die König-GmbH will einem ausscheidenden Geschäftsführer Abfindungszahlungen iHv. 300 000 € leisten. Der Betrag soll in gleichmäßigen Raten à 100 000 € in drei Jahren getilgt sein. Beginn der Zahlung ist der 31.12.2007, Laufzeit bis zum 31.12.2009. Nach der Tabelle 3 zum BMF-Schreiben wird für drei Jahre ein Vervielfältiger von 2,772 angewandt, der mit dem zu zahlenden Jahresbetrag iHv. 100 000 € zu multiplizieren ist, so dass sich ein zu bilanzierender Jahresbetrag iHv. 277 200 € ergibt.

► *Tilgungsdarlehen mit ungleichen Jahresraten:* Hierbei wird unter Zugrundelegung der vereinfachten Berechnung des Abzinsungsbetrags nach §§ 12–14 BewG der Durchschnitt der verbleibenden Zahlungsraten unter Berücksichtigung der jeweils maßgebenden Restlaufzeit ermittelt und mit dem entsprechenden Vervielfältiger multipliziert (PRITZKE, NWB 2005, F. 17, 1949 [1953]; aA HAPPE, StuB 2005, 618 [624], für die Aufspaltung des Gesamtbetrags in Teilbeträge).

Unbestimmte Höhe der Verbindlichkeit: Der Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit ist zu schätzen. Erwirbt der Stpfl. zB einen Betrieb gegen die Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen und ist deren Höhe schwer zu schätzen, so kann die Verbindlichkeit mit dem gemeinen Wert der erworbenen WG gleichgesetzt werden (vgl. BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884, zur Bewertung beim Erwerber). Der Erfüllungsbetrag der Bierbezugsverpflichtung eines Gastwirts deckt sich im Zweifel mit dem gemeinen Wert der für die Eingehung der Verpflichtung erhaltenen WG.

Unverzinsliche eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen: Das Abzinsungsgebot findet nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3 auf eigenkapitalersetzende Darlehensverbindlichkeiten Anwendung. Dies sieht auch die nunmehr einhellige Rspr. bei KapGes. so (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 478; v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; v. 25.8.2010 – I R 102/09, BStBl. II 2011, 169, mwN). Der erste Senat hat sich in seinem Ur. v. 6.10.2009 (I R 4/08, BStBl. II 2010, 478) auch mit der Rspr. des IV Senats (v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618) auseinandergesetzt und die vom IV. Senat ins Spiel gebrachte teleologische Reduktion mit dem Argument abgelehnt, eigenkapitalersetzende Darlehen seien stl. wie zivilrechtl. als Fremdkapital anzusehen.

Verbindlichkeiten bei Versicherungsunternehmen: Bei VU ist für nach dem 31.12.1994 beginnende Wj. eine Durchschnittsbewertung der Verbindlichkeiten erlaubt (§ 240 Abs. 4 HGB); zur handelsrechtl. Behandlung KROPP/WEISANG, DB 1995, 2485; zur Pauschalbewertung BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 (362).

Verbindlichkeiten gegenüber typisch stillen Gesellschaftern: Zum Begriff s. § 20 Anm. 144 f.

► *Einlage des stillen Gesellschafters:* Die Verpflichtung des Stpfl. zur Rückzahlung der Einlage ist mit dem Nennbetrag zu bewerten.

Zur Bewertung bei ungewöhnlich hoch rentierenden stillen Beteiligung s. Anm. 1138. In der vertraglich vereinbarten prozentualen Beteiligung am Ergebnis kann wegen der Verlustbeteiligung keine Verzinsungsregelung gesehen werden. Daher sind diese Verbindlichkeiten abzuzinsen, wenn die zeitlichen Voraussetzungen gegeben sind.

► *Gewinnanteile des stillen Gesellschafters,* die der Stpfl. dem stillen Gesellschafter schuldet, sind mit dem geschuldeten Betrag zu bewerten.

Verbindlichkeiten innerhalb Mitunternehmenschaften: Die Frage der Abzinsungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3 wird sich in der Praxis kaum stellen, da es sich im Regelfall bei den Darlehenssachverhalten stl. um Einlagen oder Entnahmen handelt, bei denen eine Abzinsung ausgeschlossen ist (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; v. 24.1.2008, IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617).

Verbindlichkeiten mit verdecktem Zinsanteil (s. auch „Zerobonds“): Vor Einf. des Abzinsungsgebots hat die Rspr. des BFH sich bei der Bewertung von Verbindlichkeiten gerade mit verdeckt enthaltenem Zinsanteil an der handelsrechtl. Vorgabe orientiert, wonach die Verbindlichkeiten auch bei verdeckten Zinszahlungen mit dem Rückzahlungsbetrag (= Erfüllungsbetrag) zu passivieren seien (vgl. BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471; FG Hamb. v. 20.10.2005 – VI R 40/05, rkr., nv.).

Gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind Verbindlichkeiten, die auf die Leistung eines Geldbetrags gerichtet und erst nach geraumer Zeit zu tilgen sind, mit dem abgezinsten Wert zu bewerten, da dies vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entspricht.

Aufgrund der mittlerweile bestehenden stl. Abzinsungsverpflichtung für unverzinsliche Verbindlichkeiten ist ein Nachweis für das Vorliegen einer Verzinsung von erheblicher Bedeutung. Im Gegensatz zum Handelsrecht setzt Abs. 1 Nr. 3 nicht voraus, dass in der abzuzinsenden Verbindlichkeit ein verdeckter Zins enthalten ist. Verdeckte Zinsleistungen sind daher als Verzinsung zu berücksichtigen und verhindern eine Abzinsung (VISKORF, DB 2006, 1231; HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1514; aA HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [386]).

Verbindlichkeiten von Körperschaften gegenüber Anteilseignern: Grundsätzlich gilt das Abzinsungsgebot. Soweit der Verbindlichkeit die Gewährung von (geringen) Anteilen an die Anteilseigner oder andere wirtschaftliche Nachteile entgegenstehen, führt dies zur Verzinsung (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699)

Verjährte Verbindlichkeiten: Siehe § 5 Anm. 482.

Verpflichtungen aus dauernden Lasten: Zum Begriff s. § 10 Anm. 70. Es gelten die Regeln zur Leibrente, jedoch Schätzung des Barwerts nach Maßgabe des gemeinen Werts der Gegenleistung, die der Stpfl. für die Eingehung der Verpflichtung erhalten hat, da die Leistungen in der Höhe schwanken.

Vertragliche Rückkaufverpflichtung: Ist ein Händler bereits beim Verkauf vertraglich zur Rücknahme zu einem festgelegten Preis verpflichtet (zB im Mietwagen- und Leasinggeschäft), ist die Verbindlichkeit mit dem Teil des Entgelts zu bewerten, der auf die Rückkaufverpflichtung entfällt (BFH v. 11.10.2007 –

IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705; v. 17.11.2010 – I R 83/09, BStBl. II 2011, 812; BMF, BStBl. I 2011, 967; KLEIN, DStR 2011, 1981; PLAMBECK/BRAUN, DB 2012, 710; aA noch BMF, BStBl. I 2009, 890, aufgeh. durch BMF v. 12.10.2011, BStBl. I 2011, 967; HOFFMANN, DStR 2011, 355).

Wertgesicherte Verbindlichkeiten: Unter einer Wertsicherungsklausel versteht man eine Vereinbarung, nach der eine Geldforderung bestimmten, nach ihrer Entstehung eingetretenen Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, insbes. einer Änderung des Geldwerts, angepasst werden soll. Man unterscheidet dabei die Zeitpunkte vor und nach dem Wertsicherungsfall.

▶ *Bewertung vor Eintritt des Wertsicherungsfalls:* Die Wertsicherung der Verbindlichkeit bleibt nach stRspr. unberücksichtigt; die Gefahr eines Anstiegs der Verbindlichkeit berechtigt nicht zu ihrer höheren Bewertung.

BFH v. 11.8.1967 – VI R 80/66, BStBl. III 1967, 699; v. 13.11.1975 – IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142 (145 f.) bei § 6a; für die GrErwSt. v. 14.11.1967 – II 166/63, BStBl. II 1968, 43; v. 14.11.1967 – II R 27/67, BStBl. II 1968, 45; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491, mit Berechnung; v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; v. 24.10.1990 – X R 64/89, BStBl. II 1991, 358; v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537; FinMin. Ba-Württ. v. 10.9.1971, DB 1971, 1972 zur ErbSt., mit Hinw. auf BFH v. 14.11.1967 – II 166/63, BStBl. II 1968, 43, auch bei nachträglicher Vereinbarung, wenn es sich nur um eine Vertragsergänzung handelt; BFH v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (494), zur Berücksichtigung des vorzeitigen Wegfalls der Gesamtverpflichtung.

Eine sich am Bilanzstichtag bereits abzeichnende und im folgenden Wj. eingetretene Erhöhung der Verbindlichkeit ist zu berücksichtigen (glA VON LINDENER-WILDAU, DB 1977, 132, bei einer indexbezogenen Wertsicherungsklausel; ZUST. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 973 unter Hinweis auf BFH v. 13.11.1975 – IV R 170/73, BStBl. II 1976, 142; aA ADS VI. § 253 HGB Rn. 130: wertänderndes Ereignis).

BFH v. 20.11.1969 (IV R 22/68, BStBl. II 1970, 309) berücksichtigt das Bestehen der Wertsicherungsklausel als Umstand, der bei der Kapitalisierung einer langfristigen Verbindlichkeit (Leibrente) den Ansatz eines niedrigeren als des am Stichtag üblichen Zinssatzes für langfristige Anlagen rechtfertigt. Die Frage nach der Bewertung der Verbindlichkeit mit oder ohne Berücksichtigung der Wertsicherungsklausel und die Frage des Rechnungszinssatzes sind uE voneinander zu trennen.

▶ *Bewertung nach Eintritt des Wertsicherungsfalls:*

▷ *Steigt der Barwert der Verbindlichkeit,* so ist sie mit dem erhöhten Barwert zu bewerten. Die Erhöhungen werden idR durch Eintritt des Wertsicherungsfalls voraussichtlich dauernd sein, so dass sie auch nach dem StEntlG 1999/2000/2002 bei der Bewertung berücksichtigt werden müssen.

Zum fehlenden Einfluss auf den Wert des gegen Eingehung der Verbindlichkeit erworbenen WG BFH v. 11.8.1967 – VI R 80/66, BStBl. III 1967, 699; v. 31.1.1980 – IV R 126/76, BStBl. II 1980, 491 (494); v. 29.11.1983 – VIII R 231/80, BStBl. II 1984, 109; ADS VI. § 253 HGB Rn. 143 mwN; s. auch Anm. 288.

▷ *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* BFH v. 23.5.1991 (IV R 48/90, BStBl. II 1991, 796) verneint mit Recht die sofortige Aufwandswirksamkeit des Eintritts einer Wertsicherungsklausel und verlangt die Berücksichtigung des Aufwands durch die Absetzung der erhöhten Rentenzahlungen in voller Höhe.

▷ *Kaufpreisen:* s. BFH v. 16.1.1979 (VIII R 38/76, BStBl. II 1979, 334), auch in diesem Fall bildet die Geldentwertung einen gegenüber der Anschaffung selbständigen Vorgang.

§ 6 Anm. 1155–1157 Abs. 1 Nr. 3: Bewertung von Verbindlichkeiten

Wertpapierleihe: Wertpapierleihgeschäfte gelten als Sachdarlehen iSd. § 607 BGB (s.o.). Der Verleiher bucht in seiner Bilanz die Wertpapiere zum Buchwert aus und in gleichem Umfang ein Surrogat als Forderung gegen den Entleiher ein (vgl. auch BMF v. 3.4.1990, DB 1990, 864, aufgehoben durch BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369). Die Buchung ist daher erfolgsneutral. Der Entleiher bucht die Aktien in seinen Bestand ein und passiviert eine Rückgabeverpflichtung. Da bei einem Sachdarlehen der Entleiher lediglich verpflichtet ist, bei einer Rückgabe an den Verleiher eine Sache gleicher Art und Güte zurückzugeben, kann er die Wertpapiere weiterverkaufen. Die dann bestehende Rückgabeverpflichtung ist dann mit den Wiederbeschaffungskosten für die betreffenden Aktien handelsrechtl. zu bewerten. Steuerlich kann nach den Vorgaben des Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 1 Nr. 2 nur bei einer dauernden Wertsteigerung eine Erhöhung der Rückgabeverbindlichkeit gegenüber dem ursprünglichen Einbuchungsbetrag bilanziert werden. Da Wertpapierleihgeschäfte meist mit einer kurzen Fristenlaufzeit abgeschlossen werden, ist eine dauernde Wertsteigerung in der Praxis nahezu ausgeschlossen (vgl. HOFFMANN, PiR 2006, 152 [153]).

Zeitrentenverpflichtungen: Auch eine Zeitrente (zum Begriff s. § 5 Anm. 1308) ist mit dem Barwert zu bewerten. Tabellen: vgl. zB SCHNEIDER/SCHLUND/HAAAS, Kapitalisierungs- und Verrentungstabellen, 1977. Zum Barwert einer in gleichen Jahresraten zu zahlenden Zeitrente bei einem Zinssatz von 5,5 % s. auch Anl. 9a zum BewG 1991.

Zerobonds (Nullkupon-Anleihen): Diese Anleihen sind formal unverzinslich. Der Anleiheschuldner verpflichtet sich jedoch zu einem über dem Verfügungsbetrag liegenden Erfüllungsbetrag. Die Verbindlichkeit ist mit dem Verfügungsbetrag (= Ausgabebetrag) zuzüglich aufgelaufener Zinsen zu bewerten (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 448; vgl. zum Handelsrecht: KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 65 mwN; CLEMM, StbJb. 1987/88, 83 f.). Dieser Betrag dürfte idR dem abgezinsten Erfüllungsbetrag (mit 5,5 %) entsprechen. Sollten Differenzen aus beiden Beträgen resultieren, ist nach dem Höchstwertprinzip (s. Anm. 1139) zu verfahren. Es wird daher laufend aufgezinst, da die künftigen Leistungen als schwebend zu behandeln sind; (hM): BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 394; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 65; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 448, der dies auf abgezinsten Sparbriefe und auf Darlehensverbindlichkeiten mit erkennbarem Zinsanteil im Rückzahlungsbetrag übertragen will; s. auch HFA 1/1986, WPg. 1986, 248; ARNDT/MUHLER, DB 1988, 2167, für Optionsanleihen; BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728, für den Fall des Bonussparens (hier mit einer aufzuzinsenden Rückstellung); dazu PLEWKA/SCHIMMELE, DB 1998, 2494.

Zinsverbindlichkeiten: Wegen des zivilrechtl. Zinseszinsverbots (§ 248 Abs. 1 BGB) sind Zinsverbindlichkeiten nicht abzuzinsen.

1156–1157 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3a:
Bewertung von Rückstellungen**

Autor: Dr. Hanno **Kiesel**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ernst & Young,
Stuttgart

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3a

Schrifttum: GROH, Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, BB 1988, 27; KÜTING/KESSLER, Handels- und steuerbilanzielle Rückstellungsbildung: Rückstellungsbewertung und Kostenbegriff, DStR 1989, 693; BORDEWIN, Einzelfragen der Bewertung von Rückstellungen, DB 1992, 1533; WEBER-GRELLET, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DStR 1998, 2435; KÜTING/KESSLER, Zur geplanten Reform des bilanzsteuerlichen Rückstellungsrechts nach dem Entwurf eines StEntG 1999/2000/2002, DStR 1998, 1937; GLADE, StEntG: Einschränkung handelsrechtlich ordnungsgemäßer Rückstellungen als „Steuerschlupflöcher“, DB 1999, 400; GÜNKEL/FENZL, Ausgewählte Fragen zum StEntG: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649; GÜNKEL/HÖRGER/THÖMMES, Ausgewählte Gestaltungsüberlegungen zum Jahresende, DStR 1999, 1873; HOFFMANN, Die Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Steuerbilanz, GmbHR 1999, 380; KEMPER/BEYSCHLAG, Abkehr von der Maßgeblichkeit – Änderungen des Bilanzsteuerrechts und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, DStR 1999, 737; OPPENHOFF & RÄDLER (Hrsg.), StEntG 1999/2000/2002, Bonn, 2. Aufl. 1999; STOBBE/LOOSE, StEntG 1999/2000/2002 – Auswirkungen auf die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung, FR 1999, 405; WEBER-GRELLET, Die Steuerbilanz nach dem StEntG 1999/2000/2002, StuB 1999, 1289; KOTHS, Ausgewählte Fragen zum neuen Rückstellungsrecht, StbJb. 1999/2000, 249; RINGWALD, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerreform, Inf. 2000, 419; WEBER-GRELLET, Gewinnermittlungsvorschrift des StEntG 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; HAPPE, Gestaltungsaspekte aufgrund neuerer gesetzlicher Grundlagen bei den Rückstellungen, StuB 2001, 110; HEINZEL, Rückstellungen für die atomare Entsorgung auf der Grundlage des StEntG 1999/2000/2002, StuW 2001, 71; SIEGEL, Zur geplanten Neuregelung der Rückstellungen in der Handelsbilanz und Steuerbilanz, DStR 2001, 1674; GROSS/MATHEIS/LINDGENS, Rückstellung für Kosten Datenzugriffs, DStR 2003, 921; STRECK/BINNEWIES, Gestaltungsmöglichkeiten, Bilanzierungs- und Steuerfragen zum Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen nach dem Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG), DB 2004, 116; HAPPE, Urlaubsrückstellungen in Handels- und Steuerbilanz, BBK 2006, F. 12, 6865; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; STEGEMANN, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, Inf. 2006, 136; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, München, 4. Aufl. 2006; BERIZZI/GULDAN, Auswirkungen der Verpackungsverordnung auf den Jahresabschluss, DB 2007, 65; REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von Emissionsrechten, StuW 2007, 251; KÜTING/CASSEL/METZ, Die Bewertung von Rückstellungen nach dem neuen Recht, DB 2008, 2317; WEIGL/WEBER/COSTA, Bilanzierung von Rückstellungen nach dem BilMoG, BB 2009, 1062; WELLSCH/MACHILL, Bilanzierung von Wertkonten nach dem BilMoG, BB 2009, 1351; BUCIEK, Aktuelle Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DB 2010, 1029; PITZKE/KLEIN, Anwendung der bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte in Anschaffungsfällen, NWB 2011, 2276; BAREIS „Angeschaffte“ Drohverlustrückstellungen – Eine *contradictio in adiecto*, FR 2012, 385; BECKERT/HAGEN, Pensionsrückstellungen beim Betriebsübergang, NWB 2012, 119; MARX, Unschärfen bei der Abbildung von Ansammlungsrückstellungen nach EStG, HGB und IFRS, BB 2012, 563; PRINZ, Anmerkungen zu BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, FR 2012, 409; SCHLOTTER, „Angeschaffte“

Verbindlichkeiten nach dem Urteil des BFH vom 14.12.2011 – I R 72/10, BB 2012, 951; SCHÖNHERR/KRÜGER, Passivierung angeschaffter Rückstellungen und Verbindlichkeiten: Realisationsprinzip als oberstes Gebot, DStR 2012, 829; SIEGEL, „Angeschaffte“ Drohverluste als neuer Steuersparmarkt?, FR 2012, 388; WEBER-GRELLET, BB-Rechtsprechungsreport zu 2011 veröffentlichten bilanzsteuerrechtlichen BFH-Urteilen, BB 2012, 43.

1158

I. Einführung

Zeitlicher Anwendungsbereich: Gemäß § 52 Abs. 16 Satz 2 ist Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 und damit auch Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis d grds. erstmals für das erste nach dem 31.12.1998 endende Wj. anzuwenden. § 52 Abs. 16 Sätze 12 bis 14, die für die erstmalige Anwendung der neuen stl. Bewertungsvorschriften die Möglichkeit einer Rücklagenbildung vorsahen, sind durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009 (BilMoG, BGBl. I 2009, 1102) wegen zeitlichen Auslaufens der Übergangsregelung zum VZ 2009 aufgehoben worden. § 52 Abs. 16 Satz 10 idF des BilMoG regelt die Anwendung des mit dem BilMoG eingeführten Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f (vgl. Anm. 1187a).

1159

II. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a

Sachlicher Anwendungsbereich: Siehe Anm. 5.

Betrieblich veranlasste Rückstellung: Der zu bewertende Lebenssachverhalt muss betrieblich veranlasst sein. Die Aufwendungen müssen also für stl. Zwecke als BA abziehbar sein (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

Rückstellungsarten: Von der Vorschrift können aufgrund des materiellen Maßgeblichkeitsgrundsatzes – zur Aufgabe der formellen Maßgeblichkeit durch das BilMoG (s. § 5 Anm. 78, 116) nur Rückstellungen erfasst werden, für die handelsrechtl. – und dem folgend vorbehaltlich der in § 5 Abs. 2a bis 4b geregelten Einschränkungen beim Ansatz auch strechtl. – ein Passivierungsgebot besteht, die also ansatzpflichtig sind (allg. zur Passivierung von Rückstellungen vgl. § 5 Anm. 490 ff.). Für bestimmte Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) gelten hinsichtlich des Bilanzansatzes nach § 5 Abs. 2a (s. § 5 Anm. 1761 ff.) und Abs. 3 bis 4b (vgl. § 5 Anm. 1800 ff.) verschiedene Einschränkungen.

Durch § 21 Abs. 3 KStG werden erfolgsabhängige Beitragsrückerstattungen ausdrückl. von der Regelung des Abs. 1 Nr. 3a ausgenommen; zur Nichtübertragung auf erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung s. BFH v. 25.11.2009 – I R 9/09, BStBl. II 2010, 304; v. 19.5.2010 – I R 64/08, BFH/NV 2010, 1860. § 21 Abs. 2 KStG enthält eine spezialgesetzliche Regelung zur Höhe der Rückstellung (vgl. SCHLENKER in BLÜMICH, § 21 KStG Rn. 25).

Zum Rückstellungsverbot wegen drohendem Verlust aus Risikounterbeteiligung an Auslandskredit: BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, FR 2005, 308; zur Rückstellung wegen künftiger Nachbetreuungsleistungen bei Hörgeräte-Akustikern: BFH v. 5.6.2002 – I R 96/00, BStBl. II 2005, 736; BMF v. 12.10.2005, BStBl. I 2005, 953; zum Erfüllungsrückstand bei zeitweiser Freistellung von Mietzahlungen: BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593; zur Passivierung einer Verpflichtung aus einem Garantieverprechen: BFH v. 11.4.2003 – IV B 176/02, BFH/NV 2003, 919; zur Passivierung von ERA-Anpassungsfonds BMF v. 2.4.2007, DB 2007, 886.

► *Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte* (zB § 249 Abs. 2 HGB „Aufwandsrückstellungen“) führen stl. im Bereich der Rückstellungen grds. zu Passivierungsverboten (grundlegend BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; vgl. § 5

Anm. 61 und 302; Ausnahme: Pensionsrückstellungen nach § 6a; s. § 5 Anm. 110).

B. Bewertungsregeln bei Rückstellungen

I. Grundsätze der Bewertung

1. Bewertungsgrundsatz

1160

Die Rspr. hat eine Anknüpfung an die Bewertung der Verbindlichkeiten nach Nr. 3 vorgenommen (BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730 unter II.3]; FG München v. 28.3.2006 – 6 K 509/04, nv., rkr.).

Der Einleitungssatz des Abs. 1 Nr. 3a bestimmt jedoch für die Bewertung eine Höchstgrenze („höchstens“). Damit unterscheidet sich die Bewertungsvorschrift für Rückstellungen von der für Verbindlichkeiten. Für letztere gilt grds. der Anschaffungswert, der – soweit keine neue niedrigere Schätzung vorliegt – idR (str., s.u.) in den Folgejahren nicht unterschritten werden darf (vgl. Anm. 1132). Die Ermittlung der Höchstgrenze für Rückstellungen ist durch die in den Buchst. a bis f der Vorschrift genannten Bewertungsregeln konkretisiert.

Keine abschließende Regelung: Die Formulierung stellt mit dem Wort „insbesondere“ klar, dass die Rückstellungsbewertung nicht vollumfänglich und abschließend durch Nr. 3a geregelt werden soll. Die in den Buchst. a bis f genannten Vorschriften sollen nur die stl. Rückstellungsbewertung für stbilanzielle Zwecke – nach oben – begrenzen. Ergänzend sind zunächst die stl. Bewertungsgrundsätze für Verbindlichkeiten nach Abs. 1 Nr. 3 heranzuziehen (s. Anm. 1126, 1130 ff.; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 380). Sind keine stl. Spezialvorschriften einschlägig, kommt ergänzend das Maßgeblichkeitsprinzip (s. § 5 Anm. 126) zum Tragen (ebenso BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728 [730]). Folglich sind die stl. Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a iVm. Nr. 3 nicht abschließend (im Ergebnis ebenso FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23; KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 153; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1650).

Handelsrecht: Im handelsrechtl. Schrifttum herrscht Streit über die Frage, ob der Begriff der AK als Bewertungsmaßstab für Rückstellungen überhaupt herangezogen werden kann. Die Meinungsunterschiede knüpfen an die unterschiedlichen Bewertungsregeln für Verbindlichkeiten und Rückstellungen in § 253 Abs. 1 HGB an. Danach sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag, Rückstellungen dagegen mit einem Schätzungsbetrag zu bewerten, der von der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung abhängig ist. KÜTING/KESSLER (DStR 1989, 655 [660] mwN) gehen bei Verbindlichkeitenrückstellungen davon aus, dass der Kaufmann bei erstmaliger Erfassung die Verpflichtung mit dem vorsichtig zu bestimmenden Erfüllungsbetrag zu bewerten habe, der – wie der Rückzahlungsbetrag bei den Verbindlichkeiten auch – als bewertungsrechtl. Untergrenze für die Zukunft gelten solle.

GIA MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 506; aA KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 152 ff.; HERZIG/KÖSTER, HdJ III/5 Rn. 148 ff.

► **Stellungnahme:** Der geschätzte Betrag iSd. § 253 Abs. 1 HGB als fiktiver AK-Betrag (im Sinne eines Auffangtatbestands) kann herangezogen werden, wenn § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f keine Spezialregelungen vorsehen (so auch nach bisheriger Rechtslage BFH v. 15.7.1998 – I R 24/96, BStBl. II 1998, 728). Ob

der ursprüngliche Zugangswert (= AK) unterschritten werden kann (so KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 152 für das Handelsrecht), ist fraglich, da dies im Widerspruch zu den Bewertungsgrundsätzen stehen würde, die für Verbindlichkeiten gelten (s. Anm. 1131, 1132 ff.). Allerdings könnte man aus dem Wort „höchstens“ auch eine zulässige Unterschreitung der ursprünglichen AK (= Zugangswert) ableiten, wenn die Bewertung in den Folgejahren aufgrund geänderter Schätzmaßstäbe, die sich auch uU aus Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ergeben können, sinkt. Davon geht offensichtlich auch die Gesetzesbegründung des FinAussch. aus, nach der ein handelsrechtl. Wertansatz für die stl. Gewinnermittlung zu übernehmen sei, wenn dieser niedriger als der Ausgangswert nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ist; uE ist allerdings fraglich, ob in derartigen Fällen überhaupt die materielle Maßgeblichkeit – wegen anderer stl. Spezialvorschriften – zur Anwendung gelangen kann (s. § 5 Anm. 86). Im Ergebnis ist allerdings eine Unterschreitung des Ausgangswerts aufgrund des Wortes „höchstens“ im Eingangssatz möglich, wenn sich geänderte Schätzungsgrundlagen ergeben, die mit den stl. Spezialnormen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f) vereinbar sein müssen.

1161 Einstweilen frei.

1162 2. Ausgangsbewertung

Maßgeblichkeit: Siehe Anm. 1159.

Handelsrechtlicher Wert als Ausgangsbasis: Die Schätzung des Rückstellungsbetrags nach § 253 Abs. 1 HGB kann als Ausgangswert für die stl. Bewertung dienen (ähnlich KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 153 f.). Es gilt – wie bei den Verbindlichkeiten auch – das Höchstwertprinzip, dh., zu den Folgestichtagen gestiegene Erfüllungsbeträge bzw. erhöhte Verpflichtungsüberschüsse müssen sich in einem höheren Wertansatz widerspiegeln. Dies ist Ausfluss des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; s. § 5 Anm. 221), wobei der Kaufmann die tatsächliche Ungewissheit von Prognosen durch eine von Risikoeignungen unbeeinflusste, alle Informationen verarbeitende Erstellung einer Wahrscheinlichkeitsverteilung relativieren muss.

► *Zur Frage der erstmaligen Bewertung als Wertuntergrenze* s. Anm. 1160.

► *Zur Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen* s. BFH v. 2.10.1992 – III R 54/91, BStBl. II 1993, 153; v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802; s. auch zur Auswertung der Informationen zum Bilanzstichtag BFH v. 27.4.1965 – I 324/62, BStBl. III 1965, 409, betr. Wechselobligo.

► *Zur Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen bei steuerlichem Ausweisverbot* s. BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635 (Schuldübernahme); v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. I 2011, 627 (Schuldfreistellung); SCHÖNHERR/KRÜGER, DStR 2012, 829; BECKERT/HAGEN, NWB 2012, 119; SCHLOTTER, BB 2012, 951; PRINZ, FR 2012, 409; BAREIS, FR 2012, 385; aA BMF v. 24.6.2011, BStBl. I 2011, 627 (für die Schuldübernahme); PITZKE/KLEIN, NWB 2011, 2276; krit. SIEGEL, FR 2012, 388.

► *Zur Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen vor Geltung des StEntG 1999/2000/2002* s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; KÜTTING/KESSLER, DStR 1989, 693; im Übrigen vgl. Anm. 1172 f.

Einschränkungen durch StEntG 1999/2000/2002: Die handelsrechtl. Schätzungen nach § 253 Abs. 1 HGB sind stl. nicht maßgeblich, sofern sich aufgrund

der stl. Spezialvorschriften nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis f ein niedrigerer Wert ergibt (für die Schuldübernahme).

3. Bewertungsänderung in Folgejahren

1163

Durch die Wortwahl im Einleitungssatz der Vorschrift („höchstens“) scheint die Behandlung von Bewertungsänderungen unklar. Entscheidend ist die Antwort auf die Frage, ob der bei der erstmaligen Bewertung festgelegte Wert als Untergrenze für die Folgebewertungen angesehen werden darf. Die Vorschrift baut zwar auf der Bewertungsregel zu den Verbindlichkeiten (Abs. 1 Nr. 3) auf, so dass vom Grundsatz eine Anknüpfung an den Begriff der AK des Abs. 1 Nr. 2 denkbar erscheint. Aus der Gesetzesbegründung ist aber klar ersichtlich (vgl. BTD Drucks. 14/443, 23 zu Doppelbuchst. ee), dass über den Maßgeblichkeitsgrundsatz ein niedrigerer Wertansatz aus der HBil. zu übernehmen ist (zur Kritik s. Anm. 1160). Aufgrund der „Höchstbewertungsvorschrift“ und der Gesetzesbegründung sind somit – im Gegensatz zur Bewertung der Verbindlichkeiten (s. Anm. 1131–1140) – niedrigere Wertansätze bei der Rückstellungsbewertung denkbar.

II. Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a)

Schrifttum: NEUBURGER, Ansatz der Rückstellungen für Verpflichtungen aus Vorruhestandsregelungen, BB 1985, 767; KOLB, Zur Bewertung gleichartiger Einzelrückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG 1999, StuB 2001, 889; KEMPER/KONOLD, Die Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG), DStR 2003, 1686; HEINZMANN/HEINZMANN, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Praxis, SteuStud. 2004, 87; RÄTKE, Die Pauschalrückstellung für Gewährleistungen – Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten in der Beratungspraxis, StuB 2004, 858; WARNKE, Rückstellungen und Rücklagen im Visier der Betriebsprüfung, EStB 2005, 215; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, München, 4. Aufl. 2006.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 1158.

1. Einführung einer Sonderregelung

1164

In Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ist seit VZ 1999 eine Sonderregelung für die Bewertung solcher gleichartigen Risiken kodifiziert (KOLB, StuB 2001, 889 [890]; s. Anm. 1166 ff.). Bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sind danach die Erfahrungen der Vergangenheit aus der Abwicklung derartiger Verpflichtungen zu berücksichtigen. Ausgehend von der früheren Inanspruchnahme des Stpfl. soll die durch die zukünftige Verpflichtung entstehende Belastung ermittelt werden. Hierbei ist nun der allg. Erfahrungssatz gesetzlich festgeschrieben, dass bei gleichartigen Verpflichtungen der Stpfl. häufig nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird.

Klarstellung: Die Regelung hat im Wesentlichen klarstellenden Charakter und steht im Einklang mit der stRspr. des BFH, insbes. zu Garantie-, Kulanz- und Schadensersatzrückstellungen, der auf diese Weise versucht, die Schätzung des Stpfl. zu objektivieren.

Vgl. zB BFH v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 30.6.1983 – IV R 41/81, BStBl. II 1984, 263; v. 12.12.1990 – I R 18/89, BStBl. II 1991, 485; v. 27.3.1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470; v. 15.10.1997 – I R 16/97, BStBl. II 1998, 249; s. auch Anm. 89; zu Pauschalrückstellun-

gen für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen BFH v. 6.5.2003 – VII B 163/02; BFH/NV 2003, 1313; FG Berlin-Brandenb. v. 9.3.2011 – 12 K 12267/07, EFG 2011, 1737, rkr., zur Anerkennung von Gewährleistungsrückstellungen.

Rechtslage bis zum StEntG 1999/2000/2002: Über die materielle Maßgeblichkeit (s. § 5 Anm. 61) gilt der handelsrechtl. Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) für die stl. Gewinnermittlung (vgl. Anm. 49 ff). Die handelsrechtl. Kommentarliteratur (vgl. zB KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-Bil-Komm. VIII. § 253 HGB Rn. 162 f.) sowie die höchstrichterliche Finanz-Rspr. haben jedoch bereits Ausnahmen zugelassen, wann Einzelrisiken aufgrund ihrer Gleichartigkeit in Gruppen zusammengefasst werden können.

Vgl. BFH v. 7.10.1982 – IV R 39/80, BStBl. II 1983, 104; v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490 (492) mwN; v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 359 (362); EuGH v. 14.9.1999 – C-275/97, DStR 1999, 1645, mit Anm. WEBER-GRELLET, DB 1999, 2035 = IStR 1999, 636 = BB 1999, 2291, mit Anm. MOXTER.

1165 2. Rückstellungen iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a

Die Regelung bezieht sich auf alle Rückstellungen iSd. § 249 Abs. 1 HGB, soweit sie estrechtl. anerkannt werden (s. Anm. 1159).

Betroffene Rückstellungen: Es sind sowohl Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB), Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) als auch Rückstellungen für Kulanzverpflichtungen (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB) von der Regelung umfasst.

Die Kulanzverpflichtungen sind von den Gewährleistungs- und Garantieverpflichtungen abzugrenzen (dazu RÄTKE, StuB 2004, 858 [859]). Bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen wird zwischen Einzelrückstellungen und Pauschalrückstellungen unterschieden (WARNKE, EStB 2005, 215). Bei Einzelrückstellungen bestehen Bedenken, ob Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a Anwendung findet (dafür BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; KOLB, StuB 2001, 889 [890]; dagegen KEMPER/KONOLD, DStR 2003, 1686 [1688]).

Der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a ergibt sich nicht allein aus der Gesetzesformulierung „... Rückstellungen für ... Verpflichtungen“. Aus der Formulierung könnte der Schluss gezogen werden, dass sich die Vorschrift nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen, dh. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB und Kulanzverpflichtungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB bezieht, denn Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB weisen keinen schuldrechtl. Verpflichtungscharakter auf (KESSLER in KÜTING/PFITZER/WEBER HdR V. § 249 HGB Rn. 260). Dies widerspricht jedoch dem in der Gesetzesbegründung eindeutig geäußerten Willen des Gesetzgebers. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Formulierung des ersten Entwurfs „ungewisse Verbindlichkeiten oder Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden“ (BTDrucks. 14/23, 5 f.), in die nun verabschiedete Fassung „... Verpflichtungen“ geändert. Hierdurch sollte klargestellt werden, dass sich die Regelungen nicht nur auf Verbindlichkeitsrückstellungen beziehen (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23).

Betroffen sind insbes. Industrieunternehmen, die umfangreiche Garantien für die Funktionsfähigkeit ihrer Produkte geben (zB Automobilindustrie, aA KOLB, StuB 2001, 889, der eine Einschränkung auf eine Branche ablehnt), und die Versicherungswirtschaft (§ 20 Abs. 2 KStG verweist für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle auf Nr. 3a Satz 2 Buchst. a, dazu BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; zur Abzinsung von Schadensrückstellungen der VU BMF v. 16.8.2000 (BStBl. I 2000, 1218). Die Anwendung wurde zeitlich begrenzt (BMF v.

12.7.2005, BStBl. I 2005, 819) und erneut bis VZ 2013 verlängert: BMF v. 9.9.2009, BStBl. I 2009, 930.

3. Pauschale Bewertung

a) Gleichartigkeit

1166

Gleichartigkeit bedeutet zunächst nicht „Gleichheit“. Die Verpflichtungen können sich in gewisser Weise unterscheiden.

Verpflichtungen sind insbes. dann gleichartig, wenn deren Anlässe artverwandt bzw. ähnlich sind. Artverwandtheit bzw. Ähnlichkeit kann beispielsweise durch die rechtl. oder faktische Grundlage der Verpflichtungen, den Kreis der Anspruchsberechtigten bzw. Verpflichtungsgläubiger oder durch die Zugehörigkeit zu einer Branche begründet werden. Das sind zB bei Pensionsverpflichtungen und Jubiläumsrückstellungen die vergleichbaren Arbeitsverträge (BMF v. 8.12.2008, BStBl. I 2008, 1013) oder bei Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen die vergleichbaren Produkte.

Von Gleichartigkeit kann allerdings nicht mehr gesprochen werden, wenn die Verpflichtungen sich derart voneinander unterscheiden, dass sie nur noch als „verschiedenartig“ klassifiziert werden können (vgl. Anm. 120).

Zu Bedenken wegen des verfassungsrechtl. Bestimmtheitsgebots KEMPER/KONOLD, DSrR 2003, 1686 (1692).

b) Erfahrungswerte

1167

Die Bewertung der Rückstellungen hat unter Berücksichtigung der Erfahrungen der Vergangenheit zu erfolgen.

Betriebsindividuelle oder branchenübliche Erfahrungen: Entscheidendes Gewicht legt die Rspr. auf die Erfahrungen, die der Stpfl. in seinem eigenen Betrieb in der Vergangenheit machte, da dieser am besten die Verhältnisse seines Betriebs kennt. Auch branchenübliche Erfahrungen können alternativ herangezogen werden (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 742, mwN). Erforderlich ist, dass sich aus der branchenmäßigen Erfahrung und der individuellen Gestaltung des Betriebs die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme ergibt (BFH v. 17.1.1963 – IV 165/59 S, BStBl. III 1963, 237).

► *Zur Rechtfertigung* der gebildeten Rückstellung ist der Stpfl. verpflichtet, konkrete Tatsachen darzulegen, soweit das nach den betrieblichen Verhältnissen zumutbar ist. Ist dies nicht in ausreichendem Maß geschehen, geht das zu seinen Lasten. Schätzungen, für die keine Grundlagen und Anhaltspunkte vorliegen, werden nicht anerkannt.

Vgl. zB BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; v. 18.10.1960 – I 198/60 U, BStBl. III 1960, 495; v. 20.11.1962 – I 242/61 U, BStBl. III 1963, 113; v. 30.4.1998 – III R 40/95, BFH/NV 1999, 1217, mwN; v. 6.5.2003 – VIII B 163/02, BFH/NV 2003, 1313; v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 742.

Hinweis: Aus diesem Grund sollte der Stpfl. seine Erfahrungen, dh. die tatsächliche Inanspruchnahme in der Vergangenheit, so dokumentieren, dass er sie gegenüber der FinVerw. nachweisen kann und dass diese überprüfbar sind. Grundsätzlich sind alle Aufzeichnungen über bisher angefallene Aufwendungen dieser Art ausreichend (zB durch Mängelprotokolle, Beanstandungsschreiben von Kunden, Besuchsberichte von Mitarbeitern, Materialentnahmescheine oder Lieferscheine für Ersatzlieferungen, Stundenberichte für Nachbesserungen) zu dokumentieren. Es empfiehlt sich eine nach Erzeugnissen, Kunden, Absatzgebieten, Geschäftsjahren usw. angelegte Untergliederung.

► *Kenntnisse bei Bilanzaufstellung:* Maßgeblich sind die Kenntnisse des Stpfl. im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung. Die zwischen dem Bilanzstichtag und der Auf-

stellung der Bilanz erlangten Kenntnisse über die am Bilanzstichtag bestehende Verhältnisse müssen berücksichtigt werden (vgl. Anm. 70).

► *Bei schwankenden Verpflichtungen in der Vergangenheit* ist die Beurteilung schwieriger. Liegen nicht unwesentliche Schwankungen vor, muss der Stpfl. den Grundsatz der vorsichtigen Bewertung beachten. Je länger die Zeitspanne ist, aus der der Stpfl. seine Erfahrungen schöpft, desto eher lässt sich auch bei schwankenden Verpflichtungen eine gewisse Tendenz erkennen und kann eine durchschnittliche Belastung für die Bestimmung zukünftiger Verpflichtungen zugrunde gelegt werden.

1168 c) Erfahrungen aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen

Die Erfahrungen müssen sich nach dem Gesetzeswortlaut aus der Abwicklung „solcher“ Verpflichtungen ergeben. Hierunter ist uE nicht „dieselbe“ Verpflichtung zu verstehen. Ausreichend sind Erfahrungen, die der Stpfl. bei der Abwicklung ähnlicher Verpflichtungen gemacht hat, solange er nachvollziehbar darlegen kann, dass diese Erfahrungen auch Grundlage für die Beurteilung von zukünftigen Verpflichtungen in anderen Bereichen sein können. Eine andere Auslegung würde zu unnötiger Einschränkung der der Schätzung zugrunde zu legenden Erfahrungen führen.

Fehlende Erfahrungswerte: Bei neuen Produkten oder Produktionsverfahren fehlen häufig konkrete Erfahrungswerte über künftige Mängel, Garantiefälle o.Ä. Hierzu muss es ausreichen, wenn man auf der Basis vergleichbarer Produkte oder Herstellungsverfahren Schätzungen (ggf. aus entsprechenden Branchenkenntnissen) zur pauschalen Ermittlung der Rückstellungen vornimmt.

Abwicklung: Dieser Begriff ist weit zu verstehen. Bei der Feststellung der Erfahrungen in der Vergangenheit müssen alle Umstände einfließen, die im Rahmen der Erfüllung der Verpflichtungen von Bedeutung waren; hierzu gehören zB das Verhalten der Beteiligten, die Dauer der Abwicklung, Art und Weise der Erfüllung der Verpflichtung usw.

1169 d) Zukünftige Entwicklung

Die Erfahrungen in der Vergangenheit bilden den Ausgangspunkt für die Bewertung der Rückstellungen („... auf der Grundlage der Erfahrungen ...“). Hieraus ist eine Prognose für die zukünftige Verpflichtung des Stpfl. zu erstellen, bei der insbes. den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und dem Zeitablauf Rechnung getragen werden muss.

Liegen an dem für die Bilanzerstellung maßgeblichen Zeitpunkt bereits Umstände vor, die die Vergangenheitserfahrungen nach der Lebenserfahrung oder im konkreten Fall zum Teil oder sogar ganz ausschließen oder zumindest verändern, so bieten Vergangenheitserfahrungen nur noch bedingt einen Anhaltspunkt für die Bemessung der Rückstellungen und es ist stärkeres Gewicht auf die Zukunftsprognosen zu stellen. So ist eine von den Vergangenheitswerten abweichende Beurteilung notwendig, wenn sich zB durch neue Produkte, Modellwechsel, veränderte Bauweise, ein neues Verfahren, noch nicht erprobtes Material, Änderung der Vertragsbedingungen o.Ä die betrieblichen Verhältnisse in der Weise ändern, dass die Gefahr der Inanspruchnahme des Stpfl. größer oder kleiner geworden ist.

Auch in einem solchen Fall ist der Stpfl. gegenüber dem FA verpflichtet, Umstände vorzutragen, die nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag bei Anlegung eines objektiven Maßstabs die Höhe der Rückstellung gerechtfertigt erscheinen

lassen (zur Befugnis der Schätzung durch das FA: FG München v. 28.3.2006 – 6 K 509/04, nv., rkr.).

4. Bemessung der Wahrscheinlichkeit und des Bemessungsabschlags

a) Wahrscheinlichkeit

1170

Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist als Rechtsfolge „die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Stpfl. nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird“. Im Interesse einer realitätsnäheren Risikobewertung soll nicht der – insgesamt drohende – Erfüllungsbetrag, sondern der Betrag zurückgestellt werden, der notwendig ist, um die sich voraussichtlich verwirklichenden Risiken abzudecken (s. auch Anm. 1171).

Die nur anteilige Berücksichtigung des Risikos bewirkt keinen Verstoß gegen das Prinzip der vorsichtigen Bewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Bei großen Gruppen sollte mit statistischen Auswertungen der Wahrscheinlichkeitsverteilungen mit den unterschiedlichen in Frage kommenden Beträgen gearbeitet werden, aus denen dann für die verschiedenen Gruppen durchschnitliche Erwartungswerte für die künftigen Schadensfälle und deren Beträge ableitbar sein dürften. Derartige pauschale Bewertungsverfahren dürften – auch handelsrechtl. – spätestens seit EuGH v. 14.9.1999 – C-275/297, DB 1999, 2035, zulässig sein (vgl. auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1537; Kozikowski/Schubert in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 162).

Zur Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme s. § 5 Anm. 505.

Summe der Verpflichtungen: Nur wenn am Bilanzstichtag mehrere gleichartige Verpflichtungen vorliegen, ist uE nach der Wahrscheinlichkeit für die nur teilweise Inanspruchnahme des Stpfl. aus der Summe dieser Verpflichtungen zu fragen.

b) Bezugsgröße

1171

Für den stbilanzrechtl. vorzunehmenden Wahrscheinlichkeitsabschlag ist die „Summe der Verpflichtungen“ maßgeblich. Die für den Bewertungsabschlag erforderliche Zahl von gleichartigen Verpflichtungen ergibt sich somit weder aus dem Gesetz selbst noch aus der Gesetzesbegründung. Es muss auf den Sinn und Zweck der Vorschrift zurückgegriffen werden. Grundlage ist das statistische Wahrscheinlichkeitsmodell, dass bei einer größeren Anzahl von gleichartigen Risiken der Stpfl. nicht aus allen in Anspruch genommen wird (sog. Gesetz der großen Zahl, s. NEUBURGER, BB 1985, 767). Je kleiner die Zahl der Verpflichtungen in der Vergangenheit war, desto geringer ist die Möglichkeit, hieraus einen Erfahrungssatz abzuleiten. Wird zB in mehreren Jahren jeweils nur ein Auftrag ausgeführt, muss auch dann, wenn bei den letzten Arbeiten keine Inanspruchnahmen erfolgt sind, eine uU verhältnismäßig hohe Rückstellung für Verpflichtungen gebildet werden, sofern Inanspruchnahmen ernsthaft möglich sind und dann eine hohe Belastung entstände (Beispiel: Lfg. von Sprengstofffabriken). Auf der anderen S. lässt sich bei serienmäßiger Fertigung zahlreicher gleichartiger Produkte die voraussichtliche Inanspruchnahme aus den Erfahrungen der Vergangenheit mit einiger Sicherheit ermitteln. Damit die Berechnung des Rückstellungsbetrags auf statistischen Zahlen der Vergangenheit beruhen kann, muss die erforderliche Zahl von Einzelfällen so groß sein, dass es zu einer statistischen Normalverteilung kommen kann.

III. Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b)

Schrifttum: Siehe vor Anm. 1158.

1172 1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b

Berücksichtigung von Gemeinkosten: Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b die Einzelkosten sowie angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen. Offensichtlich wollte der Gesetzgeber für die Bemessung der Rückstellungen eine ähnliche Regelung wie bei der HK-Bewertung von Aktiva herbeiführen. Angeknüpft wird offensichtlich an die stl. HK-Untergrenze, definiert in R 6.3 EStR (im Ergebnis ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 404).

Rechtslage bis zum StEntlG 1999/2000/2002: Entsprechend dem handelsrechtl. Ansatz hat der Kaufmann sämtliche Kosten in die Bewertung einzubeziehen, die zur Erfüllung der ungewissen Verbindlichkeit notwendig sind (zum Kostenbegriff im Zusammenhang mit Rückstellungsbewertung insbes. KÜTING/KESSLER, DStR 1989, 693). Der Ansatz der Vollkosten ist teils durch die FinanzRspr. bejaht (für Einbeziehung von Gemeinkosten s. BFH v. 25.2.1986 – VIII R 134/80, BStBl. II 1986, 788; v. 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, 100), teils aber auch abgelehnt worden (gegen Ansatz von Vollkosten BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301, betr. Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses; BFH v. 8.7.1992 – XI R 50/89, BStBl. II 1992, 910, betr. Urlaubsrückstellung). Diese umstrittene Rechtsfrage wird jedoch durch die gesetzliche Regelung in Buchst. b stl. als *lex specialis* geklärt.

Im Rahmen der Ermittlung der anfallenden Aufwendungen ist es handelsrechtl. str., ob zu den variablen Kosten auch die Fixkosten (Vollkosten) einzubeziehen sind. Zur Bewertung noch ausstehender Leistungen bei schwebenden Absatzgeschäften werden (nach ADS VI. § 253 HGB Rn. 226, 254) im Schrifttum drei Auffassungen vertreten, deren Grundsätze jedoch auch zur Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen herangezogen werden können: Ansatz nur zu variablen Kosten, Ansatz zu Vollkosten sowie Wahlrecht zwischen Ansatz zu variablen oder zu Vollkosten (vgl. auch WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1653; für zwingenden Ansatz von Vollkosten KZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 158).

In der ursprünglich geplanten Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 wollte der Gesetzgeber bei der Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nur die variablen Kosten zulassen (BTDrucks. 14/23, 6). Zur „Verdeutlichung des Gewollten“ (Begründung FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) wurde die Formulierung dahingehend abgeändert, dass nunmehr Einzelkosten und auch angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten zu berücksichtigen sind.

1173 2. Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b

Sachleistungsverpflichtungen: Unter den Begriff Sachleistungsverpflichtung lassen sich alle Verpflichtungen subsumieren, die nicht durch die Bezahlung einer Geldsumme zu erfüllen sind, sondern bei denen der Stpfl. eine Lfg. oder sonstige Dienst- oder Werkleistung erbringen muss. Im Gegensatz zu Verpflichtungen, die in Geldleistungen bestehen, ist den Sachleistungsverpflichtungen die Besonderheit immanent, dass zur Ermittlung des Erfüllungsbetrags ausstehende Sach-, Dienst- oder Werkleistungen erst in Geldeinheiten bewertet werden müssen. Sachleistungsverpflichtungen sind stets nach außen gerichtet und haben deshalb Schuldcharakter. Die Regelung ist deshalb auf Aufwandrückstellungen

nicht anzuwenden. Insbesondere im Bereich des Umweltschutzes sind Sachleistungsverpflichtungen zu finden, so zB als Rekultivierungs-, Rücknahme- und Entsorgungs- sowie Sanierungsverpflichtungen aufgrund öffentlich-rechtl. Vorschriften.

Zu Rückstellungen für Recyclingkosten s. BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647; Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen s. BFH v. 8.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II, 496; Sanierungsverpflichtung eines schadstoffbelasteten Gebäudes s. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482; Aufbereitungskosten eines Recyclingbetriebs s. BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, DB 2004, 1645; Beseitigungspflicht einer Windkraftanlage FG Rhld.-Pf. v. 13.1.2005 – 6 K 1075/01, DStRE 2005, 369, rkr.; Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen FG Münster v. 15.6.2011 – 9 K 501/08, nrkr., Az. BFH I R 66/11, EFG 2011, 2137; zu den (unklaren) Anforderungen, wann Rückstellungen im öffentlichen Recht gebildet werden dürfen: WEBER-GRELLET, FR 2004, 279, in Auseinandersetzung mit BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482; WEBER-GRELLET/FATOUROS, FR 2004, 1016, in Auseinandersetzung mit BFH v. 25.3.2004 – IV R 35/02, FR 2004, 1013; CHRISTIANSEN, HFR 2004, 213, in Auseinandersetzung mit BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482; zu Rückstellungen aufgrund der Verpackungsverordnung BERIZZI/GULDAN, DB 2007, 645; Rückstellungen für Abrechnungs-, Gewährleistungs-, Garantieleistungs-, Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen s. STEGEMANN, Inf. 2006, 136 (140); zur konkreten Ermittlung der Rückstellung für rückständige Urlaubsverpflichtungen s. HAPPE, BBK 2006, F. 12, 6865 (6886); zur Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs s. GROSS/MATHEIS/LINDGENS, DStR 2003, 921; s. auch § 5 Anm. 511 und 514 (ABC); zu Garantierückstellungen s. SEIDEL, StBp. 2009, 281; zur Abgrenzung „unechter“ Ansammlungsrückstellungen für Deponie-Rekultivierung und „echter“ Ansammlungsrückstellung für Rückbauverpflichtungen s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

Ansammlungs- und Verteilungsrückstellungen: Der Begriff der Sachleistungsverpflichtung beinhaltet damit Ansammlungsrückstellungen ieS wie auch sog. Verteilungsrückstellungen, soweit diese Rückstellungen für Sachleistungen zu bilden sind (vgl. auch zum Begriff der Ansammlungsrückstellung Anm. 1182 f.).

3. Bewertungsgrundsätze

Pagatorischer Kostenbegriff: Beim Kostenbegriff folgen Handels- und auch StRcht grds. dem pagatorischen Prinzip, dh., die zu berücksichtigenden Kosten werden von Zahlungsströmen abgeleitet. Es scheiden bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags grds. diejenigen Kosten aus, die nicht gleichzeitig Aufwendungen in der HBil. bzw. StBil. sein können, da insoweit kein bilanzieller Verlust entsteht (vgl. auch KÜTING/KESSLER, DStR 1989, 693 [694]). Der Einbezug von kalkulatorischen Kosten und Gewinnzuschlägen in die Berechnung der Höhe der Rückstellungen wird vom BFH abgelehnt (BFH v. 15.9.2004 – I R 5/04, BFHE 208, 116).

Zur Bewertung mit dem Buchwert von Emissionsberechtigungen und fehlender Abzinsungsmöglichkeit s. HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 (121).

Einbeziehung von Einzelkosten: Der wesentliche Unterschied zwischen Einzel- und Gemeinkosten besteht darin, dass Einzelkosten den herzustellenden Vermögensgegenständen unmittelbar, nämlich aufgrund eines eindeutigen und nachweisbaren quantitativen Zusammenhangs zugerechnet werden können, während die Gemeinkosten nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, sondern nur über eine Schlüsselung oder Umlage zu den herzustellenden WG in Beziehung gebracht werden können (so BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176; vgl. auch Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 463c mwN). Die Einbeziehung von Einzelkosten im Rahmen der Rückstellungsbewertung ist unstr. Auch Zins-

1174

aufwendungen können Einzelkosten sein (so auch BFH v. 11.2.1988 – IV R 191/85, BStBl. II 1988, 663).

Zur Bewertung von fehlenden Emissionsrechten mit den Einzelkosten: REDEKER/SCHOLZE/WIELENBERG, StUW 2007, 251 (255).

Analoge Anwendung einkommensteuerlicher Aktivierungsvorschriften: Der handelsrechtl. Begriff der „angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten“ (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) wird auch im StRecht verwandt (R 6.3 EStR). Die Bewertungsgrundsätze der Aktivseite sind analog für die Bewertung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen heranzuziehen.

Grundsatz der Angemessenheit: Unter „angemessenen Teilen“ sind die Gemeinkosten zu verstehen, die nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien der Sachleistungsverpflichtung zugerechnet werden müssen (ADS VI. § 255 HGB Rn. 190). Auch durch eine entsprechende Auslegung der stRspr. bezüglich stl. Aktivierungsvorschriften kann in diesem Zusammenhang geklärt werden, was unter „angemessen“ zu verstehen ist: „Angemessen bedeutet, dass nur derjenige Teil der Gemeinkosten einem bestimmten Produkt zugerechnet werden kann, der auf seine Herstellung entfällt, dh. die Zurechnung muss vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien entsprechen“ (BFH v. 21.10.1993 – IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176). Für die Ermittlung des rückstellungsfähigen Betrags bei Sachleistungsverpflichtungen bedeutet das analog, dass nur derjenige Teil der notwendigen Gemeinkosten einer bestimmten Verpflichtung zugerechnet werden kann, der auch nach vernünftigen betriebswirtschaftlichen Kriterien ermittelt wurde (vgl. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Anm. 463c). Nach dem Grundsatz der Angemessenheit sind ungewöhnlich hohe Kosten, zB bei offener Unterbeschäftigung (sog. Leerkosten), sowie außerordentliche und neutrale Aufwendungen (betriebsfremde und periodenfremde Kosten) nicht zu berücksichtigen (GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 [654]).

Notwendige Gemeinkosten: Unter Zugrundelegung von R 6.3 EStR (so auch BIBER, EStB 2006, 196) sind zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten angemessene Teile der notwendigen Materialkosten und Fertigungskosten mit einzubeziehen. Nach STOBBE (FR 1999, 405 [416]) folgt eine enge Abgrenzung des Kreises der Gemeinkosten aus der beabsichtigten Abkehr des Gesetzgebers vom Vollkostenansatz; es könne stl. eine Einheit zwischen der Bewertung der Aktiva und Passiva mit der HK-Untergrenze erreicht werden. Für Zwecke der Rückstellungsbewertung sind folgende Gemeinkosten mit ihren angemessenen Teilen (vgl. oben) zu berücksichtigen: die Kosten der Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials, Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung, Werkzeuglager, Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen, Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten, Lohnbüros, soweit in ihnen die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen ArbN abgerechnet werden. Fixkosten sind zeitraumbezogen und für die zusätzliche Produktion von ErsatzWG (zB beim Austausch von Geräten im Garantiefall) idR nicht notwendig; daher scheidet uE der Ansatz von Fixkosten bei der Rückstellungsbewertung idR aus (glA FISCHER in KIRCHHOF VIII. § 6 Rn. 155; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl. 2006, E Rn. 1654; aA WEBER-GRELLET, DB 2000, 165). Ebenso können auch Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen sowie betriebliche Altersversorgung, Fremdkapitalzinsen, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen idR von den Rückstellungssachverhalten nicht (notwendig) veranlasst sind; ebenso STRAHL in KORN, § 6 Rn. 383; aA HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 (387);

KESSLER/RANKER, *StuB* 2001, 425 (429) zu Vertriebsgemeinkosten; BIBER, *StuB* 2006, 196 (197) zu Verwaltungsgemeinkosten.

Zur Ermittlung der notwendigen Gemeinkosten bei der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen OFD Karlsruhe v. 4.10.2005, ESt-Kartei BW § 5 EStG F. 3 Nr. 23.1; zur Bewertung der Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109; v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV 2011, 2147, gegen BMF v. 28.11.2006, BStBl. I 2006, 765 (Nichtanwendungserlass zu BFH v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BFH/NV 2005, 109); Nds. FG v. 11.5.2011 – 2 K 11301/08, nrkr., Az. BFH X R 25/11, EFG 2011, 1690.

Wertverzehr des Anlagevermögens: Nach den Kriterien der Angemessenheit und Notwendigkeit gehört der Wertverzehr des Anlagevermögens (R 6.3 Abs. 3 EStR) zu den rückstellungsfähigen Aufwendungen, soweit sie der Leistung dienen und einen variablen (Gemeinkosten-)Charakter haben.

Keine Begrenzung auf das Honorar eines Dritten: BFH v. 24.11.1983 (IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301 [303]) hat entschieden, dass als Obergrenze für die anzusetzenden internen Kosten der Betrag zu betrachten ist, der für die gleiche Leistung an Dritte zu bezahlen wäre. Eine solche Begrenzung kann stl. lediglich aus dem Kriterium der Notwendigkeit abgeleitet werden. Reicht die Rückstellungsbildung aufgrund höherer interner Aufwendungen tatsächlich nicht aus, so bleiben diese (höheren) Aufwendungen selbstverständlich aufgrund des Veranlassungsprinzips BA.

Künftige Preissteigerungen: Für noch zu erbringende Lieferungen und sonstige Leistungen kommt es für die handelsrechtl. Bewertung der einzelnen Kosten auf die Preisverhältnisse am Abschlussstichtag an (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), wobei jedoch für die Bewertung des Erfüllungsbetrags Preissteigerungen zwischen Abschlussstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB Halbs. 1 dann zu berücksichtigen sind, wenn die dafür maßgebenden Umstände am Abschlussstichtag bereits vorlagen (Wertaufhellung). Auch nach stRspr. sind der Höhe nach ungewisse Dienst- und Sachleistungsverpflichtungen strikt nach dem am Stichtag geltenden Preis- und Kostenverhältnissen zu bewerten (BFH v. 5.2.1987 – IV R 81/84, BStBl. II 1987, 845; v. 8.3.1995 – II R 10/92, BFHE 177, 132, mwN; v. 17.3.2004 – II R 76/00, BFH/NV 2004, 1072; GROH, BB 1988, 27 [29], vgl. auch Anm. 71).

Nach Einf. des stl. Abzinsungsgebots für Rückstellungen (Nr. 3a Buchst. e, s. Anm. 1186 f.) kann dieser Rspr. nicht mehr gefolgt werden. Die Verzinsung ist häufig ein Ausgleich für die Inflation. Wenn man aber eine Abzinsung bei Rückstellungen stl. zwingend vorschreibt, so muss man auch zukünftige Preissteigerungen als Ausgleich berücksichtigen, da der Erfüllungsbetrag der Geldwert der erforderlichen Aufwendungen ist, die von den Preisverhältnissen im Zeitpunkt des Anfalls der Verpflichtung (zB Durchführung der Reparatur) abhängen (ebenso zur Rückgabe von Inventar bei Verpachtung BFH v. 24.6.1999 – IV R 73/97, BStBl. II 2000, 309 [310]).

Nachdem auch das Bilanzrecht mit dem BilMoG eine Abzinsungsverpflichtung für Rückstellungen eingeführt hat (§ 253 Abs. 2 HGB) wird der rein fiskalische Zweck der stl. Abzinsungsregelung besonders deutlich: das Handelsrecht zinst die mit dem Erfüllungsbetrag bewertete Rückstellung ab. Die Rspr. des BFH hat mittlerweile jedoch die steuerliche Abzinsungsregel für verfassungsgemäß erklärt, s. BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

Eingetretene Preissteigerungen: Bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen sind eingetretene Preissteigerungen während des verbleibenden

Zeitraums bis zur Erfüllung der Verpflichtung zu berücksichtigen, da diese den künftigen Erfüllungsbetrag beeinflussen. Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung ist deshalb aE eines jeweiligen Wj. die Sachleistungsverpflichtung nach Maßgabe der Preisverhältnisse zu bewerten, die aE des jeweiligen Wj. anzutreffen sind (BORDEWIN, DB 1992, 1535; vgl. auch § 5 Anm. 511).

Sinkendes Preisniveau: Aufgrund des Höchstwertprinzips können gesunkene Faktorpreise uU zu einer Herabsetzung des passivierten Betrags unter den jeweiligen Ausgangswert führen (s. Anm. 1171). Entsprechend der Argumentation zu den künftigen Preissteigerungen sind bei einer erneuten Schätzung des Rückstellungsbetrags uE auch Kostenminderungen zu berücksichtigen (im Ergebnis ebenso KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 174).

Zu Passivierungsvoraussetzungen und Passivierungshöhe einzelner wichtiger Rückstellungsarten s. § 5 Anm. 490 ff.

IV. Gegenrechnung von künftigen Vorteilen (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c)

Schrifttum: HEGER, Altersteilzeit in der Steuerbilanz, BB 2007, 824; ORTMANN-BABEL/BOLLIK, Rückwirkende Bilanzberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen?, DStR 2007, 1139; BRANK/HASENCLEVER: Gegenrechnung von zukünftigen Erlösen bei der Bewertung von Rückstellungen nach BilMoG – Eine Grundsatzfrage diskutiert am Beispiel von Reaktivierungsrückstellungen, DStR 2011, 637.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, nv.; BMF v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153; BMF v. 8.11.1999, FR 2000, 227; BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959; BMF v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 828; BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297.

1175 1. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c

Kompensationsumfang: Über die bisher von der Rspr. gezogenen Grenzen hinaus sind künftige Vorteile verpflichtungsmindernd zu berücksichtigen. Die Erweiterung des Kompensationsbereichs entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers, der durch die Einf. der gesetzlichen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nr. 3a – als Gegenfinanzierungsmaßnahme iSd. StReformvorhabens zum StEntlG 1999/2000/2002 – eine realitätsnähere Bewertung von Rückstellungen sicherstellen wollte. Aus steuergogmatischer Sicht wird der steuerverschärfende Wertansatz für Rückstellungen mit der stl. Leistungsfähigkeit begründet. Danach mindern künftige Einnahmen die später zu erfüllende Verbindlichkeit in ihrer Belastungswirkung, was sich ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 172) letztlich auch darin zeigt, dass ein gedachter Erwerber des Betriebs derartige erwartete Erträge „als Belastungsminderung honorieren“ würde; insoweit entspricht diese Norm auch dem Teilwertgedanken.

Beispiel: Für die Rücknahme von Altfahrzeugen besteht aufgrund des AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199) seit 1.7.2002 eine (unentgeltliche) Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung der Autos (s. Anm. 1184). Bei einer Rücknahme der Autos besteht allerdings auch die Chance der Verwertung der Karosserie sowie der noch funktionsfähigen Teile als Ersatzteile. Die daraus resultierenden Erlöse vermindern den Rückstellungsbetrag für derartige Rückstellungen. Betragen die berücksichtigungsfähigen Einzel- und Gemeinkosten (s. Anm. 1173) aus der Rücknahmeverpflichtung und deren Verwertung (Entsorgung) beispielsweise 100 € je Auto, die durchschnittlichen Erlöse aus den Teilen und der Karosserie aber 80 € je Fahrzeug, so kann nur eine Rückstellung von 20 € gebildet werden (bei Verkauf des Fahrzeugs vor dem 1.7.2002 gilt ergänzend die Ansammlungsregelung nach Buchst. d Satz 2; s. Anm. 1184).

Rechtslage vor dem StEntlG 1999/2000/2002: Schon bisher waren nicht aktivierbare Ersatzansprüche bei der Bewertung zu berücksichtigen, wenn sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme standen, in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit nachfolgten und die Bonität nicht zweifelhaft war (s. auch zur Bildung von Bewertungseinheiten Anm. 115 ff.).

Vgl. BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437 (440) mwN; dazu krit. SCHÖN, BB 1994, Beil. 9, 14; FÜRST/ANGERER, WPg. 1993, 425; BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412; glA GROH, DB 1988, 29; aA FÜRST/ANGERER, WPg. 1993, 427; BORDEWIN, DB 1992, 1536. Die Gesetzesmaterialien zu Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c zeigen, dass die Regelung die bisher lediglich durch Rspr. festgelegten Verrechnungsmöglichkeiten nunmehr kodifiziert; insoweit „Konkretisierung der bisherigen Rechtsprechung“, STOBBE, FR 1999, 405 (414). Ebenso haben Energieversorgungsunternehmen bereits vor Geltung der neuen Bewertungsvorschriften in Übereinstimmung mit der FinVerw. (BMF v. 15.11.1979 – IV B 2 - S 2170 - 79/79, nv.) der Tatsache einer Rückstellungsbildung nur in Höhe der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung dadurch Rechnung getragen, dass sie das bei der Erfüllung ihrer Entsorgungsverpflichtungen gewonnene, wiederverwertbare Material in Höhe seines Marktwerts rückstellungsmindernd berücksichtigt haben (vgl. KOTHS, StbJb. 1999/2000, 249 [253]).

Abweichung vom Handelsrecht: Eine dem Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c vergleichbare ausdrückliche Bewertungsregelung für eine rückstellungsmindernde Vorteilsanrechnung enthält das Handelsrecht nicht. Die handelsrechtl. Bewertung von Rückstellungen richtet sich vielmehr nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sowie den allg. handelsrechtl. Grundsätzen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sind die Verhältnisse jeder einzelnen Rückstellung für sich zu beurteilen.

Zur nicht vorgenommenen Verrechnung von Kippgebühren mit Rekulativierungsrückstellungen s. BFH v. 17.2.1993 – X R 60/89, BStBl. II 1993, 437; krit. hierzu aus der Sicht des Handelsrechts KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 157; s. auch BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1994, 444 (448). Für den Fall einer – seit 1997 stl. nicht mehr zulässigen – Drohverlustrückstellung hatte der BFH im sog. Apothekerurteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) entschieden, dass die Vorteile, die sich für den Betrieb einer Apotheke aus der Weitervermietung von angemieteten Praxisräumen an einen Arzt ergeben, der Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verluste aus den Mietverhältnissen grds. entgegenstehen.

Darüber hinaus hat Nr. 3a Buchst. c Bedeutung für das Verhältnis zwischen StBil. und HBil. Während handelsrechtl. die bisherigen Bewertungsgrundsätze weiterhin ihre Gültigkeit behalten, kommen für Rückstellungen in der StBil. niedrigere Wertansätze in Betracht. Damit wurden mit Einf. der Vorschrift weitere Ausnahmefälle vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. geschaffen (zum eingeschätzten Umfang der Abweichungen s. die unterschiedliche Beurteilung bei KROSCHER/LÖBL/WELLISCH, DB 1998, 2390; WEBER-GRELLET, DB 1998, 2436; krit. KÜTING/KESSLER, DStR 1998, 1937 [1939]; GLADE, DB 1999, 404).

Erweiterung der Verrechnung: Wie sich bereits aus der Begr. zum Gesetzentwurf des StEntlG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23, 172) entnehmen lässt, wird der Kreis der mit den Verpflichtungen verrechenbaren Vorteile durch die Regelung des Nr. 3a Buchst. c in tatsächlicher Hinsicht erweitert. Damit folgt der Gesetzgeber auch den Rechtsprechungstendenzen, nach denen der BFH das Kompensationsgebot auf die Fälle ausgedehnt hat, in denen der Stpfl. bewusst verlustbringende Geschäfte abschließt, um sich die wirtschaftlichen Vorteile, die

sich mittelbar daraus ergeben (zB Absatzerhöhung), zu sichern (vgl. BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735).

Dies zeigt sich zB darin, dass das Kompensationsgebot iSd. Nr. 3a Buchst. c – entgegen der früher wohl herrschenden Auffassung – nicht voraussetzt, dass die Vorteile bzw. Ansprüche der Entstehung der Verbindlichkeit in rechtl. verbindlicher Weise nachfolgen (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412, zu Verbindlichkeitsrückstellungen wegen nicht genommenen Urlaubs).

2. Tatbestandsmerkmale

1176 a) Künftige Vorteile

Bei der stl. Bewertung von Rückstellungen sind „künftige Vorteile“, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind. Die ursprünglich geplante Gesetzesfassung (BTDrucks. 14/23, 6) sah noch eine Kompensation mit „künftigen Einnahmen“ vor. Während für die Begriffsbestimmung von „Einnahmen“ noch auf die durch die Legaldefinition des § 8 Abs. 1 gezogenen Grenzen zurückgegriffen werden konnte, fehlen für die Bestimmung des Begriffs „Vorteile“ gesetzlich vorgezeichnete Konturen im EStG. Der Begriff „Vorteile“ ist in der Terminologie vielschichtig belegt und bietet für sich betrachtet noch keine entscheidende Aussagekraft. Anders als die von der Rspr. zur früheren Rechtslage aufgestellten trennscharfen Kriterien lässt der Wortlaut des Nr. 3a Buchst. c allenfalls ansatzweise erkennen, welche Mindestqualität etwaige Vorteile aufweisen müssen, um als verpflichtungsmindernde Umstände berücksichtigt zu werden. Bei den Begriffen „Einnahmen“ und „Vorteile“ handelt es sich um keine synonym verwendbaren Begriffe. Vielmehr reicht der Wortlaut der neuen Gesetzesfassung über den Wortlaut der ursprünglichen Gesetzesfassung hinaus. Im Vergleich zu dem im RegE noch verwendeten Begriff „Einnahmen“ impliziert der Begriff „Vorteile“ eine Klarstellung des Saldierungsgebots (uE terminologische Klarstellung, da der Begriff der Einnahmen nicht zur bilanziellen Gewinnermittlung, sondern zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 passt). Um den Wortgehalt und damit letztlich auch die Reichweite des Kompensationsgebots zu ermitteln, müssen neben dem Wortlaut der Norm weitere Umstände wie der Wille des Gesetzgebers, die Gesetzssystematik sowie der Sinn und Zweck bei der Auslegung der Vorschrift berücksichtigt werden. Nach dem Wortsinn können die „Vorteile“ materieller (zB in Form von Geld oder Geldeswert) oder immaterieller Natur (zB Kundenstamm) sein. Nach dem Willen des Gesetzgebers unterliegen nur wirtschaftliche Vorteile dem Regelungsgehalt des Nr. 3a Buchst. c (vgl. Stellungnahme des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23). Nicht jeder erdenkliche Vorteil (zB persönliches Wohlbefinden des Unternehmers), sondern nur derjenige Vorteil, der sich im künftigen Ergebnis niederschlägt (zB erweiterter Kundenstamm), ist geeignet, die mit der Erfüllung der Verbindlichkeit verbundene Belastungswirkung zu mindern (vgl. BTDrucks. 14/23, 172, und BTDrucks. 14/443, 17).

Beispielhaft genannt wird vom Gesetzgeber die Berücksichtigung von künftigen Vorteilen beim Ausweis von Rekultivierungsrückstellungen. Danach mindern Kippentgelte, die der Unternehmer bei der Verfüllung von dritter Seite zu seinen Gunsten erhalten wird, die Belastungswirkung der später zu erfüllenden Verbindlichkeit. Sie sind daher auch im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Als Beurteilungshilfe bedient sich der Gesetzgeber – entsprechend dem Teilwertgedanken – des Rückgriffs auf einen erdachten Erwerber des Unternehmens. Dieser würde die zu erwartenden Kippentgelte bei der im Rahmen der Kaufpreisfestsetzung vor-

zunehmenden Unternehmensbewertung in sein Kalkül aufnehmen (vgl. BTDrucks. 14/23, 172).

Da nur wirtschaftliche Vorteile unter das Kompensationsgebot fallen, sind Kosten, die mit den künftigen Einnahmen in Verbindung stehen, wiederum vorteils-mindernd zu berücksichtigen. Fallen künftig nur BA an, soll keine Gegenrechnung mit künftigen Vorteilen erfolgen, s. FG Düss. v. 13.12.2010 – 3 K 3356/08, EFG 2011, 884, nrkr., Az. BFH IV R 7/11.

Von dem Kompensationsgebot werden nur künftige Vorteile, dh. noch nicht berücksichtigte (realisierte) Erfolgsbeiträge, erfasst. In Anlehnung an die Ausführungen des BFH im Apotheker-Urteil (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735) zum Kompensationsbereich der Drohverlustrückstellung ist auch hier davon auszugehen, dass für die Gegenrechnung unbeachtlich ist, ob die Vorteile zu einem aktivierbaren WG führen oder nicht. Auch aus der Formulierung „soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind“ kann nicht gefolgert werden, dass es sich um einen aktivierungsfähigen Vorteil handeln muss. Für die Saldierung ist es ohne Bedeutung, wann die Realisierung der künftigen Vorteile eintritt. Künftige Vorteile können folglich zeitlich mit der Erfüllung der Verpflichtung zusammenfallen, ihr vorangehen oder ihr sogar nachfolgen.

b) Zusammenhang zwischen Vorteil und Erfüllung der Verpflichtung

1177

Sachlicher Zusammenhang: Nach dem Wortlaut von Nr. 3a Buchst. c müssen die Vorteile mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein (s. dazu das Beispiel in Anm. 1175: Verpflichtung zur Entsorgung des Autos und Berechtigung zur Vereinnahmung der Erlöse aus dem Verkauf von Ersatzteilen und Schrott). Erforderlich ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen Verpflichtungserfüllung und Vorteilseintritt. Ein ausschließlich zeitlicher Zusammenhang genügt hingegen nicht. Vielmehr kommt es uE auf eine über die sachliche Verknüpfung hinausgehende zeitliche Nähe für die Frage des ursächlichen Zusammenhangs überhaupt nicht an. Eine zeitliche Nähe von Verpflichtungserfüllung und Vorteilseintritt kann allenfalls als Indiz für die Wahrscheinlichkeit des Vorteilseintritts und damit als Indiz für eine Gegenrechnungsverpflichtung angesehen werden.

Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Vorteil und Verbindlichkeit etwa dergestalt, dass es sich um einen mit der Verpflichtung korrespondierenden Gegenanspruch aus demselben Rechtsverhältnis handeln müsste, wird von der gesetzlichen Regelung nicht verlangt. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um Vorteile aus der Erfüllung der konkreten Verpflichtung handelt. Ob Vorteile aus der Erfüllung anderer, gleichartiger Verpflichtungen auch in den Kompensationsbereich einzubeziehen sind (uE ist eine pauschale Betrachtung nach Buchst. a hier zulässig; zB Verrechnung von Entsorgungskosten und Schrotterlösen von 100 Autos), ist noch nicht höchstrichterlich geklärt. Das Gegenrechnungsgebot von Nr. 3a Buchst. c dehnt den Kompensationsbereich gegenüber der früheren Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 8.2.1995 – I R 72/94, BStBl. II 1995, 412, zu Verbindlichkeitsrückstellungen wegen nicht genommenen Urlaubs) aus. Während nach der früheren Rspr. nur solche noch nicht vollwirksam entstandenen Ansprüche in die Gegenrechnung einbezogen wurden, die in rechtl. verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgten, lässt die Neuregelung einen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vorteil und der Erfüllung der Verpflichtung genügen.

Beispiel: Die Vereinnahmung von Kippgebühren im Rahmen von Reaktivierungs- und Wiederauffüllungsverpflichtungen ist keine zwangsläufige Folge. Vielmehr hängt

sie davon ab, inwieweit es dem zur Rekultivierung Verpflichteten gelingt, mit dritten Personen Verkipplungsverträge abzuschließen. Insoweit ist ein kausaler Zusammenhang zwischen der Verpflichtung und den Vorteilen nicht erforderlich. Es reicht vollkommen aus, dass beispielsweise immaterielle Vorteile (Geschäftschancen) durch die Rekultivierung veranlasst wurden (hier: Chance zur Einnahme von Kippgebühren); dazu FG Sach. v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv., juris; gewinnmindernde Rücklage für

Der BFH hat zwischen der Teilwertabschreibung auf ein kontaminiertes Grundstück und der Rückstellung zur Beseitigung der Kontamination keinen sachlogischen Zusammenhang gesehen (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 = FR 2004, 274, zur Rechtslage vor Einf. von Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c, mit krit. Anm. WEBER-GRELLET). Nach Ansicht des BFH handele es sich um unterschiedliche WG, deren Ansatz und Bewertung nach dem Grundsatz der Einzelbewertung unabhängig voneinander und unter Beachtung des Vollständigkeitsgebots zu erfolgen haben. Die mit der Erfüllung der Sanierungsverpflichtung verbundene Grundstückswertsteigerung sei daher nicht rückstellungsmindernd zu berücksichtigen.

1178 c) Wahrscheinlichkeit des Vorteilsintritts

Nach der Gesetzesformulierung unterfallen nur solche Vorteile dem Kompensationsgebot, die voraussichtlich mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sein werden. Damit muss für den Vorteilsintritt eine gewisse Mindestwahrscheinlichkeit bestehen. Teilweise wurde unter Bezugnahme auf die Rspr. des BFH (zuletzt BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375) zur Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme argumentiert, dass bei der Frage der Passivierung einer Rückstellung diese Wahrscheinlichkeit bejaht werden kann, wenn mehr Gründe für als gegen den Vorteilsintritt sprechen. Dies bedeutet uE aber nicht, dass mindestens eine Wahrscheinlichkeit mehr als 50 % für den Vorteilsintritt für den Einzelfall gelten muss. Vielmehr sind bei großen (gleichartigen) Rechtsgeschäften auch ganz kleine Mindestwahrscheinlichkeiten zu berücksichtigen. Dies ist über statistische Modelle und Berechnung von Erwartungswerten ohne Weiteres möglich (FG Düss. v. 13.12.2010 – 3 K 3356/08, EFG 2011, 884: begründete Aussicht, nrkr., Az. BFH. IV R 7/11).

Beispiel: Ein Optiker wirbt am 31.12.2001 in einer regionalen Tageszeitung (Auflage: 200 000 Stück) mit einem kostenlosen Sehtest für jede Person, die das Geschäft betritt, wobei keine Kaufverpflichtung für diesen Test besteht. Aufgrund der guten Lage des Geschäfts rechnet er damit, dass er insgesamt 1000 Personen einen Sehtest (Einzel- und berücksichtigungsfähige Gemeinkosten: 5 € je Test) abnehmen muss. Obwohl hier nur eine Wahrscheinlichkeit von 0,5 % je Leser für die Inanspruchnahme besteht, existiert hierfür grds. eine Rückstellungsverpflichtung. Allerdings sind hier die Chancen aus dem Verkauf von Brillen gegenzurechnen. Wenn jede fünfte Person (insgesamt: also 200 Personen = 0,1 % der Zeitungsaufgabe), die einen Sehtest macht, eine Brille kauft und dabei durchschnittlich ein Gewinn von 22 € erwirtschaftet wird, ist dieser Vorteil gegenzurechnen. Trotz der minimalen Wahrscheinlichkeit von 0,1 % je Leser wirkt sich der Vorteil aus der Chance des Brillenverkaufs ganz erheblich auf die Reduzierung des Rückstellungsbetrags aus. Die Höhe der Rückstellung beträgt nur noch 5 000 € (1000 × 5 €) ./.: 4 400 € (200 × 22 €) = 600 €. Beträgt der durchschnittliche Gewinn je Brille mehr als 25 € in diesem Beispiel, so kompensieren die Vorteile die Aufwendungen vollständig, was zur Folge hat, dass die Rückstellung mit Null zu bewerten ist.

Eine derartige Vorteilsberücksichtigung entspricht uE den Leitlinien der sog. Apotheker-Entscheidung des GrS (BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735). Ein rechtl. Abschluss von Geschäften (im obigen Beispiel: Verkauf von Brillen) ist für die Berücksichtigung von Vorteilen danach nicht erforderlich, vielmehr reicht nach Auffassung des GrS die Aussicht auf einen wirtschaft-

lichen Vorteil (nämlich höhere Umsätze, die er künftigen Erträgen implizit gleichstellt), die aus der allg. Lebenserfahrung abzuleiten ist.

Teilw. aA FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23, für einzelne Rechtsgeschäfte; Beispiel: Berücksichtigung von Kippgebühren als (gegenzurechnender) Vorteil sollte nur möglich sein, wenn die Verträge schon am Bilanzstichtag geschlossen sind; aA FG Sachs. v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv. juris, rkr.: Bestünde eine konkretisierte (Liefer- und) Abnahmeverpflichtung, müsste dieser daraus resultierende Vorteil bereits als Forderung aktiviert werden, s. auch BMF v. 18.6.1999, StEK EStG § 5 Nr. 153 für Exporterstattungen der Zuckerindustrie; BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959, betr. Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen nach § 4 Altersteilzeitgesetz, korrigiert in Rn. 15 und 17-21 durch BMF v. 28.3.2007, DB 2007, 769, als Reaktion auf BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471 = DB 2006, 532.

Änderung der EStR: Während die FinVerw. in Anlehnung an die Einzelbegründung zum Gesetzesentwurf (BTDrucks. 14/443, 23) in R 38 Abs. 1 EStR 1999 noch klarstellte, dass die Gegenrechnung voraussetzt, dass der Stpfl. zB aufgrund von am Bilanzstichtag abgeschlossenen Verträgen, die mit der Erfüllung der Verpflichtung wirtschaftlich zusammenhängen, mit Vorteilen rechnen kann, wurde dieser Abs. 1 der R 38 in den EStR 2001 gestrichen. Erfahrungen haben gezeigt, dass die FinVerw. die Streichung dieses Absatzes zum Anlass nahm, den Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c zu erweitern und die Gegenrechnung von Vorteilen (zB bei Rekultivierungsverpflichtungen) auch schon dann vorzunehmen, wenn noch kein konkreter Kippvertrag zum Bilanzstichtag vorliegt; zur Gegenrechnung von Erstattungsansprüchen nach dem Altersteilzeitgesetz s. BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297. Die geänderte Sichtweise der FinVerw. wurde in die EStR 2005 aufgenommen und seitdem beibehalten (EStR 2008). Nach R 6.11 Abs. 1 EStR 2008 setzt die Gegenrechnung von Vorteilen voraus, dass am Bilanzstichtag nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls mehr Gründe für als gegen den Eintritt des Vorteils sprechen. Die bloße Möglichkeit, dass künftig wirtschaftliche Vorteile eintreten könnten, soll weiterhin für eine Gegenrechnung nicht genügen. Aus Vertrauensschutz auf die frühere Bestimmungen in den EStR 1999 sieht die Neuregelung in den EStR 2008 eine Übergangsregelung vor (R 6.11 Abs. 1 Sätze 3–6 EStR): Bei Rückstellungen, die in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. gebildet wurden, kann für die Gewinnauswirkung, die sich in einem vor dem 1.1.2005 endenden Wj. aus der erstmaligen Anwendung von Satz 1 ergibt, jeweils iHv. 9/10 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neun Wj. jeweils mit mindestens 1/9 Gewinn erhöhend aufzulösen ist (analog zur Rücklagenauflösung iSv. § 52 Abs. 16 Satz 14 vor Aufhebung durch BilMoG). Die Übergangsregelung findet nur Anwendung, wenn die Gegenrechnung nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung beruht.

Beispiel:

U hat im Jahresabschluss auf den 31.12.2003 erstmals eine Rückstellung für eine Rekultivierungsverpflichtung iHv. 100 000 €. Im Jahresabschluss auf den 31.12.2004 wird diese Rückstellung mit dem Betrag 120 000 € ausgewiesen. Bei der Bemessung der Rückstellungshöhe wurden

- a) vertraglich vereinbarte Kippgebühren iHv. 5 000 €,
 - b) Vorteile, die nach den Umständen des Einzelfalls voraussichtlich eintreten werden, iHv. 10 000 €
- nicht berücksichtigt.

Im Fall a) sind die vertraglich vereinbarten Kippgebühren rückstellungsmindernd zu berücksichtigen. Im Fall b) ist die auf den 31.12.2004 passivierte Rückstellung iHv. 120 000 € um den gegenzurechnenden Vorteil iHv. 10 000 € zu mindern. Dieser Minderungsbetrag kann handelsbilanziell und in der StBil. in eine gewinnmindernde Rück-

lage iHv. 9.000 € eingestellt werden, die im VZ 2005 und in den folgenden acht Wj. iHv. 1.000 € (1/9) gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Der künftige Prognosezeitraum für die Berücksichtigung von Vorteilen ist in der Neufassung der EStR offen geblieben. Aus praktischer Sicht ist uE idR ein Prognosezeitraum von drei bis fünf Jahren angemessen (aA: OFD Karlsruhe v. 14.3.2006, EStK EStG § 6 F. 1 Nr. 18 für Kippgebühren: zehn Jahre); offengelassen vom Sächs. FG v. 31.8.2010 – 6 K 905/08, nv., juris, rkr.

Garantiefälle: Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Eintrittswahrscheinlichkeit erlangt auch für Garantierückstellungen praktische Bedeutung, bei denen der Rückgriff auf den Zulieferer insoweit möglich ist, als dieser für den Schaden verantwortlich ist (zum Rückgriff in der Distributionskette s. die durch das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts eingeführte Neuregelung des § 478 BGB). Anknüpfend an die bisherige – zur früheren Gesetzeslage ergangene – Rspr. (BFH v. 3.8.1993 – VIII R 37/92, BStBl. II 1993, 444) ist ein Rückgriffsanspruch uE immer dann in den Kompensationsbereich einzubeziehen, wenn der Garantiefall unmittelbar auf ein von einem Lieferanten gebautes Zulieferteil zurückzuführen ist, auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Zulieferer besteht und dieser aufgrund seiner Bonität wirtschaftlich in der Lage ist, die Regressansprüche zu befriedigen (glA ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 864c). Um eine Saldierung mit Rückgriffsansprüchen vornehmen zu können, müssen in der Praxis also zunächst die Schadensursächlichkeit des Mangels sowie die Verantwortlichkeit des Lieferanten für den Mangel entweder nachweislich feststehen, oder es muss für einen solchen Regressanspruch zumindest eine Vermutung aufgrund von Beweislastumkehrvorschriften bestehen (vgl. § 478 Abs. 3 iVm. § 476 BGB). Kann ein solcher Nachweis nicht erbracht werden und tritt auch keine Beweislastumkehr zu Lasten des Lieferanten ein, scheidet demzufolge die Gegenrechnung eines potentiellen Regressanspruchs aus. Dies ist etwa dann der Fall, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Mangel möglicherweise auf einen fehlerhaften Einbau durch den Regressanspruchsteller zurückzuführen ist.

1179 d) Fehlende Aktivierungspflicht

Künftige Vorteile sind nur dann mit der Verpflichtungsrückstellung zu saldieren, wenn sie sich noch nicht als selbstständig zu aktivierende Forderungen konkretisiert haben. Insoweit stellt die Gesetzesfassung gegenüber dem früheren Gesetzentwurf (BTDrucks. 14/23, 6) den Vorrang der Aktivierung gegenüber der Saldierung klar (vgl. BTDrucks. 14/443, 23). Soweit der mit der Erfüllung der Verpflichtung verbundene Anspruch unter Objektivierungsaspekten bereits so erstarkt ist, dass er nach allg. Grundsätzen zu aktivieren ist, scheidet demzufolge eine Gegenrechnung zugunsten eines „Bruttoausweises“ von Forderung und Rückstellung aus (KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 405). In materieller Hinsicht wird mit dieser Exklusivregelung eine zweifache erfolgswirksame Erfassung des Gegenanspruchs vermieden (nach LECHNER in OPPENHOFF & RÄDLER, StEntlG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 82, wird damit dem § 246 Abs. 2 HGB Rechnung getragen). Daher kann beispielsweise die Rückstellung, die ein Getränkehändler anlässlich der Verpflichtung zur Rückgabe von vereinnahmten Pfandgeldern an seine Kunden bildet, nicht mit der zu aktivierenden Forderung gegenüber dem Getränkehersteller verrechnet werden (BMF v. 8.11.1999, FR 2000, 227, unter Hinweis auf den Grundsatz der Einzelbewertung).

Häufig ist es für den Stpfl. günstiger, wenn der Vorteil nicht aktiviert, sondern im Rahmen der Rückstellungsbewertung kompensierend berücksichtigt wird.

Die Verrechnung des Vorteils mit der ungewissen Verbindlichkeit führt im Vergleich zu einem Bruttoausweis von Forderung und Verbindlichkeit zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage für die Abzinsung und demzufolge auch zu einem geringeren Gewinnausweis.

3. Rechtsfolge: Wertmindernde Berücksichtigung

1180

Künftige Vorteile, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c erfüllen, sind bei der Bewertung von Rückstellungen wertmindernd zu berücksichtigen. Hierbei können die Vorteile maximal bis zur Höhe der Rückstellungsverpflichtung verrechnet werden, mit der Folge, dass der Ansatz einer Rückstellung im Fall einer Überkompensation ausscheidet. Der Wortlaut des Gesetzes lässt indes offen, auf welche Weise eine wertmindernde Berücksichtigung vorzunehmen ist. Gerade im Hinblick auf die kumulativ wirkenden Bewertungsvorschriften ist die Bewertung im Einzelfall durch Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c nicht hinreichend geklärt. Dies zeigt sich etwa im Verhältnis von Kompensationsgebot zu Abzinsungsgebot. Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderliche Rückstellungsbetrag ist grds. um den Wert des zukünftigen Vorteils zu kürzen und erst der so ermittelte Saldo nach Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e abzuzinsen.

Beispiel: Die angenommene Rekultivierungsverpflichtung eines Kieswerks beträgt für einen verbleibenden Zeitraum von fünf Jahren 20000 €. Der Wert der künftigen Vorteile aus der Vereinnahmung von Kippentgelten wird iHv. 5000 € angesetzt. Per Saldo ist das zur Rekultivierung verpflichtete Kieswerk damit iHv. 15000 € belastet. Dieser Betrag unterliegt dem Abzinsungsgebot des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e.

Diese Berechnungsmethode ist jedenfalls immer dann angebracht, wenn die künftigen Vorteile spätestens mit der Erfüllung der Verpflichtung eintreten. Noch zu klären sein wird vor dem Hintergrund der Einf. des Abzinsungsgebots die Frage, ob der Wert solcher gegenzurechnenden Vorteile, die erst später – also nach Erfüllung der Verpflichtung – wirksam werden (zB wenn öffentliche Zuschüsse erst Jahre nach Erfüllung der Verpflichtung ausbezahlt werden), bereits *vor* der Verrechnung abgezinst werden kann (für eine Abzinsung des gegenzurechnenden Vorteils: KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 408).

4. Fallgruppen

1181

Ausgleichsansprüche: Ausgleichsansprüche, die im Fall der Inanspruchnahme durch Dritte kraft Gesetzes auf den Stpfl. übergehen (zB Gesamtschuldnerschaft, Bürgschaft), können saldiert werden (vgl. auch „Rückgriffsanspruch“).

Öffentliche Zuschüsse: Vorteile infolge von öffentlichen Zuschüssen, die im Rahmen der Erfüllung der Rückstellungsverpflichtung gewährt werden, mindern die Belastungswirkung des Stpfl. und sind demzufolge in die Gegenrechnung einzubeziehen (s. dazu BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297, für Erstattungsansprüche nach § 4 Altersteilzeitgesetz; krit. hierzu HEGER, BB 2007, 824; ORTMANN-BABEL/BOLIK, DStR 2007, 1139 mwN).

Rückgriffsanspruch: Besteht ein werthaltiger und unbestrittener Rückgriffsanspruch oder wird ein solcher zumindest mit Verbindlichkeitseintritt ebenfalls entstehen, so ist – fehlende Aktivierungspflicht vorausgesetzt – die Notwendigkeit einer Gegenrechnung nicht zweifelhaft. Rückgriffsansprüche können beispielsweise gegenüber dem Versicherer oder bei Garantieverpflichtungen gegenüber dem Zulieferer oder dem Subunternehmer bestehen (s. Anm. 1178).

Vertrag über ergänzendes Geschäft: Künftige Vorteile müssen nicht aus demselben Rechtsverhältnis, auf dem die Verpflichtung beruht, erwachsen. Sie

können auch aufgrund von ergänzenden Geschäften mit Dritten entstehen (s. Anm. 1175 und 1178).

Zinsansprüche: Künftig entstehende Zinsansprüche aufgrund von verzinslichen Vorausleistungen können nach der Gesetzesbegründung (FinAussch., BTDrucks. 14/443, 23) in den Kompensationsbereich fallen, wenn der Stpfl. nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag davon auszugehen hat, dass erbrachte bzw. künftig noch zu erbringende Vorausleistungen verzinst werden.

V. Ansammlungsrückstellung (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d)

Schrifttum: KUPSCH, Neue Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, DB 1989, 53; CREZELIUS, Zur Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen, DB 1992, 1361; BAUM, Umweltrechtliche und steuerrechtliche Behandlung kontaminierter Grundstücke, DB 1995, 153; WEBER-GRELLET, Realisationsprinzip und Rückstellungen unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung, DStR 1996, 896; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT ZUR FÖRDERUNG DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN FORSCHUNG UND PRAXIS, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; STEGEL, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu Küting/Kessler (StuB 2000, 21 ff.), StuB 2000, 29; SOLFRIAN, Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; HUG/ROSS/SEIDLER, Bilanzielle Bewältigung der Rückwirkungsproblematik durch das Altfahrzeug-Gesetz (AltfahrzeugG), DB 2002, 1013; OSER/ROSS, Rückstellungen aufgrund der Pflicht zur Rücknahme und Entsorgung von sog. Elektroschrott beim Hersteller – Bilanzierung nach HGB, IFRS und US-GAAP, WPg 2005, 1069; STEGEMANN, Aktuelle bilanzsteuerrechtliche Aspekte der Rückstellungsbildung, Inf. 2006, 136; KESSLER, Rückstellungen für atomare Entsorgung: Weder Fremdkörper noch Störfall im deutschen Steuerbilanzrecht, IStR 2006, 98; WISCHOTT/KROHN/NOGENS, Steuerliche Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten beim Erwerb und Betrieb von Windkraftanlagen, DStR 2009, 1737; SCHULZE-OSTERLOH, BFH: Ansammlung und Abzinsung von Rückstellungen für Deponie-Rekultivierung und Rückbauverpflichtung verfassungsgemäß, BB 2011, 1965.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 1158.

1182 1. Rechtsentwicklung

Vorbemerkung: Schon vor Einf. von Nr. 3a Buchst. d reichte allein die rechtl. Entstehung einer Verbindlichkeit zur Bildung von Ansammlungsrückstellungen nicht aus. Vielmehr musste die Verbindlichkeit zusätzlich auch wirtschaftlich verursacht sein (vgl. zB KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 34–36 mwN). Unter wirtschaftlicher Verursachung verstand man, dass die Verbindlichkeit mit bereits erwirtschafteten Erträgen in Zusammenhang stehen müsse. Zwar sollte nach Ansicht des I. Senats des BFH v. 27.6.2001 (I R 45/97, BStBl. II 2003, 121) nicht auf die wirtschaftliche Verursachung iSd. Alimentationsprinzips (vgl. MOXTER, FS Forster, 1992, 427 [432]), sondern entsprechend dem Imparitätsprinzip allein auf die rechtl. Entstehung ankommen. Die FinVerw. hatte hierauf jedoch mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 21.1.2003, BStBl. I 2003, 125). Das Merkmal der wirtschaftlichen Verursachung wurde vom Gesetzgeber durch die Begrenzung der Rückstellungsbildung im StBilanzrecht, wie sie insbes. in Nr. 3a Buchst. d verankert ist, schließlich ausdrükl. bestätigt.

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In der endgültigen Gesetzesfassung wurde die stbilanzielle Regelung über die

Bildung sog. Ansammlungsrückstellungen systemkonform innerhalb der Bewertungsvorschrift des § 6 aufgenommen und nicht im Rahmen der Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 erfasst (anders noch im Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/265).

► *Anwendungsbereich der Regelung:* Nach der Begr. des Gesetzgebers (BTDrucks. 14/442, 23) soll die Einf. des Buchst. d in Nr. 3a lediglich Anwendung finden für Verpflichtungen, die nicht rechtl., sondern wirtschaftlich in den Folgejahren entstehen und auf die Folgejahre verteilt werden müssen. Dabei wird ausdrückl. auf die Entsch. des BFH v. 19.2.1975 (I R 28/73, BStBl. II 1975, 480) zur bilanziellen Behandlung von sog. Abbruchverpflichtungen Bezug genommen. Hiernach ist für die Verpflichtung eines Stpfl., ein betrieblich genutztes Gebäude nach zehn Jahren Nutzung abzureißen, unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Gesamtheit dieser Jahre (im Beispiel zehn Jahre) ursächlich für das Entstehen der Verpflichtung. Wirtschaftlich entsteht deshalb die Abbruchverpflichtung für das Betriebsgebäude nicht vollständig im Erstjahr, sondern ist auf die betreffende Zeitspanne von zehn Jahren zu verteilen. Die Verteilung ist gleichmäßig zu je 1/10 bis zum tatsächlichen Eintritt der Abbruchverpflichtung vorzunehmen.

Aus der Gesetzesbegründung ersieht man, dass zwischen rechtl. entstandenen, tatsächlich entstandenen und im wirtschaftlichen Sinne entstandenen Verpflichtungen zu unterscheiden ist. Entsprechend der Eingruppierung der Verpflichtung richtet sich die stbilanzielle Behandlung. Die Gesetzesbegründung geht nicht darauf ein, wie sich diese drei Begriffe unterscheiden. Die frühere Rspr. des BFH (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) unterschied lediglich zwischen wirtschaftlicher und rechtl. Verursachung bzw. Entstehung. Es war jedoch nicht eindeutig geklärt, ob beide Merkmale kumulativ oder alternativ zu verwenden waren (SCHÖN, BB 1994, Beil. 9 zu Heft 15).

► *Keine Anwendung* findet die Regelung – nach Auffassung der BReg. (BTDrucks. 14/442, 24) – auf Verpflichtungen, die tatsächlich und nicht nur im wirtschaftlichen Sinne im Laufe der Jahre ansteigen. Für derartige Rückstellungen sollen die allg. Grundsätze der Bewertung gelten. In diesen Fällen steigt die Verpflichtung von Jahr zu Jahr an. Als Beispiel wird in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/442, 24) die Verpflichtung zur Rekultivierung eines Grundstücks aufgeführt. Auf eine jeweils gesonderte gesetzliche Verankerung wurde jedoch verzichtet. Zur bilanzrechtlichen Meinungsbildung KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-Bil-Komm. VIII., § 249 HGB Rn. 34 ff.

AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199; BStBl. I 2002, 854): Durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in Buchst. d wurde für die Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, eine spezielle Bewertungsregelung für Ansammlungsrückstellungen verankert; s. Anm. 1184.

2. Konkretisierung der allgemeinen Regelung

1183

Verpflichtung: Nr. 3a Buchst. d regelt die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen (s. auch R 6.11 Abs. 2 EStR). Aufgrund der allg. Formulierung des Gesetzestexts in Satz 1 ergibt sich, dass die gesetzliche Regelung sowohl für Sachleistungsverpflichtungen (s. Anm. 1173) als auch für Geldleistungsverpflichtungen gilt.

Die in Nr. 3a Buchst. d enthaltene Regelung hinsichtlich der Verpflichtung zur Bildung von sog. Ansammlungsrückstellungen findet jedoch keine Anwendung auf Aufwandsrückstellungen, sondern ist lediglich auf Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anzuwenden. Grund hierfür ist, dass entsprechend dem Gesetzeswortlaut eine „Verpflichtung“, mithin also ein Schuldcharakter notwendig ist (FROTSCHER, § 5 Rn. 235).

Steuerlich können Aufwandsrückstellungen nach R 5.7 EStR nur unter gewissen Voraussetzungen gebildet werden (H 5.7. Abs. 3 „Aufwandsrückstellung“ iVm. R 5.7 Abs. 11). Bei den Aufwandsrückstellungen handelt es sich um einen Aufwand „gegen sich selbst“. Es liegt somit keine Verpflichtung gegenüber einem anderen vor, die eine Rückstellungsbildung nach der obigen Regelung des Gesetzes rechtfertigen würde.

Wirtschaftliche Verpflichtung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist für die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung iSd. Nr. 3a Buchst. d ein Entstehen im wirtschaftlichen Sinne notwendig. Dabei handelt es sich um einen Begriff, der zwar von der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; v. 10.12.1992 – IX R 34/91, BStBl. II 1994, 158) verwendet wurde. Eine Definition seitens der Rspr. oder des Gesetzgebers liegt jedoch nicht vor. Im Rahmen der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/442, 23) wurde der Begriff des Entstehens im wirtschaftlichen Sinne lediglich als Abgrenzungsmerkmal zum Entstehen im rechtl. Sinne verwendet.

► *Das Problem der wirtschaftlichen Entstehung einer Verbindlichkeit* liegt in der Identifizierung des wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandmerkmals einer Verbindlichkeit und insbes. in der inhaltlichen Ausgestaltung einer Zuordnungsregel, die die periodenbezogene Zurechnung der verpflichtungsbegründenden Ereignisse präzisiert. Die den GoB entsprechende Auslegung des Entstehens von Zukunftsausgaben im wirtschaftlichen Sinne ist generell aus dem Realisationsprinzip abzuleiten (KUPSCH, DB 1989, 53). Hinsichtlich des für die Passivseite einschlägigen Vorsichtsprinzips ist diese Behandlung jedoch nicht unumstritten (s. § 5 Anm. 857). Für die Bildung von Rückstellungen ist deshalb nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550) nicht nur auf das Vorsichtsprinzip, sondern ebenso auf das Realisationsprinzip sowie das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abzustellen (WEBER-GRELLET, DSrR 1996, 896; s. Anm. 105).

► *Ratierliche Verteilung:* Zu den unter Nr. 3a Buchst. d zu subsumierenden Sachverhalten zählen somit diejenigen, bei denen die am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wj. verteilt werden muss, die für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich sind (BTDrucks. 14/443, 23). Daraus ergibt sich, dass die Verpflichtung, für die die Rückstellung zu bilden ist, zum entsprechenden Bilanzstichtag zwar (rechtl.) bereits vollständig entstanden ist, ihre Verlustantizipation aber nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur ratierlich über den Nutzungszeitraum erfolgen darf, s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

Wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung im Zeitablauf: Nicht unter die Regelung des Buchst. d fallen Verpflichtungen, die wirtschaftlich erst im Zeitablauf entstehen und nicht sofort und in voller Höhe. Darauf wird ausdrükl. in der Gesetzesbegründung hingewiesen (BTDrucks. 14/443, 23), denn grds. könnte die Neuregelung des Buchst. d so verstanden werden, dass sämtliche Arten von Ansammlungsrückstellungen darunter subsumiert werden könnten, also auch diejenigen, die erst im Zeitablauf wirtschaftlich entstehen (zu den

sog. unechten Ansammlungsrückstellungen s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, DStR 2011, 1364).

Unter wirtschaftlicher Entstehung im Zeitablauf versteht man, dass der Rückstellungsbedarf jährlich gegenüber dem des Vorjahres entsprechend der wirtschaftlichen Entstehung ansteigt. Der Anstieg der Verpflichtung ist jedoch nicht ausschließlich dadurch begründet, dass beispielsweise inflationäre Auswirkungen dafür verantwortlich sind, sondern dadurch, dass aufgrund der bestehenden Verpflichtung der notwendige Rückstellungsbedarf jährlich zunimmt und deshalb die Rückstellung entsprechend aufzustocken ist.

Wertverhältnisse zum jeweiligen Bilanzstichtag: Maßgeblich für die Bewertung von Rückstellungen für Verpflichtungen, die im Zeitablauf entstehen, sind die Wiederbeschaffungskosten bzw. das Preisniveau zum jeweiligen Bilanzstichtag (BFH v. 26.9.1975 – III R 75/74, BStBl. II 1976, 110; v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98). Der Rückstellungsbetrag ist dabei durch die jährlichen Zuführungsraten in den jeweiligen Wj. anzusammeln, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung war (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480).

Beispiel: Ein Stpfl. nutzt für betriebliche Zwecke ein Lagergebäude. Dieses hat er nach 15 Jahren abzureißen. Zum Bilanzstichtag 01 beträgt der Barwert der geschätzten Abbruchkosten (s. Anm. 1187) unter Berücksichtigung der Wertverhältnisse zum Stichtag 01 150 000 €. Somit hat der Stpfl. eine Rückstellung im Jahresabschluss 01 iHv. 10 000 € (150 000 €/15 Jahre) zu bilden. Grund hierfür ist, dass nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die 15 Jahre in ihrer Gesamtheit ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung sind. Wirtschaftlich entsteht die Abbruchverpflichtung nicht sofort in voller Höhe, sondern jährlich zu einem Fünftel. Somit ist im Jahresabschluss des Jahres 01 eine Rückstellung iHv. 10 000 € zu bilden.

Preissteigerungen: Zur Nichtberücksichtigung künftiger Preissteigerungen s. Anm. 1174. Inzwischen eingetretene Preissteigerungen sind nicht auf den ausstehenden Ansammlungszeitraum zu verteilen, sondern außerplanmäßig – anteilig für den abgelaufenen Ansammlungszeitraum – in einer Einmalzuführung nachzuholen (vgl. R 6.11 Abs. 2 Sätze 5 und 6 EStR).

Barwerterhöhungen sind ebenfalls vollständig (für das betreffende Jahr) zu erfassen.

Beispiel: (Fortführung von oben): Der Barwert der Abbruchverpflichtung steigt im Jahr 02 von 150 000 € um 5,5 % auf 158 250 €. Neben dem ratierlichen Zuführungsbetrag von 10 550 € (1/15 von 158 250 €) ergibt sich ferner eine Erhöhung des bisherigen Barwerts um 550 €. Somit beträgt die gesamte Rückstellung nach zwei Jahren insgesamt 21 100 €.

3. Gesetzliche Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (Satz 2)

1184

Die Regelung gilt für alle gesetzlich festgelegten Rücknahmeverpflichtungen von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten dieser Verpflichtung bereits in den Verkehr gebracht worden sind. Die zeitanteilige Ansammlung hat pro rata temporis bis zum Beginn der jeweiligen Rücknahme zu erfolgen. Momentan existieren gesetzliche Rücknahmeverpflichtungen für Altfahrzeuge sowie Elektro- und Elektronikgeräte. Noch nicht umgesetzte EG-RL reichen zur Anwendung der Regelung nicht aus (Nds. FG v. 9.3.2006 – 6 K 109/03, EFG 2007, 621). Die freiwillige Rücknahme vor Inkrafttreten einer gesetzlichen Regelung ermöglicht die Passivierung einer Ansammlungsrückstellung (BFH v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007 1102).

Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Altfahrzeugen: Aufgrund der Richtl. 2000/53/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 18.9.2000 (ABl. EG 2000 Nr. L 269, 34) über Altfahrzeuge wurde im AltfahrzeugG v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2199) zusammen mit der neu gefassten AltfahrzeugVO vom gleichen Tag (BGBl. I 2002, 2214) für alle Hersteller oder Importeure von Fahrzeugen (PKW und leichte Nutzfahrzeuge) eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung zur unentgeltlichen Rücknahme und Verwertung (einschl. der Übernahme der damit verbundenen Kosten) verankert. Diese gesetzliche Verpflichtung gilt generell für Fahrzeuge, die ab dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht werden (neue Altfahrzeuge). Für Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden (alte Altfahrzeuge), gilt die Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung erst seit dem 1.1.2007 (Art. 8 Abs. 2 Nr. 2 AltfahrzeugG). Somit gibt es einen Übergangszeitraum vom 1.7.2002 bis zum 31.12.2006, der für die handels- und strechtl. Übergangsregelungen von Bedeutung ist.

Verpflichtung zur Rücknahme und Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten: Nach dem Elektro- und ElektronikgeräteG v. 16.3.2005 (BGBl. I 2005, 762) haben die Hersteller eine Rücknahmepflicht. Dabei ist zu unterscheiden:

► *Alt-Altgeräte kommerzieller Nutzer:* nach § 10 Abs. 2 Sätze 2 und 4 ElektroG sind die kommerziellen Nutzer von Geräten, die vor dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden, mit der öffentlich-rechtl. Entsorgungsverpflichtung belegt. Die Rückstellungspflicht trifft damit sie und nicht den Hersteller.

► *Alt-Altgeräte privater Haushalte:* für Geräte, die vor dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht wurden, betrifft die Rücknahmepflicht nur diejenigen Marktteilnehmer, die im Rücknahmejahr noch Neugeräte in Verkehr bringen. Damit knüpft die wirtschaftliche Verursachung nicht an dem (ursprünglichen) Inverkehrbringen dieser Alt-Altgeräte an, sondern an die künftige Marktteilnahme (§ 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG). Die Entsorgungsverpflichtung ist vor dem tatsächlichen Rücknahmezeitpunkt damit noch nicht abschbar. Daher scheidet in diesen Fällen die Anwendung der speziellen Bewertungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 aus (vgl. SCHÄFER, BB 2004, 2237, unter Berufung auf die Gesetzesbegründung; STEGEMANN, Inf. 2006, 136; OSER/ROSS, WPg 2005, 1069; aA MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2008; KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 4789).

► *Neu-Altgeräte für kommerzielle Nutzer:* Die Hersteller trifft nach § 10 Abs. 2 Satz 1 ElektroG die öffentlich-rechtl. Entsorgungsverpflichtung für Geräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht werden. Macht er von der Ausnahmeregel des § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG nicht Gebrauch, hat er eine Ansammlungsrückstellung zu bilden (SCHÄFER, BB 2004, 2237 [2738]).

► *Neu-Altgeräte für private Haushalte:* Für Geräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht worden sind, kommt es für die Anwendbarkeit der speziellen Bewertungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 auf die Art der Ermittlung der Rücknahmeverpflichtung an, denn nach § 14 Abs. 2 Satz 3 ElektroG richtet sich die Rücknahmeverpflichtung alternativ nach (1) dem eindeutig identifizierbaren und nachgewiesenen Anteil des Herstellers an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (Vorwärtsfinanzierung) oder (2) dem Anteil des Herstellers an den gesamten im jeweiligen Kj. in den Verkehr gebrachten Menge an Altgerätemenge pro Geräteart (Umlageverfahren). Damit knüpft die wirtschaftliche Verpflichtung zur Rücknahme nur im Fall der Vorwärtsfinanzierung an das In-Verkehr-Bringen an und ist nur für diesen Fall rückstellungsfähig (STEGEMANN, Inf. 2006, 136 [140]; SCHÄFER, BB 2004, 2237 [2738]). Die vom Hersteller im

Falle des Umlageverfahrens zu stellende Garantie (§ 6 Abs. 3 ElektroG) führt nicht zur Entstehung einer wirtschaftlichen Verursachung zum Zeitpunkt des „In-Verkehr-Bringens“, denn zum einen hat es der Hersteller durch Verbleib im Umlageverfahren selbst in der Hand, die Inanspruchnahme der Garantie zu verhindern. Zum anderen sind Rückstellungen wegen Garantieverpflichtungen erst dann zulässig, wenn die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist (vgl. § 5 Anm. 514 „Garantieverpflichtung“). Die Wahrscheinlichkeit ist aber wohl zu verneinen, da auf die Garantie erst zurückgegriffen wird, wenn die Kosten durch das Umlageverfahren nicht mehr aufgebracht werden könnten.

Rückstellungspflicht ohne Ansammlung und Übergangsregelung: Aufgrund fehlender Spezialregelung gilt für die Entsorgungsverpflichtung für die Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2002, bzw. für Elektrogeräte, die nach dem 13.8.2005 in Verkehr gebracht worden sind, eine handelsrechtl. Rückstellungspflicht nach § 249 Abs. 1 HGB, die aufgrund von § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5 Anm. 61) auch stl. zu beachten ist. Die Übergangsregelung in Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt für diese „neuen“ Erzeugnisse nicht. Allerdings gelten hierfür auch die anderen Buchst. der Nr. 3a. Nach Buchst. a darf nur eine anteilige Rückstellung nach der zu erwartenden Rückgabequote gebildet werden; nach Buchst. c müssen die Schrotterlöse als Vorteile (s. Anm. 1175) gegengerechnet werden; ebenso ist vom so ermittelten Betrag eine Abzinsung nach Buchst. e vorzunehmen (s. Anm. 1187; anders aber bei Erzeugnissen, die unter der Übergangsregelung fallen, Satz 2 Halbs. 2).

Handelsrechtliche Übergangsregelung: Nach Art. 53 Abs. 1 EGHGB gilt auch für die alten Altfahrzeuge (In-Verkehr-Bringen vor dem 1.7.2002) für die Rückstellungen eine vollständige (also keine ratierliche) Passivierungspflicht. Allerdings konnte für diese (alten) Altfahrzeuge bis zum letzten vor dem 1.1.2007 endenden Geschäftsjahr eine Bilanzierungshilfe (Wahlrecht mit entsprechender Ausschüttungssperre) auf der Aktivseite nach Art. 53 Abs. 2 EGHGB angesetzt werden. Als Bilanzierungshilfe gilt der Unterschiedsbetrag zwischen der vollen Rückstellung und jenem Betrag, der sich aus der (ratierlichen) Ansammlung der Rückstellung in gleichen Jahresbeträgen ergeben würde (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 385.4). Wird diese Bilanzierungshilfe, für die stl. ein Aktivierungsverbot besteht, in der HBil. aktiviert, führt dies lediglich zu einer Annäherung, aber nicht zu einer Gleichheit der handels- und strechtl. Ergebnisse, da die Bilanzierungshilfe bis zum ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr aufgelöst sein musste, der stl. Ansammlungszeitraum sich aber bis zum Erfüllungszeitpunkt (Rückgabezeitpunkt der Fahrzeuge; s.u.) erstreckt.

Eine handelsrechtl. Bilanzierungshilfe als Aktivposten kann für die neuen Altfahrzeuge (Inverkehrbringen nach dem 30.6.2002) nicht gebildet werden.

Steuerrechtliche Übergangsregelung: Die gesetzliche (Übergangs-)Regelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2 gilt nur bei einer gesetzlichen (idR öffentlich-rechtl.) Verpflichtung für WG, die vor Inkrafttreten dieser Verpflichtung in Verkehr gebracht worden sind, bis zum Beginn des entsprechenden Erfüllungszeitpunkts.

► *Wirtschaftsgüter:* Die vorliegende Regelung gilt nicht nur für die Entsorgung von Altfahrzeugen, sondern entsprechend auch für andere WG („Erzeugnisse“), für die schon (gesetzliche) Entsorgungsverpflichtungen gelten, die aber noch nicht erfüllt wurden, sowie für künftige Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen, die erst noch in Zukunft gesetzlich verankert werden.

► *Altfahrzeuge*: Diese Regelung gilt für die Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden und die den Herstellern oder Importeuren (bzw. deren Beauftragten) ab dem ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr zu Entsorgungszwecken zurückgegeben werden. Auch wenn die Entsorgungsverpflichtung erst seit diesem Geschäftsjahr zur Anwendung kommt, bestand schon vor diesem Zeitpunkt (in Höhe der zu erwartenden Rückgabequote ab diesem Zeitpunkt) ein Erfüllungsrückstand und somit eine rechtl. sowie wirtschaftliche Verpflichtung.

▷ *Ansammlung*: Fallen Rücknahme- und Verwertungsverpflichtungen unter diese Neuregelung, so ist der Erfüllungsbetrag in gleichen Raten anzusammeln, dh., der voraussichtliche Erfüllungsbetrag ist über den Ansammlungszeitraum in nominal gleichen Beträgen (ggf. pro rata temporis; bei halben Jahr also nur zu 50 %) der Rückstellung zuzuführen. Verkürzt sich der Ansammlungszeitraum, so ist dem durch eine Aufstockung und erhöhte Zuführungsbeträge Rechnung zu tragen.

▷ *Ansammlungszeitraum*: Der Ansammlungszeitraum erstreckt sich bis zum Erfüllungszeitpunkt. Dies ist nicht der Zeitpunkt, ab dem eine gesetzliche Rücknahmeverpflichtung (bei alten Altfahrzeugen also seit dem ersten nach dem 31.12.2006 beginnenden Geschäftsjahr) beginnt, sondern der zu erwartende Rücknahmezeitpunkt. Fraglich ist, ob für den Beginn des Zeitraums der Zeitpunkt der gesetzlichen Verankerung oder ob rückwirkend auch schon der Zeitpunkt des Inverkehrbringens (so offensichtlich STRAHL in KORN, § 6 Rn. 385.5 im Beispiel) der Fahrzeuge maßgeblich ist. Letztere Auffassung, die uE wegen der Rückwirkung – bei Belastungen – verfassungsrechtl. bedenklich sein könnte, hätte zur Folge, dass für die Zeiträume zwischen dem Inverkehrbringen und dem Inkrafttreten der gesetzlichen Verpflichtung (fakultativ: Tag des Gesetzesbeschlusses, vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 385.2 Fn. 3) im Jahr der Gesetzesverankerung eine Einmalzuführung erforderlich wäre (vgl. zur Berechnung das Beispiel bei STRAHL in KORN, § 6 Rn. 385.5). Aufgrund des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts ist uE – auch aus Vereinfachungsgründen – für den Beginn des Zeitraums auf die erste Auffassung zurückzugreifen (Inkrafttreten der gesetzlichen Verpflichtung), da Satz 2 – im Gegensatz zu Satz 3 – sich nicht auf den „Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung“ bezieht. Da keine ausdrückliche Übergangsregelung für diese Neuregelung existiert, gilt uE nach § 52 Abs. 1 Satz 1 der erstmalige Zeitpunkt der Geltung dieser Gesetzesregelung (VZ 2002) somit als Beginn des Ansammlungszeitraums.

▷ *Keine Abzinsung*: Für die neu geschaffene Ansammlungsregelung in Satz 2 ist ausdrückl. eine Ausnahme von Buchst. e (s. Anm. 1187) und somit ein Abzinsungsverbot verankert worden. Ob dies aus Vereinfachungsgründen (KULOSA in SCHMIDT XXXI, § 6 Rn. 478: „Billigkeitsregelung“) oder wegen des fakultativen Gleichklangs hinsichtlich der erfolgsmäßigen Auswirkungen in HBil. (bei Ansatz der Bilanzierungshilfe) und StBil. (uE nicht erreichbar) erfolgte, ist unklar.

1185 4. Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken (Satz 3)

Art der Verpflichtung: Die Betreiber von Kernkraftwerken haben die öffentlich-rechtl. Verpflichtung, die Risikomaterialien der Kraftwerke sicher zu entsorgen und bei Stilllegung das Kernkraftwerk abzureißen. Nach den oben (s. Anm. 1183) gewonnenen Erkenntnissen zur grundsätzlichen Behandlung von Ansammlungsrückstellungen sind Verpflichtungen zur Stilllegung bzw. zum Abriss von Kernkraftwerken zu bewerten. Es handelt sich hierbei ebenfalls um eine

Verpflichtung, deren Rückstellungsbedarf aus rechtl. Betrachtungsweise sofort und in voller Höhe entsteht. Die stl. Rückstellungsbildung orientiert sich nach Nr. 3a Buchst. d Satz 3 nicht an der rechtl., sondern an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Somit sind diese Rückstellungen während des Nutzungszeitraums – also von Inbetriebnahme bis zur Stilllegung des Kernkraftwerks (aber grds. maximal 25 Jahre; s.u.) – zeitanteilig und in gleichen Raten anzusammeln. Die zurückzustellenden Beträge richten sich nach dem jeweiligen Stand von Wissenschaft und Technik und sind zeitanteilig zu berücksichtigen (FROTSCHER, § 5 Rn. 343). Bei der Verpflichtung zur Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt es sich um eine Sachleistungsverpflichtung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b; s. Anm. 1174. Zur Schätzung des Rückstellungsbetrags wird idR auf einen externen Gutachter zurückgegriffen.

Zeitpunkt der Stilllegung:

▶ *Zeitraum vor der elften Änderung des Atomgesetzes:* Strittig war die Frage, wann der exakte Zeitpunkt der Stilllegung des Kernkraftwerks eintritt. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) ist der verwendete Begriff der Stilllegung entsprechend der Verwaltungspraxis als „Stilllegung im weiteren Sinne“ zu verstehen (vgl. Anl. 1 des Leitfadens zur Stilllegung von Anlagen nach § 7 des Atomgesetzes v. 14.6.1996, BAnz. v. 12.11.1996).

▶ *Liegt der exakte Stilllegungszeitpunkt des Kraftwerks nicht fest* – was zum damaligen Zeitpunkt der Fall war –, müsste grds. eine Schätzung des Stilllegungszeitpunktes erfolgen. Entsprechend der gesetzlichen Fiktion beträgt jedoch der Zeitraum der Ansammlung maximal 25 Jahre. Dadurch wurde der bisher – im Verwaltungswege (BMF v. 27.12.1995, FR 1996, 153) – festgeschriebene Zeitraum von 19 auf 25 Jahre ausgedehnt. Die Verlängerung des Zeitraums von 19 auf 25 Jahre wurde von der rot-grünen Koalition, die sich den Ausstieg aus der Atomenergie auf ihre politischen Fahnen geschrieben hatte, nicht aus umwelt- und lenkungspolitischen, sondern aus fiskalpolitischen Gründen festgeschrieben. Dadurch waren die unter Berücksichtigung eines Stilllegungszeitraums von 19 Jahren gebildeten Rückstellungen in nicht unerheblichem Umfang erfolgswirksam aufzulösen. Zum Ausgleich konnte hierfür jedoch eine Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 14 iVm. Satz 11 gebildet werden. Die Sätze 11 bis 14 sind durch das BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) aufgehoben worden; s. Anm. 1188 f.

▶ *Elftes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes:* ab dem 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1814) wurde die Laufzeit der deutschen Atomkraftwerke verlängert. Für solche bis zu einem Beginn des Leistungsbetriebs in 1980 um acht Jahre, für jüngere Anlagen um 14 Jahre (Entwurf, BTDrucks. 17/3051 v. 28.9.2010). Da der genaue Stilllegungszeitraum auch unter Geltung des elften Gesetzes zur Änderung des Atomgesetzes damit nicht bekannt war, gilt trotz der Laufzeitverlängerung die gesetzliche Fiktion von 25 Jahren.

▶ *Dreizehntes Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes:* Seit dem 6.8.2011 ist die geänderte Fassung des Atomgesetzes in Kraft (BGBl. I 2011, 1704). Darin wird die Laufzeit der in Deutschland betriebenen Atomkraftwerke abhängig von ihrem Alter gestaffelt auf 2015 bis 2022 abschließend begrenzt. Damit ist der Stilllegungszeitpunkt nunmehr gesetzlich festgeschrieben, so dass auf den tatsächlichen Zeitpunkt und nicht auf die in Satz 3 geregelte Stilllegfiktion abzustellen ist.

Abzinsungsgebot: Die Abzinsung nach Buchst. e gilt auch für diese Rückstellungen, wobei für die Abzinsung der (noch ausstehende) Ansammlungs-(=Nutzungs-)Zeitraum (ggf. fiktiv: 25 Jahre, s.o.) gilt; s. Anm. 1187.

Europarechtliche Bedenken: Zahlreiche regionale Energieversorger hatten bei der EU-Kommission Beschwerde eingelegt. Nach deren Auffassung handelt es sich bei den grds. stfreien Rückstellungen der deutschen Atomindustrie um staatliche Beihilfen. Diese Auffassung teilte die Behörde nicht (Entscheidung der Kommission v. 11.12.2001 C [2001] 3967 fin). In der Begr. heißt es, dass die Rückstellung für die Stilllegung von Kernkraftwerken und die sichere Endlagerung atomarer Abfälle keine staatliche Beihilfe darstellt, da ein Vorteil einzelner Unternehmen oder Produktionszweige nicht erkennbar sei (zum Diskussionsstand vgl. KESSLER, IStR 2006, 98).

VI. Abzinsungsgebot (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e)

Schrifttum: Ross, Einkommensteuerliche Rückstellungsbewertung und Abzinsungsverbot nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB nF, DStZ 1995, 179; KÜTING/KESSLER, Rückstellungsbildung nach der Entscheidung im „Apotheker-Fall“, DStR 1997, 1665; DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357; BRÜGGEMANN, Auswirkungen der Änderungen von Gewinnermittlungsvorschriften auf den Ansatz von Handels- und Steuerbilanz, 50. Godesberger Fachtagung, 1999, 31; EBERL, Übersicht der BFH-Entscheidungen zum Bilanzsteuerrecht 1998, BBK 1999, F. 17, 3103; ERNSTING, Zur Ausdehnung des Abzinsungsgebots auf Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen, StuB 1999, 457; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg. 1999, 861; KRAEUSEL, Änderungen im Steuerrecht durch das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 401; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Bewertung des Betriebsvermögens nach dem StEntG 1999/2000/2002, WPg. 1999, 689; WERNECKES, Das StEntG 1999/2000/2002, DStZ 1999, 479; KÜTING/HARTH, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; MÜLLEREISERT, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Beitragsrückerstattungen bei Lebensversicherungsunternehmen, DB 2000, 2000; PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; ROGALL, Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, BB 2000, 1234; SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT ZUR FÖRDERUNG DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN FORSCHUNG UND PRAXIS, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsbilanzielle Bilanzierung, DB 2000, 681; SIEGEL, Rückstellungen in der Steuerbilanz und Leistungsfähigkeitsprinzip – Auch eine Stellungnahme zu Küting/Kessler (StuB 2000, 21), StuB 2000, 29; SOLFRIAN, Auswirkungen des StEntG 1999/2000/2002 auf die Betriebsverpachtung, StuB 2000, 169; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WENDT, Bilanzierung von aus künftigen Erträgen zu tilgenden Verpflichtungen, EStB 2000, 309; BEISER, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, DB 2001, 296; HÄHNEL, Abzugsfähigkeit und Bilanzierung von Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen, 2001; KNOLL, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips – Erwiderung und Replik zu dem Beitrag von Beiser (DB 2001, 296), DB 2001, 779; HEINZMANN/HEINZMANN, Die Verbindlichkeitsrückstellung in der steuerlichen Beratungspraxis, SteuStud. 2004, 87; HAPPE, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Steuerrecht – Das BMF-Schreiben vom 26.5.2005, StuB 2005, 618; HOFFMANN, Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Konzernverbund, GmbHR 2005, 972; MARX/BERG, Rückstellungen für Dokumentationsverpflichtungen nach HGB, IFRS und EStG, DB 2006, 169; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Einzelfragen zum materiellen Bilanzrecht, BB 2008, 210; HOPPEN/HUSEMANN/SCHMIDT, Das neue HGB-Bilanzrecht, Köln 2009; STAPF/ELGG, Abzinsung von Rückstellungen nach dem BilMoG: Ermittlung und Bekanntgabe der Zinssätze durch die deutsche Bundesbank, BB 2009, 2134; ZWIRNER/KÜNKELE/LIEBSCHER, Abzinsung von „sonstigen Rückstellungen“, nach BilMoG: Praxisprobleme und Lösungen, BB 2011, 2155; KROPP/WIRTZ, Problembereiche bei der Abzinsung von Rückstellungen, DB 2011, 541; PRINZ, Steuersystematische „Ungereimt-

heiten“ auf der Passivseite der Steuerbilanz, FR 2011, 1015; PRINZ, Urteilsbesprechung zu BFH X R 26/10, FR 2012, 36.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 1125 und 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; BMF v. 12.7.2005, BStBl. I 2005, 819; BMF v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 828; BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301.

1. Handelsrechtliche und bisherige steuerliche Abzinsungsverpflichtungen von Rückstellungen

1186

Handelsrecht: Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB in der seit 29.5.2009 geltenden Fassung des HGB (BilMoG) besteht handelsrechtl. die Verpflichtung, Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) abzuzinsen. Im Umkehrschluss ergibt sich hieraus, dass für Rückstellungen mit kürzerer Restlaufzeit keine Abzinsungspflicht besteht. Abweichend von Satz 1 dürfen nach § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB nF Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oÄ mit dem durchschnittlichen Marktzins abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Dies soll der praktischen Vereinfachung dienen und Kosten sparen (BTDrucks. 16/12407, 85 f.).

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem BilMoG hängt die Abzinsung somit nicht mehr von einem enthaltenen Zinsanteil ab. Auszugehen ist vom Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme, falls kein Fälligkeitszeitpunkt feststeht (KOZIKOWSKI/SCHUBERT in Beck-BilKomm. VIII. § 253 HGB Rn. 180 mwN). Zur Abzinsung ist der durchschnittliche Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre heranzuziehen, der von der Deutschen Bundesbank monatlich veröffentlicht wird. Aus der Zinsstrukturkurve lässt sich der für ganzjährige Restlaufzeiten zwischen einem und 50 Jahren anzuwendende Marktzins entnehmen (stellvertretend HOPPEN/HUSEMANN/SCHMIDT, Das neue HGB-Bilanzrecht, 2009, Rn. 33). Die Abzinsung soll der periodengerechteren Darst. der Ertragslage dienen, da der zurückgestellte Erfüllungsbetrag, der über die gebundenen Mittel zu einer Teilamortisierung beiträgt, diskontiert wird (BTDrucks. 334/08, 116). Damit greift der Gesetzgeber gravierend in das handelsrechtl. Realisationsprinzip ein.

Jedoch gleicht sich insoweit das Handelsrecht dem StRecht wieder an, das seit dem VZ 1999 die generelle Abzinsungspflicht 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).

Steuerrecht: Für das StRecht wurde bereits durch das StEntlG 1999/2000/2002 das Abzinsungsgebot eingeführt.

► *Nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre:* Mit der Neuregelung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e wurde die Abzinsung stl. auf alle „Verpflichtungs“-Rückstellungen ausgedehnt, so dass es auf die Frage des (verdeckten) Zinsanteils, die unter der Altregelung noch Bedeutung hatte, nicht mehr ankommt (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478).

Die in § 52 Abs. 16 (Sätze 11 bis 14) enthaltene Regelung zur Bildung einer Rücklage, die den stl. Belastungseffekt aus der Umstellung ab 1999 für Altrückstellungen auf zehn Jahre verteilen sollte, ist mit dem BilMoG ab VZ 2009 aufgehoben worden.

1187 **2. Regelung der steuerlichen Abzinsungsverpflichtung seit dem VZ 1999**

Abzinsende Verpflichtungen (Satz 1): Durch die Formulierung des Gesetzestexts ergibt sich, dass sowohl Geldleistungsverpflichtungen (Satz 1) als auch Sachleistungsverpflichtungen grds. stbilanziell abzuzinsen sind (Satz 2). Siehe BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

Ausnahmen vom Abzinsungsgebot: Durch den Verweis auf Nr. 3 Satz 2 ist von der Abzinsung der Rückstellung Abstand zu nehmen, wenn es sich um Rückstellungen für kurzfristige Verpflichtungen (weniger als zwölf Monate) handelt, die Verbindlichkeit verzinslich ist oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruht. Die Grundsätze für Verbindlichkeiten gelten entsprechend (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; s. Anm. 1141 ff.).

- Zur Abgrenzung von Vorausleistungen und Anzahlungen BFH v. 21.9.2011 – I R 50/10, DB 2011, 2815;
- Aus Vereinfachungsgründen soll das Abzinsungsgebot auch auf Pauschalrückstellungen keine Anwendung finden (FG München v. 21.4.2004 – 7 V 4930/03, EFG 2004, 641, rkr.; BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699 f. – Tz. 27; aA HEINZMANN/HEINZMANN, SteuStud. 2004, 87 [95]; krit. KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 481 für Rückstellungen, deren Laufzeit auf mehr als zwölf Monate geschätzt werden kann);
- Ausschluss vom Abzinsungsgebot nur für erfolgsabhängige Beitragsrückerstattung und keine Übertragung auf erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung (s. BFH v. 25.11.2009 – I R 9/09, BStBl. II 2010, 304);
- Tragen des Inflationsrisikos ist kein Grund für die Annahme der Verzinslichkeit, s. BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98;
- Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, Nds. FG v. 21.1.2009 – 3 K 12371/07, EFG 2009, 1004, rkr.;
- Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen, KULOSA in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 483; aA BFH v. 19.7.2011 – X R 26/10, BFH/NV, 2147; gegen die pauschale Annahme der Abzinsung durch den BFH mit guten Argumenten PRINZ, FR 2012, 36 (38).
- Langzeitguthaben und Altersteilzeit (Tz. 15-21), s. BMF v. 11.11.1999, BStBl. I 1999, 959; zu allg. Wertfortschreibungen bei Altersteilzeit, s. BMF v. 28.3.2007, BStBl. I 2007, 297; bei Vergütung in unveränderter Höhe während des gesamten Vertragszeitraums liegt Unverzinslichkeit vor. Im Übrigen werden die Tz. 15 und 17–21 des Schreibens v. 11.11.1999 unter Bezugnahme auf BFH v. 30.11.2005 (I R 110/04, BStBl. II 2007, 251) mWz. 1.12.2005 aufgehoben.

Zinssatz 5,5 %: Im EStG war früher lediglich im Rahmen der Sonderregelung des § 6a ein Abzinsungsfaktor von 6 % genannt. Die Neuregelung des stbilanziellen Abzinsungsgebots legt hingegen einen Abzinsungsfaktor von 5,5 % zugrunde. Dieser findet schon seit Langem Anwendung im Rahmen des BewG (§§ 1, 12 Abs. 3 BewG). Rückstellungen für Geld- oder Sachleistungsverpflichtungen sind entsprechend dem Gesetzeswortlaut einheitlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Der einheitlich geltende Zinssatz gilt analog der Regelung für die Abzinsung von Verbindlichkeiten; s. Anm. 1135.

► *Bei Sachleistungsverpflichtungen* ist insbes. zu berücksichtigen, dass der Zeitraum der Abzinsung mit Beginn der Erfüllung endet. Folglich ist auch bei grds. lang dauernden Verpflichtungen (zB Rekultivierung, Abrissverpflichtung, Lebensversicherung etc.) nicht das Ende der Erfüllung entscheidend, sondern der Zeit-

punkt der erstmaligen Erfüllung. Wenn beispielsweise bei einer Verpflichtung zur Rekultivierung frühzeitig mit der (Teil-)Erfüllung begonnen wird, ist die Abzinsung auf diesen frühen Zeitpunkt vorzunehmen. Hierbei kann es sich ggf. um eine kurzfristige Verpflichtung handeln, die nicht der Abzinsung unterliegt.

► *Beobachtungszeitraum*: Die Beurteilung, ob es sich bei der Verpflichtung um eine lang- oder kurzfristige Verpflichtung handelt, richtet sich nach den Erkenntnissen und den Preisverhältnissen zum jeweiligen Bilanzstichtag bzw. nach den Erfahrungen der Vergangenheit. Zwar ist der Wert von Verpflichtungen mit weit hinausgeschobenem Fälligkeitszeitpunkt, also langfristigen Verpflichtungen, idR nur schätzungsweise zu ermitteln. Der Ausgangswert ergibt sich jedoch unter Beachtung aller für den jeweiligen Bilanzstichtag verfügbaren Daten. Zukünftige Preisveränderungen können nur berücksichtigt werden, sofern sich diese bereits am Bilanzstichtag konkret abgezeichnet haben (BFH v. 19.2.1975 – I R 28/73, BStBl. II 1975, 480; s. Anm. 1174). Zur Abzinsung von Rückstellungen wegen Verpflichtungen aus ERA-Anpassungsfonds s. BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 301.

Rückstellungsspezifische Besonderheiten hinsichtlich des Abzinsungszeitraums:

► *Geldleistungsverpflichtungen*: Im Gegensatz zur ausdrücklichen Regelung über den Abzinsungszeitraum von Sachleistungsverpflichtungen in Satz 2 enthält Satz 1 keine expliziten Regelungen über den Abzinsungszeitraum von Geldleistungsverpflichtungen. Für deren Abzinsungszeitraum ist somit auf die allg. bewertungsrechtl. Vorschriften des § 12 BewG (s. auch BTDrucks. 14/23, 6) zurückzugreifen. Dies bedeutet, dass für die Abzinsung der Rückstellung auf den Zeitraum zwischen der Entstehung der Verpflichtung und dem tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt abzustellen ist, wenn es sich bei der Verpflichtung um die einmalige Leistung eines Geldbetrags handelt. Nach dem sich daraus ergebenden Erfüllungszeitraum bestimmt sich auch, ob es sich um eine langfristige und somit abzuzinsende Verpflichtung handelt, oder um eine kurzfristige und deshalb nicht abzuzinsende Verpflichtung. Liegt eine langfristige Verpflichtung vor, ist diese auf den Erfüllungszeitpunkt, den Endpunkt des Erfüllungszeitraums, abzuzinsen; zur Berechnung bei nicht festgeschriebener Laufzeit und bei Erfüllung in ratierlichen und nicht ratierlichen Teilzahlungen s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699; HAPPE, StuB 2005, 618; Anm. 1139 f.

► *Sachleistungsverpflichtungen (Satz 2)*: Bei Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen wird als Abzinsungszeitraum die Zeitspanne von der erstmaligen Bildung der Rückstellung bis zum Beginn der Erfüllung festgelegt. Dies gilt einerseits im Fall der Erfüllung der Verpflichtung, die in einer einmaligen Handlung erfolgt, aber auch in Fällen, in denen sich die Erfüllung der Verpflichtung über einen längeren Zeitraum ausdehnt, wie dies zB bei Garantieverpflichtungen der Fall ist. Bei Rückstellungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen entfällt eine Abzinsung gänzlich, da mit der Erfüllung der Verpflichtung am Bilanzstichtag bereits begonnen wurde (Nds. FG v. 21.1.2009 – 3 K 12371/07, EFG 2009, 1004; der BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496, hatte sich mit der Abzinsung nicht beschäftigt; OFD Magdeburg v. 21.9.2006, DB 2006, 2491; MARX/BERG, DB 2006, 169). Eine wesentliche Rolle spielt diese Regelung bei Sachverhalten, die beispielsweise mit Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden in Verbindung stehen und die einen langen Zeitraum, von der erstmaligen (Teil-)Erfüllung bis zur endgültigen (Schluss-)Erfüllung, haben. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) hat die Abzinsung auf den Beginn der (Teil-)Erfüllung zu erfolgen,

da derartige Verpflichtungen zB häufig erst sehr lange nach Einstellung der aktiven Geschäftstätigkeit in dem Betriebsbereich des Stpfl. erfüllt werden müssen, der für die Erfüllung der Verpflichtung ursächlich war. Zu bergrechtlichen Verpflichtungen, bei denen von einer laufenden Verfüllung und Rekultivierung der durch den Tagebau abgegrabenen Bereiche ausgegangen wird: BMF v. 9.12.1999, BStBl. I 1999, 1127; zur sbilanziellen Behandlung von Aufwendungen zur Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Deponien s. BMF v. 25.7.2005, BStBl. I 2005, 826; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98.

► *Rückstellungen für Entsorgungsverpflichtungen (zB AltfahrzeugG)*: Keine Abzinsung bei der stl. (Übergangs-)Regelung iSd. Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 2; s. Anm. 1184.

► *Rückstellungen für die Stilllegungsverpflichtung eines Kernkraftwerks (Satz 3)*: Bei den Rückstellungen der Energieversorger für die Stilllegung eines Kernkraftwerks handelt es sich um sog. Ansammlungsrückstellungen iSd. Buchst. d. Hier gilt als Abzinsungszeitraum der (noch ausstehende) Ansammlungszeitraum; s. Anm. 1185.

Handelsbilanzielle Auswirkungen: Handelsrechtl. kann eine aktivische Steuerabgrenzung nach § 274 Abs. 1 HGB vorgenommen werden, wenn Erträge handelsrechtl. später anfallen als stl. oder wenn Aufwendungen den handelsrechtl. Gewinn früher als das stl. Ergebnis mindern. Dies ergibt sich beispielsweise durch die oben beschriebene sbilanzielle Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, die handelsbilanziell in dieser Art nicht vorgeschrieben ist (vgl. zB KOZIKOWSKI/FISCHER in Beck-BilKomm. VIII. § 274 HGB Rn. 35 ff. mit der Darst. von Beispielen bezogen auf Rückstellungen).

Keine Verfassungsrechtliche Bedenken: Der BFH v. 27.1.2010 (I R 35/09, BStBl. II 2010, 478) und v. 5.5.2011 (IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98) hält die Regelung für verfassungskonform.

1187a VII. Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f)

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f wurde aufgenommen, um 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. Die durch das BilMoG eingeführte Berücksichtigung der zukünftigen Kosten- und Preisentwicklung bei den Rückstellungen hätte über die weiterhin geltende materielle Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 2) 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.

In der Begr. zum RegE des BilMoG (BTDruks. 16/10067, 221) wird darauf hingewiesen, dass die Regelung klarstellende Bedeutung habe.

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 Anwen-

derung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f auf Wj., die nach dem 31.12.2008 beginnen, erweitert (§ 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 2).

VIII. Erläuterungen zur Übergangsregelung (§ 52 Abs. 16 Satz 14)

Schrifttum: DIETERLEN/HAUN, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des Steuereutlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; ERNSTING, Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 EStG, StuB 1999, 1199; FELD, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg. 1999, 861; HAPPE, Die Abzinsung von Rückstellungen im Steuerrecht, BBK 1999, F. 13, 4395; SCHMITZ, Steuereutlastungsgesetz 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; WERMECKES, Das Steuereutlastungsgesetz 1999/2000/2002 und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, DStZ 1999, 479; KÜTING/HARTH, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; RINGWALD, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, Inf. 2000, 417; SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT ZUR FÖRDERUNG DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN FORSCHUNG UND PRAXIS, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, 681; WACLAWIK, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung einer Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338.

Weiteres Schrifttum s. vor Anm. 1125 und 1158.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 8.10.1999, BStBl. I 1999, 852; BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699.

1. Aufhebung der Übergangsregelung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

1188

Mit dem Inkrafttreten des BilMoG ist § 52 Abs. 16 Satz 14 gestrichen worden. Es bestand wegen des zeitlichen Ablaufs des Rücklagenzeitraums Ende 2008 kein Regelungsbedarf mehr. Wegen der Bedeutung in der Bp. und Rspr. wird die Kommentierung dieser Regelung noch beibehalten.

2. Bedeutung des § 52 Abs. 16 Satz 14 idF des Gesetzes vom 19.12.2008

1188a

Gewinnneutralisierung: Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 16 enthält in den Sätzen 11–14 eine Übergangsregelung, wodurch die stl. Folgen aus der Neubewertung der Rückstellungen für den Stpfl. abgemildert werden können. Die vom Gesetzgeber mit der Einf. von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e verfolgte Verbreiterung der stl. Bemessungsgrundlage durch eine realitätsnähere Bewertung der Rückstellungen ist für die Stpfl. idR mit einer stl. Mehrbelastung verbunden. Durch die zeitliche Vorverlagerung von Erträgen bzw. durch die Nachverlagerung von Aufwendungen ergeben sich für die Stpfl. negative Zins- und Liquiditätseffekte, die durch die Übergangsregelung erheblich abgemildert werden.

► *In verfassungsrechtlicher Hinsicht* verdiente die Übergangsregelung zumindest im Rahmen der Interessenabwägung Berücksichtigung. Sie führt zu einer Abmilderung der Besteuerungsfolgen und trägt damit auch den Härten der Neubewertungsvorschriften Rechnung (vgl. WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289 [1293], die Verfassungsmäßigkeit bejahend; aA WERMECKES, DStZ 1999, 479 [485], mit Blick auf die Größenordnungen notwendiger Rückstellungsaufösungen).

Steuerfreie Rücklage: Die Übergangsregelung ermöglicht dem Stpfl., das sich aus der Neubewertung ergebende Mehrergebnis („Gewinn“) iHv. 9/10 in eine

stfreie Rücklage einzustellen und binnen der folgenden neun Jahre ratierlich aufzulösen. Insgesamt kann damit das Mehrergebnis auf einen Zeitraum von zehn Wj. verteilt werden.

Steuerliche Rücklagenbildung und Handelsbilanz: Die Bildung eines entsprechenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil in der HBil. ist nicht zulässig, da die umgekehrte Maßgeblichkeit wegen der schon in der HBil. bilanzierten Rückstellung für die stfreie Rücklage – auch vor den Änderungen durch das BilMoG – nicht gilt (vgl. DIETERLEN/HAUN, BB 1999, 2020; KÜTING/HARTH, DStR 2000, 214 [217]; s. auch Anm. 1145).

Rückstellungen nach § 17 DMBilG unterliegen nach Ansicht der FinVerw. den Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 3a (uE zweifelhaft). Die Bildung einer Rücklage nach § 52 Abs. 16 mit der Möglichkeit einer Gewinnverteilung auf mehrere Wj. scheidet jedoch aus (BMF v. 8.10.1999, BStBl. I 1999, 852).

1189 3. Bildung und Auflösung der Rücklage

Rücklagenbildung:

► *Beschränkung auf Altrückstellungen:* Das Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage ist auf „Altrückstellungen“ iSd. § 52 Abs. 16 Satz 12 beschränkt, dh. auf solche Rückstellungsanlässe, für die bereits zum Ende eines vor dem 1.1.1999 endenden Wj. Rückstellungen gebildet worden sind. „Neurückstellungen“, dh. Rückstellungen, die erstmals mW für ein nach dem 31.12.1998 endendes Wj. passiviert werden, unterliegen zwar ebenso den neuen Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 3a, von der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 sind sie jedoch ausgenommen (BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699).

► *Nachträgliche Rücklagenbildung,* etwa um die aus einer Bp. resultierenden Mehrergebnisse ausgleichen zu können, ist nicht mehr zulässig, da Bilanzänderungen nach neuer Rechtslage nicht mehr möglich sind (GLADE, DB 1999, 400 [405]).

► *Versicherungsunternehmen* können hinsichtlich der stl. Folgen, die sich aus der Neubewertung von Altrückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle gem. der Neuregelung der §§ 20 Abs. 2 KStG (mit Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 3a) ergeben, eine steuerschonende Rücklage bilden. Zum Abzug eines Minderungsbetrags (§ 20 Abs. 2 Satz 2 KStG) s. BMF v. 5.5.2000, BStBl. I 2000, 487; GÜNKEL/FENZL, DStR 1999, 649 (654).

► *Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns:* In die Rücklage können höchstens 90 % des „Gewinns“ eingestellt werden, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a bis e ergibt. Die Rücklagenbildung ist dabei nicht auf das sich aus dem Abzinsungsgebot für Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e ergebende Mehrergebnis beschränkt. Zur Ermittlung des rücklagefähigen Gewinns s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699.

► *Verlust:* Eine gewinnmindernde Rücklage ist auch dann möglich, wenn der Stpfl. in dem Jahr der Neubewertung der „Altrückstellungen“ insgesamt einen Jahresfehlbetrag bzw. Verlust erzielt hat (so auch FOX in OPPENHOFF & RÄDLER, StEntlG 1999/2000/2002, 2. Aufl. 1999, 66). Aufwendungen, die sich aus der Aufstockung anderer Rückstellungen ergeben, dürfen für Zwecke der Rücklagenbildung nicht rücklagenmindernd gegengerechnet werden.

► *Einzelbetrachtung und Pauschalbewertung:* In sachlicher Hinsicht ist entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung für die Rücklagenbildung und damit für die Ermittlung des Gewinns aus der Neubewertung auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut („jeweils“) des § 52 Abs. 16 Satz 11, der aufgrund

der Verweisung in Satz 14 für Rückstellungen entsprechende Anwendung findet. Soweit für die Neubewertung von Rückstellungen ein Pauschalverfahren zulässig ist, ist der auf die Neubewertung entfallende pauschalierte Gewinn zu 9/10 rücklagefähig.

Rücklagenauflösung:

► *Wahlrecht:* Der Wortlaut der Übergangsregelung („kann“) räumt dem Bilanzierenden ein mehrstufiges Wahlrecht zur Rücklagenbildung ein: Zum einen ist es ihm freigestellt, überhaupt eine Rücklage zu bilden, zum anderen ist auch nur eine Mindestauflösung vorgeschrieben, so dass der Stpfl. je nach individueller Interessenlage über eine Mehr-Auflösung auch ein stl. Mehrergebnis darstellen kann. Ob auch die nur teilweise Bildung einer Rücklage vom Gesetzestext gedeckt ist, ist zweifelhaft.

Auch für die Rücklagenauflösung ist sachlich auf jede einzelne ungewisse Verbindlichkeit bzw. jeden einzelnen Rückstellungsanlass abzustellen; vgl. Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 11 („jeweils“).

► *Mindestauflösung und Auflösungszeitraum:* Die Übergangsvorschrift sieht grds. eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage iHv. mindestens 1/9 in jedem der der Rücklagenbildung folgenden Wj. vor. Hierbei ist ein RumpfWj. uE als Wj. iS der Vorschrift anzusehen.

► *Wegfall der Rückstellung:* Für die Rücklage ergibt sich eine Auflösungsverpflichtung, wenn die der Alrückstellung zugrundeliegende Verpflichtung erfüllt wird oder der Grund für die Rückstellungsbildung entfällt. In diesen Fällen ist die Rücklage durch entsprechende Anwendung des § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 zum Ende des Wj. der Erfüllung bzw. des Wegfalls des Passivierungsgrunds in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Zur Frage des Gestaltungsmissbrauchs iSv. § 42 AO, wenn die Rückstellung bis auf einen geringen Restbetrag aufgelöst wird, s. BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699.

► *Umqualifizierung einer Alrückstellung in eine sonstige Verbindlichkeit:* Fraglich ist, wie in den Fällen zu verfahren ist, in denen während des Auflösungszeitraums die einer Alrückstellung zugrunde liegende ungewisse Verbindlichkeit zu einer gewissen geworden ist. Hierbei kommt es zu einer Umqualifizierung der Rückstellung hin zu einer passivierungspflichtigen Verbindlichkeit. Da die „Altschuld“ aus wirtschaftlicher Sicht auch nach Umqualifizierung weiterhin bestehen bleibt und somit gerade nicht – wie in § 52 Abs. 16 Satz 11 Halbs. 2 vorausgesetzt – aus dem BV des Stpfl. ausscheidet, ist uE in derartigen Fällen eine Beibehaltung der stfreien Rücklage gerechtfertigt; der Betrag ist ggf. (zB bei einem Vergleich) anteilig anzupassen. Hierfür spricht – im Fall der Abzinsung – ferner die Überlegung, dass die Bildung einer Rücklage gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 auch zulässig gewesen wäre, wenn die Verbindlichkeit bereits am 31.12.1998 bestanden hätte (ebenso HAPPE, BBK 1999, F. 13, 4395 [4404]).

[Anschluss S. E 625]

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4–7: Bewertung von Entnahmen und Einlagen sowie bei Eröffnung und unentgeltlichem Erwerb eines Betriebs

A. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4

1. Überblick zu Abs. 1 Nr. 4

1190

Abs. 1 Nr. 4 regelt die Bewertung von Entnahmen des Stpfl. „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“. Diese Umschreibung ist entbehrlich, da § 4 Abs. 1 Satz 2 bereits eine gesetzliche Begriffsbestimmung der Entnahmen enthält und diese in § 6 gemeint ist (s. näher Vor §§ 4–7 Anm. 103).

Abs. 1 Nr. 4 dient der Abgrenzung der Einkünfte (s. Anm. 1191–1193) und bestimmt deshalb grundsätzlich Bewertung mit dem Teilwert (s. Anm. 1194–1202); ausnahmsweise wird bei Entnahmen für bestimmte Spenden Bewertung mit dem Buchwert gestattet (s. Anm. 1204–1205).

2. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 4

1191

Steuerrechtliche Bedeutung: Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1–5; § 6 Abs. 1 Nr. 4–6) dienen einer der Systematik des EStG entsprechenden Abgrenzung zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich, genauer der Abgrenzung zwischen den sog. Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) einerseits, den übrigen Einkünften und der estl. unbeachtlichen privaten Sphäre andererseits, ferner aber auch der Abgrenzung zwischen den Gewinneinkünften selbst (s. DZIADKOWSKI, BB 1979, 1444). Wertänderungen werden nur bei Einkünften mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 17) erfasst, nicht bei den übrigen Einkünften (abgesehen von privaten Veräußerungsgewinnen gem. § 23). Ohne Regelungen im EStG wären Entnahmen und Einlagen mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§§ 1, 9 BewG). Eine solche Bewertung erschien dem Gesetzgeber aber nicht sachgerecht; Wertänderungen betrieblicher WG sollen unter Beachtung der Betriebszugehörigkeit der WG, dh. des Teilwerts, berücksichtigt werden. Bei Erlass des EStG 1934 hielt der Gesetzgeber daher, da bis dahin in der Bewertung „mancherlei Unklarheiten“ bestanden hätten, eine Regelung im EStG für erforderlich (Begr. RStBl. 1935, 39). Die Abweichung des Teilwerts eines WG von seinem Buchwert muss, um die während der Zugehörigkeit zum BV eingetretene Wertänderung zu erfassen, spätestens im Augenblick der Entnahme berücksichtigt werden, weil sie – sofern man sich nicht mit einer praktisch schwer durchführbaren statistischen Aufzeichnung begnügt – anderenfalls stl. nicht mehr berücksichtigt werden könnte (so auch RFH v. 5.5.1943, RStBl. 1943, 500).

Der einleitende Satz des § 6 – „Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“ – erfasst daher nur scheinbar nicht die Bewertung von entnommenen, aber bis dahin nicht „angesetzten“ WG; das Gewicht der Aussage liegt auf „Betriebsvermögen“, im Fall der Entnahme ist gemeint: WG „des Betriebsvermögens“.

Der Unterschied zwischen Buchwert und Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts beeinflusst also den laufenden Gewinn. Andererseits bildet der bei Entnahme berücksichtigte Teilwert den Ausgangswert für die künftigen AfA (so zB BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759). Die grundsätzliche Maßgeblichkeit des Teilwerts entspricht der Verwendung dieses Begriffs in Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2. Zur Bedeutung der Bewertung mit dem Teilwert s. auch Anm. 570.

Beispiel: Buchwert eines Grundstücks 5000 €, eines darauf errichteten Gebäudes 95000 €, zusammen 100000 €; Teilwert 160000 €. Bei der Entnahme sind zu buchen: Privatkonto Soll 160000 €, Grundstückskonto Haben 5000 €, Gebäudekonto Haben 95000 €, Gewinn- und Verlustrechnung Haben 60000 €. Für die künftigen AfA gilt derjenige Teil von 160000 €, der auf das Gebäude allein entfällt und geschätzt werden muss (s. auch Anm. 313 über Gesamtpreis) als AK, die auf die restliche Nutzungsdauer zu verteilen sind.

AfA: Durch die Erhöhung der künftigen AfA abnutzbarer, privat zur Einkunftszielung genutzter WG wird die durch die Entnahme bewirkte Gewinnverwirklichung allmählich wieder ausgeglichen. Wirtschaftlich tritt ein solcher Ausgleich für den Stpfl. allerdings bei Gegenständen mit langer Nutzungsdauer insoweit nicht ein, als den erhöhten AfA der Zinsverlust aus der vorzeitigen Versteuerung der stillen Reserve gegenübersteht.

Wirtschaftliche Bedeutung der Bewertung mit dem Teilwert: Die Bewertung von Entnahmen mit dem Teilwert führt zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven, die durch die Inanspruchnahme einer Bewertungsfreiheit entstanden waren; darüber hinaus macht sie die Entnahme eines im Wert stark gestiegenen WG praktisch unmöglich, wenn nämlich die Mittel zur Zahlung der ESt. auf die aufgedeckten stillen Reserve nicht aufgebracht werden können. Eine Übertragung der stillen Reserven auf ein anderes WG gem. § 6b ist nicht möglich (RFH v. 2.11.1938, RStBl. 1939, 116) hat bei Austausch von Wertpapieren des BV mit solchen des PV ausnahmsweise eine Entnahme zum Buchwert gestattet, bezeichnet dies aber ausdrücklich als Sonderfall; s. Anm. 340–345 über wirtschaftliche Nämlichkeit zweier WG).

Abgrenzung Entnahme/Ausbuchung s. Anm. 1193.

3. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 4

1192 a) Allgemeines

Abs. 1 Nr. 4 regelt die Bewertung von Entnahmen, dh. den Ansatz der Höhe nach, während sich die Frage, ob eine Entnahme (dem Grunde nach) vorliegt, aus § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG beantwortet (zum Entnahmebegriff s. Anm. 1193). Danach sind Entnahmen grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen (zu den Ausnahmen s. Anm. 1195 und Anm. 1196). Dabei wird der Gegenstand der Wertabgabe bewertet und nicht der Vorgang der Entnahme.

Gesetzeszweck: Mit der Regelung in Abs. 1 Nr. 4 werden Vermögensänderungen, deren Ursachen nicht betrieblich veranlasst sind, neutralisiert; dies wird jedenfalls durch eine Abgrenzung der betrieblichen zur nicht- bzw. außerbetrieblichen Sphäre erreicht (s. zur Abgrenzung verschiedener Betriebe und Einkunftsarten BFH v. 14.5.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; s. auch KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 2; KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 93). Eine außerbetrieblich veranlasste Vermögensverschiebung soll dadurch neutralisiert werden.

b) Entnahme, Veräußerungsprinzip, Gewinnverwirklichung, Bilanzberichtigung

Entnahmebegriff; Entnahmehandlung: Entnahmen sind nicht betrieblich veranlasste Wertabgaben (WG und geldwerte Vorteile iSd. § 8; nach KIRCHHOF/CREZELIUS VIII. § 4 Rn. 87; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 179, ist die außerbetriebliche Verursachung des Vermögensabgangs entscheidend), wobei der Grund der Entnahme irrelevant ist. Zum Betriebsbegriff s. Vor § § 4–7 Anm. 85–91. Der Wechsel der Gewinnermittlungsmethode stellt keine Entnahme dar.

Eine tatbestandlich erfüllte Entnahmehandlung kann grundsätzlich nicht rückgängig gemacht werden (BFH v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815; v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; v. 30.7.1964 – IV 20/63 U, BStBl. III 1964, 574; s. auch GLOY, FR 1987, 25, [26]). Es wird vertreten, dass eine Entnahmehandlung, die nicht auf einem tatsächlichen Vorgang beruht, sondern auf einem Rechtsakt, mit Wirkung für die Vergangenheit rückgängig gemacht werden kann, wenn der Rechtsakt ex tunc aufgehoben wird (so KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 42; KSM/PLÜCKEBAUM, § 4 Rn. B 317).

Gewinnverwirklichung, -ermittlung; Ausdehnung des Veräußerungsprinzips: Die Entnahme stellt weder eine Veräußerung aus dem BV noch eine Anschaffung im PV dar; im Hinblick auf die Gewinnverwirklichung indessen wird diese wie eine Veräußerung von BV (mit Überführung in das PV), mit Blick auf die AfA wie eine Anschaffung im PV behandelt (s. BFH v. 10.3.1963 – IV R 214/58, BStBl. III 1963, 261). Eine derartige Behandlung erfolgt, weil die verschiedenen Grundsätze der Einkünfteermittlung dies erforderlich machen, denn BV und PV sind, ebenso wie gewerbliche, landwirtschaftliche und selbstständige Arbeit, unterschiedliche, dh. voneinander abgegrenzte Gewinnermittlungsbereiche.

Das sog. Veräußerungsprinzip wird auf die Überführung von WG aus dem BV in das PV insoweit ausgedehnt (s. § 5 Anm. 264a; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 7 II., 269 f.).

Bewertung und Gewinnermittlungsmethode: Obwohl der Wortlaut des § 6 Abs. 1 ausdrücklich nur § 4 Abs. 1 und § 5 EStG nennt, ist nach Auffassung des BFH (Urt. v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 16.1.1975 – IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526; v. 22.5.1969 – IV 31/65, BStBl. II 1969, 584) Abs. 1 Nr. 4 ebenso bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 anzuwenden. Gleiches gilt für Abs. 1 Nr. 5.

Bilanzberichtigung: Keine Entnahme ist die Ausbuchung eines zum (notwendigen) PV (zum sog. geduldeten BV, das noch nicht notwendiges PV ist, s. BFH v. 17.1.2002 – IV R 74/99, BStBl. II 2002, 356; v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430) gehörenden, aber als BV behandelten WG. Ein derartiges WG ist nie BV gewesen und scheidet zum Buchwert, dh. erfolgsneutral, aus der Bilanz aus.

BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 (462); v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191; v. 26.11.1974 – VIII R 258/72, BStBl. II 1975, 206; v. 19.6.1973 – I R 201/71, BStBl. II 1973, 706; v. 21.6.1972 – I R 189/69, BStBl. II 1972, 874; v. 25.11.1970 – I R 7/69, BStBl. II 1971, 181; v. 29.11.1965 – GrS 1/65, BStBl. III 1966, 142; s. neuere Urteile zur Bilanzberichtigung: BFH v. 23.1.2008 – I R 40/07, DStR 2008, 1180; v. 5.6.2007 – I R 47/06, BStBl. II 2007, 818; v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688.

Zur Auffassung des Schrifttums s. § 4 Anm. 398 ff.; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 411; KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 12, E 61; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 185.

Nur die stillen Reserven in WG des (notwendigen und gewillkürten) BV sollten einer Besteuerung zugeführt werden.

1194 c) Wirtschaftsgüter, Leistungen, Nutzungen

Wortlaut und Leistungs- und Nutzungsbewertung: Entsprechend dem Wortlaut von § 6 Abs. 1 ist Regelungsgegenstand nur die Bewertung von WG.

Nach Rspr. des BFH regelt Abs. 1 Nr. 4 nicht auch die Bewertung von Leistungen und Nutzungen (BFH v. 23.1.2000 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353).

Dies ist auch die hM im Schrifttum (s. dazu statt vieler HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 186; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 720).

Entnommen werden kann nur der Aufwand, der mit der betriebsfremden Leistung bzw. Nutzung, die keine WG im bilanzstrechl. Sinne darstellen, in Zusammenhang steht (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zur Bewertung von Leistungen und Nutzungen s. Anm. 1200 f.

1195 d) Entnahme zu Teil- oder Buchwerten

Buchwertentnahme: Die erfolgsneutrale Entnahme aus dem BV zu Buchwerten ist nicht systemimmanent, stellt vielmehr eine steuerbegünstigende Ausnahme dar (s. BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459; § 5 Anm. 1205; s. weitergehend Einf. ESt. Anm. 57; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2., 2. Aufl. 2000, 713 ff.).

Auf Nutzungen und Leistungen findet die Buchwertentnahme ausdrücklich (Abs. 1 Nr. 4 Satz 7) keine Anwendung (s. dazu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Teilwertentnahme: Der Begriff des Teilwerts im Zusammenhang von Abs. 1 Nr. 4 ist mit dem, der in Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 eine Legaldefinition erfahren hat (s. Anm. 572–614; s. auch KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 26; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1002), identisch. Obwohl für Abs. 1 Nr. 1–3, anders als für die Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4), für die der Teilwert der vorrangige Bewertungsansatz ist, der Teilwert lediglich einen Korrekturwert darstellt, sind sachliche Differenzierungen nicht geboten (s. Anm. 573; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1002; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 710; für Differenzierungen s. HORLEMANN, BB 1985, 2311, [2313]). Im Zusammenhang mit der Bestimmung des Teilwerts bilden der Einzelveräußerungspreis des betreffenden WG, als Gegenstand der Wertabgabe, die Unter-, die Kosten für die Wiederbeschaffung die Obergrenze der Bewertung (s. Anm. 615 f.; BFH v. 8.3.1968 – III 85/65, BStBl. II 1968, 575 zur Untergrenze; BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962; bei selbst erstellten WG zuzüglich Verwaltungs- und Vertriebskosten). Die Gewinnchance stellt keine für den Teilwert zu berücksichtigende Kategorie dar. Zur Abgrenzung zum Börsenwert s. Anm. 578.

Entnahme umsatzsteuerpflichtig: Sofern und soweit die USt. in Bezug auf das entnommene WG nicht Gegenstand des Vorsteuerabzugs (§ 9b Abs. 1), war, ist diese in den Teilwert einzubeziehen (§ 9b Anm. 19; s. auch KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 30; BLÜMICH/EHMCKE, § 9b Rn. 17).

Nach hM gilt dies auch dann, wenn die AHK einschließlich der im Teilwert berücksichtigten USt. die Wiederbeschaffungskosten übersteigen (s. BLÜMICH/

EHMCKE, § 9b Rn. 17; LADEMANN/STÖCKER, § 9b Rn. 179). Zur Gegenauffassung s. § 9b Anm. 19. Der Teilwert entspricht den Netto-Wiederbeschaffungskosten, wenn der Vorsteuerabzug durch § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen und eine Vorsteuerberichtigung um die enthaltene Vorst. entsprechend § 15a Abs. 1, Abs. 10 UStG erfolgen könnte.

Mit dem StEntG 1999/2001/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) sind die ustl. Tatbestände des Eigenverbrauchs zum 1.4.1999 aufgehoben worden, die Entnahme wird fortan ustl. als entgeltliche und somit ustpfl. Lieferung behandelt (s. § 3 Abs. 1b UStG), was bedeutet, dass die USt. bei einem vorsteuerberechtigten Unternehmen stets berücksichtigt wird. Damit soll eine Gleichstellung mit den privaten Endverbrauchern gewährleistet werden.

e) Zeitpunkt der Bewertung

1195a

Bewertungszeitpunkt: Maßgebend für die Bewertung der Entnahme ist allein der Zeitpunkt, zu dem diese tatsächlich erfolgt ist (s. dazu BFH v. 12.9.2002 – IV R 66/00, BStBl. II 2002, 815). Dies ist dann der Fall, wenn der sachliche Zusammenhang des entnommenen WG zum BV nicht mehr gegeben ist und sich der Entnahmewille insoweit nach außen manifestiert hat, dh. in Form einer willentlichen Trennung vom bzw. von einem bestimmten BV (s. BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172; v. 11.11.1987 – I R 7/84, BStBl. II 1988, 424 [426]; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 17 Rn. 181).

An das tatbestandliche Vorliegen einer Entnahme knüpft dessen Rechtsfolge, dh. die Aufdeckung der stillen Reserven an (s. Anm. 1193).

Der Zeitpunkt der Entnahme bestimmt den Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung (s. dazu BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187 auch zu Gesichtspunkten der finalen Entnahmelehre; s. auch § 5 Anm. 264e, 265).

f) Neuregelungen durch das SEStEG

1196

Fingierter Entnahmetatbestand: § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) sieht vor, dass der Ausschluss oder die Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts in Bezug auf Gewinne aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG einer Entnahme gleichsteht (s. § 5 Anm. 264b–264e; s. auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1485 ff.).

Bewertung mit dem gemeinen Wert: Die Beschränkung der Entnahmebewertung auf den Teilwert als Grundsatz und den Buchwert als Ausnahme wurde durch das SEStEG aufgehoben. Durch das SEStEG wurde § 6 Abs. 1 Nr. 4 ein Halbsatz angefügt, der zum Gegenstand hat, dass in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG diese fingierte Entnahme mit dem gemeinen Wert (iSd. § 9 Abs. 2 BewG) anzusetzen ist (und nicht mit dem Teilwert; s. auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1015; s. auch STADLER/ELSER in BLUMENBERG/SCHÄFER, Das SEStEG, 2007, 50 f. zum Verhältnis zu § 6 Abs. 5; zum „gemeinen Wert“ s. Anm. 575).

Stellungnahme: Diese Neuregelung ist vor dem Hintergrund der (ertrag-)stl. Entstrickung zu sehen. Die in der Gesetzesbegründung getroffene Feststellung, dass diese Regelung nur der Klarstellung zum geltenden Recht diene, ist unzutreffend, da die FinVerw. nur für die Anwendung der Freistellungsmethode einen Ausschluss des inländ. Besteuerungsrechts annimmt, wie sich aus Tz. 2.6.1 und 2.6.2 des Betriebstättenerrlasses 1999 (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999,

1976 Tz. 2.6) ergibt. Darüber hinaus erfolgt auch in den sog. Freistellungsfällen keine zwingende Sofortversteuerung (s. § 5 Anm. 264d). Mit dieser Regelung der Sofortversteuerung bei der Überführung von (Einzel-)WG, die europarechtl. nicht zu rechtfertigen ist (s. § 5 Anm. 264d), werden auch die richtigen rechtl. wie wirtschaftlichen Ansätze, die in den Betriebsstättenerlass 1999 Eingang gefunden haben, über Bord geworfen.

II. Bewertung von Entnahmen

1197 1. Maßstab der Bewertung

Maßstab für die Entnahmebewertung: Im Zusammenhang mit der Entnahme von WG, Nutzungen und Leistungen aus dem BV kommen, abhängig von der Art der Entnahme, hinsichtlich der Bewertung der Teilwert, der Buchwert und der gemeine Wert als Maßstab zur Anwendung.

► *Der Teilwert* ist der Wert, den ein (objektivierter) Erwerber eines Unternehmens (s. § 10 Sätze 2 und 3 BewG) bzw. eines Betriebs (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) im Kontext des Gesamtaufpreises für das Unternehmen bzw. den Betrieb für das einzelne in Rede stehende WG ansetzt (s. Anm. 604, 579 ff., 574; s. auch BFH v. 17.1.1978 – VIII R 31/75, BStBl. II 1978, 334 [337]; R 6.12 EStR). Die Zugehörigkeit eines WG zum BV kann somit preisbestimmend sein (Ernst & Young, BB 2004, Beil. 3, Heft 24, 4).

Der vom BFH getroffenen Feststellung, dass sich der Teilwert grundsätzlich im Marktwert ausdrückt

BFH v. 20.3.1997 – IV B 48/95, BFH/NV 1997, 763; v. 8.9.1994 – IV R 16/94, BStBl. II 1995, 309; v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995 mwN; v. 6.8.1985 – VIII R 280/81 – BStBl. II 1986, 17 (20); s. auch BFH v. 26.9.1995 – VIII R 95/93, BStBl. II 1996, 273; v. 26.11.1987 – IV R 171/85, BStBl. II 1988, 490

und der Teile des Schrifttums zustimmen

BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1002; wohl auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 398

ist uE mit der hM im Schrifttum nur insoweit zu folgen, als sich der Teilwert ausschließlich an dem (Markt-)Wert, der sich auf dem Beschaffungsmarkt bildet, orientieren kann.

S. KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 28; KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 160 (s. hierzu auch BFH v. 18.4.1991 – IV R 7/89, BStBl. II 1991, 833 [835]).

► *In den gemeinen Wert* fließen sämtliche preisbestimmenden Parameter (des Absatzmarktes) ein (§ 9 Abs. 2 BewG). Der gemeine Wert findet Ausdruck im Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer (isolierten) Veräußerung nach Art und Beschaffenheit des WG zu erzielen wäre (wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse keine Berücksichtigung finden). Dies ist regelmäßig der Markt- oder Verkehrswert (s. nur BFH v. 15.2.2001 – III R 20/99, BStBl. II 2003, 635) und stellt einen sog. objektiven Wert dar (s. HALACZINSKY in RÖSSLER/TROLL, BewG, § 9 Rn. 2 ff.; s. Anm. 575).

Vom gemeinen Wert zu unterscheiden ist der sog. Fremdvergleichspreis, das ist der Preis, den ein Dritter unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen für das WG entrichten würde (s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, DStR 2001, 2149).

► *Der Buchwert* stellt eine abgeleitete Größe dar. Er geht aus von den AHK und berücksichtigt die erfolgten Abschreibungen als wertmindernd (s. Anm. 1195).

► *Die Selbstkosten* iSv. Gesamtaufwendungen für Material und Arbeit (Leistungen) bzw. fixen Kosten und anteiligen Gemeinkosten (Nutzungen), die im Be-

trieb tatsächlich entstanden sind (s. BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, [353]), sind bei der Bewertung von Nutzungen und Leistungen (dazu s. Anm. 1194) der maßgeblich Bewertungsmaßstab, der allein auf der Rspr. des BFH beruht. Nicht zu berücksichtigen ist auch ein sog. kalkulatorischer Unternehmerlohn (BFH v. 4.8.1959 – I 69/57 U, BStBl. III 1959, 421).

2. Gewinnrealisierung und deren Umfang

1198

Gewinnrealisierung: Das Ausscheiden des WG aus dem BV, die Entnahme, zieht grundsätzlich die Gewinnrealisierung (Aufdeckung der stillen Reserven) nach sich (s. Anm. 1195a). Sofern nicht ein anderes gesetzlich geregelt ist, kann von der Gewinnverwirklichung der stillen Reserven im Jahr des Entnahmzeitpunkts, anders als beim Ausscheiden von WG zum Buchwert, bei denen eine Nachholung in Folgeperioden möglich ist, nicht abgewichen werden (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 726 zur Nachholung).

Bei der Entnahme von Leistungen und Nutzungen (Anm. 1194) kommt es zu keiner Gewinnrealisierung.

Umfang der Gewinnrealisierung: Die Differenz aus dem Teilwert bzw. dem gemeinen Wert und dem Buchwert des in Rede stehenden entnommenen WG bilden den Umfang der Gewinnrealisierung ab.

Der Buchwert ist der in der Bilanz tatsächlich angesetzte Wert. Liegt ein Buchwert nicht vor, so ist dem Teilwert ein fiktiver Buchwert entgegenzustellen (s. dazu BFH v. 18.4.1991 – IV R 7/89, BStBl. II 1991, 833; v. 12.12.1985 – IV R 225/83, BStBl. II 1986, 392).

▷ *Sonderabschreibungen* stellen eine Einflussgröße für den *Buchwertansatz* dar; die zunächst eingeräumten stl. Vorteile werden mit der Entnahme rückgängig gemacht, was zu einem niedrigeren Buchwertansatz und letztlich zu einem höheren realisierten Entnahmegewinn führt.

Zum Ganzen s. BFH v. 27.8.1992 – IV R 89/90, BStBl. II 1993, 225; v. 6.12.1972 – I R 182/70, BStBl. II 1973, 291; v. 18.6.1969 – I R 187/66, BStBl. II 1969, 578; v. 30.3.1965 – I 69/63 U, BStBl. III 1965, 380; KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 37; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 399.

▷ Bei der *Entnahme* eines *teilweise privat genutzten WG* (des BV) bleibt der Buchwertansatz für das aus dem BV entnommene WG und damit der realisierte Entnahmegewinn davon unberührt.

Zum Ganzen s. BFH v. 16.5.1991 – IV B 76/90, BFH/NV 1992, 20; v. 10.1.1991 – IV B 105/89, BFH/NV 1991, 386; v. 24.9.1959 – IV 38/58 U, BStBl. III 1959, 466; s. auch KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 37, E 38, E 68; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 425.

In den (geregelt) Fällen der Entnahme zu Buchwerten (s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5 EStG) wird auf die Besteuerung der – während der Zugehörigkeit zum BV entstandenen – stillen Reserven verzichtet.

Ausgleichsfähiger Entnahmeverlust: Bleiben Teilwert bzw. gemeiner Wert hinter dem Buchwert zurück, so ist der Entnahmeverlust – spiegelbildlich zu den Gewinnen – ausgleichsfähig, was sich aus dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung ergibt (ebenso s. KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 41).

3. Entnahme von (bilanzierbaren) Wirtschaftsgütern

1199

Bargeld, Auslandsvaluta; Nennbetrag: Bei der Barentnahme ist deren Nennbetrag als Entnahmewert anzusetzen. Bei der Entnahme von Fremdwährung

ist diese Entnahme mit dem am Entnahmetag gültigen Verkaufskurs umzurechnen und zu bewerten.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; Wiederbeschaffungskosten: Bei für das Anlagevermögen angeschafften WG bilden die Wiederbeschaffungskosten (s. Anm. 1197; BFH v. 18.4.1991 – IV R 7/89, BStBl. II 1991, 833) im Entnahmezeitpunkt (s. Anm. 1195a, 1198) die Obergrenze der Teilwertbewertung ab (s. Anm. 1195).

Die Rspr. setzt

- bei abnutzbaren WG den Teilwert in Höhe der AK abzüglich der Abschreibung,
- bei nicht abnutzbaren WG die AHK – als Untergrenze – an.
S. BFH v. 12.8.1987 – II R 225/84, BStBl. II 1987, 703; v. 27.7.1988 – I R 104/84, BStBl. II 1989, 274.

Zur Auffassung des Schrifttums s. Anm. 604; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 229; HOYOS/SCHRAMM/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 311.

Selbst erstellte Wirtschaftsgüter; Wiederherstellungskosten, Marktwert: Bei der Entnahme von selbst hergestellten WG geht der Teilwert über die Wiederherstellungskosten (einschließlich der anteiligen Verwaltungs- und Vertriebskosten, s. KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 30) hinaus.

Unberücksichtigt bleibt gleichwohl eine Gewinnspanne, die über den kalkulatorischen Unternehmerlohn hinausgeht.

S. FG Rhld.-Pf. v. 27.4.1999, EFG 2000, 57, rkr.; KSM/WERNDL, § 6 Rn. E 30, B 361; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 415, 227, 233; zur Erfassung des Werts der Arbeitsleistung des Unternehmers s. BFH v. 24.3.1983 – IV R 123/80, BStBl. II 1983, 598; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1008

Soweit das WG einen Marktpreis hat entspricht der Teilwert diesem (s. BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17; v. 4.8.1959 – I 69/58 U, BStBl. III 1959, 421; s. auch LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 711).

- ▶ Zur Entnahme eines fertigen, selbst erstellten Gebäudes ist neben dem kalkulatorischen Unternehmerlohn ein Gewinnaufschlag zu berücksichtigen (s. BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1009; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 721; s. auch BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442).
- ▶ Vorstehendes gilt auch bei der Errichtung und späterer Entnahme eines Gebäudes durch eine PersGes. für einen (ihrer) Mitunternehmer (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442).
- ▶ Zur Bewertung der Leistung bei Errichtung eines Gebäudes durch einen Bauunternehmer auf fremden Grund (Werkleistung) s. Anm. 1200.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens; Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionswert: Der Teilwert bei der Entnahme von WG des Umlaufvermögens orientierte sich an den sog. Wiederbeschaffungskosten bzw. dem Reproduktionswert. Bei einem niedrigeren Marktpreis ist dieser anzusetzen (SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 227, 233). Nicht zu berücksichtigen ist der Konsumentenpreis (FG Rhld.-Pf. v. 27.4.1999, EFG 2000, 57, rkr.; SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 415, 227).

1200 4. Entnahme von Leistungen

Hinsichtlich der Bewertung aus dem BV entnommener Leistungen besteht in Bezug auf den Wortlaut des Abs. 1, der nur die Bewertung von WG ausdrück-

lich zum Regelungsgegenstand hat, eine Regelungslücke (s. Anm. 1194). Nach Auffassung der Rspr. ist diese Regelungslücke dadurch zu schließen, dass die Leistungsentnahme mit den Selbstkosten (s. Anm. 1197) für Material und Arbeit zu bewerten ist (BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353).

► Die *Arbeitsleistung von ArbN des Unternehmens* ist mit den Selbstkosten, dh. den Lohn- nebst Lohnnebenkosten zu bewerten (s. BFH v. 4.8.1959 – I 69/57 U, BStBl. III 1959, 421).

► Die *Arbeitsleistung des Unternehmer selbst* findet keine Berücksichtigung, sofern diese nicht in ein hergestelltes und entnommenes WG eingeflossen ist (s. Anm. 1199; BFH v. 12.2.1960 – IV 106/57 U, BStBl. III 1960, 156). Gleiches gilt für Leistungen einer PersGes. für einen Mitunternehmer bezüglich Arbeitsleistungen (BFH v. 24.3.1983 – IV R 123/80, BStBl. II 1983, 598).

5. Entnahme von Nutzungen

1201

Selbstkosten, Gesamtaufwendungen: Die auch für die Bewertung von entnommenen Nutzungen bestehende Regelungslücke (Anm. 1194, 1200) ist nach Rspr. des BFH (v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395) dadurch zu schließen, dass diese mit dem Wert der tatsächlich entstandenen Aufwendungen (Selbstkosten iSd. Gesamtaufwendungen; s. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 722) für diese Nutzung erfolgt (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFHE 201, 454).

Die *Nutzung eines Gebäudes* oder *selbständigen Gebäudeteils*, das zum BV gehört, zu privaten Wohnzwecken des Unternehmers ist mit Selbstkosten zu bewerten (BFH v. 11.11.1988 – III R 268/84, BStBl. II 1989, 872).

Ebenso ist die *unentgeltliche oder verbilligte Überlassung* eines *betrieblichen Gebäudes* oder einer *Wohnung* mit Selbstkosten zu bewerten (s. BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652; v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFHE 201, 454; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1011; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 402; PAUS, DStZ 1999, 754; KEMPERMANN, DStR 1999, 1028; WASSERMAYER, DB 2003, 2612), nicht mit der örtlichen Miete (s. BFH v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFHE 201, 454; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1011; aA HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 722).

Zur *unentgeltlichen Baubetreuung* durch eine PersGes. zugunsten eines Mitunternehmers s. BFH v. 24.3.1983 – IV R 123/80, BStBl. II 1983, 598.

Zur privaten *Nutzung* eines zum BV gehörenden *Kfz*; s. Anm. 1202 ff.

Aus verfahrenstechnischen Gründen wurde dem GrS durch den VIII. Senat (BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395) die Frage vorgelegt, ob die Nutzungsentnahme bei einer Zerstörung eines Betriebs-Kfz. mit den stillen Reserven zu bewerten sei. Der VIII. Senat tendierte zum Teilwert. Die Frage bleibt weiter offen, weil die Vorlage zwischenzeitlich zurückgezogen wurde. Nach WASSERMAYER (DB 2003, 2616) hat die Bewertung mit den Selbstkosten und nicht mit dem Nutzungswert zu erfolgen (s. auch ISMER, DB 2003, 2197 ff.; BEISER, DB 2003, 15, 2200).

Die Grundsätze, die für die *private Nutzung* eines Kfz. gelten, finden auch für private Nutzung eines zum BV gehörenden *Flugzeugs* Anwendung (s. auch BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; v. 18.2.1992 – VIII R 9/87, BFH/NV 1992, 590).

Zur *privaten Nutzung* eines betrieblichen *Telefonanschlusses* s. BFH v. 21.11.1980 – VI R 202/79, BStBl. II 1981, 131.

Eine *Studienreise* ist mit dem Marktpreis zu bewerten (s. BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

Die *verbilligten Überlassung* eines *Geschäftswerts* ist mit den Selbstkosten zu bewerten, s. BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, DStR 1998, 887; v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353.

1201a 6. Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts

Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte: Der neu in § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgenommene, fingierte Entnahmetatbestand (s. Anm. 1196) hat zur Konsequenz, dass die Überführung von EinzelWG in eine ausländ. Betriebsstätte (des inländ. Betriebes) einen Entnahmetatbestand darstellt und die stillen Reserven sofort, dh. im Überführungs-/Entnahmezeitpunkt, besteuert werden, sofern der Gewinn der ausländ. Betriebsstätte aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt ist. Hinsichtlich der Zuordnung von WG zu einer (ausländ.) Betriebsstätte wird auf den Betriebstättenerlass 1999 (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4) verwiesen. Die Bewertung der stillen Reserven erfolgt mit dem gemeinen Wert (s. Anm. 1196 f.).

Nutzung von Wirtschaftsgütern in einer ausländischen Betriebsstätte: Einen weiteren Entnahmetatbestand bildet die Nutzung eines dem inländ. Betrieb zugeordneten WG in einer ausländ. Betriebsstätte. Auch hier erfolgt die Bewertung der Nutzung mit dem gemeinen Wert.

III. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 2 und 3

Schrifttum: ASSMANN, Zur Schätzung der privaten Pkw-Nutzung nach der „1 %-Methode“, DB 1990, 76; URBAN, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsverfahren zur Firmenwagenbesteuerung, FR1997, 661; SCHMITZ, Kleine Anmerkung zur privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Schweigepflichtige, wistra 1997, 293; WACKER, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 12.5.1997 (BStBl. I S. 562), NWB 1997 Fach 3, 10119; Au, Namen und Anschriften von Patienten in steuerlichen Fahrtenbüchern, NJW 1999, 340; KANZLER, Rosinentheorie und Leistungsfähigkeitsprinzip – Anmerkung zu BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, FR 2000, 1348; ISMER/BEISER, Privater Unfall mit einem Betriebs-Pkw, Erwiderung und Replik zu Beiser, DB 2003 S. 15, DB 2003, 2197; WASSERMAYER, Zur Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen, DB 2003, 2616; URBAN, Der Begriff der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen“, FR 2005, 1134; HOLLATZ, Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Zeitnahe und geschlossene Führung erforderlich, NWB 2006 Fach 6, 4679; URBAN, Die geplante Änderung der Besteuerung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DB 2006, 408; SCHULENBURG, Anmerkungen zur geplanten Neuregelung der privaten Kfz-Nutzung, FR 2006, 310; FISCHER, Deckelungsregelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG als Billigkeitsregel, jurisPR 38/2007, Anm. 4; SCHENKE, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen 2007; LIESS, Gestaltungsmöglichkeiten bei der Nutzung von Geschäftswagen – Einkommen- und umsatzsteuerliche Behandlung des gemischt genutzten Betriebs-Pkw, NWB 2009, 1522; HAGEMANN, Was ist ein Kraftfahrzeug im Sinne der 1-%-Regelung?, NWB 2010, 2402; HILBERT, Pauschale Nutzungswertermittlung bei mehreren Pkw im Betriebsvermögen, NWB 2010, 1743; SCHNEIDER, 1-%-Regelung und Anscheinsbeweis bei privater Dienstwagenbenutzung, NWB 2010, 3105; URBAN, Kritische Anmerkungen zum Firmenwagenerlass, FR 2010, 510; BERGKEMPER, Arbeitgeberseitige Fahrgestellung nicht stets Lohn, Anm. zu BFH v. 22.9.2010, VI R 54/09, FR 2011, 285; BERGKEMPER, Werbungskostenabzug für Aufwendungen eines Erststudiums, jurisPR-SteuerR 35/2011, Anm. 2; HILBERT/SPERANDIO, Fahrgestellung bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie bei Familienheimfahrten – geldwerter Vorteil?, DStR 2011, 1121.

1. Rechtsentwicklung

Rechtslage bis einschließlich 1995: Die Ermittlung der Höhe der Nutzungsentnahme betrieblicher Kfz. zu privat veranlassten Fahrten war in den EStR geregelt und war durch Aufteilung der Gesamtaufwendungen auf die betriebliche/berufliche und die private Nutzung zu berechnen (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Dabei oblag es dem Stpfl., zur Abgrenzung der betrieblichen/beruflichen Aufwendungen von denen der privaten Lebensführung den Umfang der betrieblichen/beruflichen Nutzung auf geeignete Weise nachzuweisen. Ohne einen solchen Nachweis wurde aus Vereinfachungsgründen ein privater Nutzungsanteil iHv. 20–25 %, seit 1990 iHv. 30–35 % der Gesamtnutzung unterstellt (Abschn. 118 EStR in der jeweils geltenden Fassung).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Es wurde erstmals eine Berechnungsregelung ins Gesetz aufgenommen. Der Gesetzgeber hat sich dabei auf zwei der bisher im ArbNBereich zulässigen alternativen Berechnungsmöglichkeiten beschränkt. Als Grundsatz schreibt er die Listenpreismethode vor, die Fahrtenbuchmethode stellt als „Escape-Klausel“ die Ausnahme dar.

MissbrStGestEG v. 28.4.2006 (BGBl. I 2006, 1095; BStBl. I 2006, 353): In Satz 2 wird ein Teilsatz eingefügt, wonach die Listenpreismethode nur noch für die Kfz. anzuwenden ist, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Die Regelung gilt für Wj., die nach dem 31.12.2005 beginnen. Streichung des Artikels „der“ vor „Umsatzsteuer“ in Satz 2.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Ab VZ 2007 sollte das sog. Werkstorprinzip für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit/Betriebsstätte gelten. Die neue Grundregel in § 4 Abs. 5a, wonach Aufwendungen für diese Wege keine BA sein sollen, wird durch Einfügung eines Satzes 3 insoweit durchbrochen, als diese Fahrten weiterhin für die Ermittlung der Mindestnutzung von 50 % als betriebliche Nutzung gelten. Satz 3 wird zu Satz 4.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Es erfolgt eine sprachliche Anpassung von „vom Hundert“ in „Prozent“ in beiden Sätzen.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale (EPFG) v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Aufgrund des Urteils des BVerfG v. 9.12.2008 (2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BGBl. I 2008, 2888; BVerfGE 122, 210), welches Regelungen des sog. Werkstorprinzips bei der Entfernungspauschale für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärte, wird Satz 3 idF des StÄndG 2007 wieder gestrichen. Satz 4 wird wieder zu Satz 3.

Einstweilen frei.

1202a–1202b

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

1202c

Bedeutung: Die Regelung dient der Abgrenzung der Aufwendungen für die private Lebensführung von den BA bei der Nutzung des Kfz. Es handelt sich um Schätzmethoden, die der Tatsachenermittlung dienen (vgl. BFH v. 29.8.1996 – VIII R 15/93, BStBl. II 1997, 317 mwN). Es entspricht den allgemeinen strechtl. Grundsätzen, dass privat veranlasste Aufwendungen grds. nicht als BA abgezogen werden dürfen (§ 12 Nr. 1). Nr. 4 Satz 2 und 3 regelt die rechnerische Ermittlung eines Privatanteils, welcher als Nutzungsentnahme ertragswirksam als Korrektiv zu erfassen ist. Hierbei hat der Stpfl. die Wahl, wie dieser Anteil ermittelt werden soll.

Verfassungsmäßigkeit: Die Regelung ist verfassungsgemäß, insbes. weil der Stpfl. das Wahlrecht zur Führung eines Fahrtenbuchs hat (vgl. BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403; v. 27.1.2004 – X R 43/02, BFH/NV 2004, 639; zuletzt v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451; das BVerfG hat eine Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, vgl. BVerfG v. 27.5.2006 – 2 BvR 524/04, nv.; glA FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 168). Anhängige Verfahren haben uE kaum Aussicht auf Erfolg, soweit die Möglichkeit der Fahrtenbuchmethode gegeben ist (vgl. FG Nds. v. 14.9.2011 – 9 K 394/10, juris, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 51/11).

1202d–1202f Einstweilen frei.

1202g 3. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 4 Satz 2 und 3 gehören bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit zu den Gewinnermittlungsvorschriften (§ 2 Abs. 2 Nr. 1). Die Regelung setzt voraus, dass ein betriebl. Kfz. vorhanden ist.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 4 Satz 2 und 3, auch iVm. § 8 Abs. 2 Satz 2–5 gilt für natürliche unbeschr. oder beschr. estpfl. Personen (§§ 1, 49 und 50).

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1202h a) Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

§ 4 Abs. 1: Die pauschalierende Listenpreismethode des Nr. 4 Satz 2 setzt nicht die Zugehörigkeit des Kfz. zum BV voraus. Ausreichend sind auch betriebl. genutzte Kfz., die der Stpfl. gemietet oder geleast hat (ebenso BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 1). Die Listenpreisregelung ist nur ein Berechnungsmodus und hat keinen Einfluss auf die Zuordnung des Kfz. zum BV oder PV (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403).

§ 4 Abs. 4: Die Bewertung der Nutzungsentnahme mit der Listenpreismethode begrenzt nicht den Abzug von Kfz.-Aufwendungen als BA. Dies gilt auch für SBA (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 23.10.2007 – 6 K 1463/04 B, EFG 2008, 364).

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 (Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte): § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 nimmt zur Berechnung der nicht abziehbaren BA auf Satz 2 und 3 Bezug. Die Fahrtenbuchmethode des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 Halbs. 2 darf nur in Korrespondenz zur Fahrtenbuchmethode nach Satz 3 in Anspruch genommen werden. Wird die Fahrtenbuchmethode nach Satz 3 als nicht ordnungsgemäß aberkannt, ist sie auch für § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 nicht anwendbar und umgekehrt (vgl. § 4 Anm. 1409).

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (unangemessene Aufwendungen): Das Abzugsverbot für unangemessene Aufwendungen ist ausdrücklich auf „andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen“ beschränkt. Daher ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 im Zusammenhang mit Aufwendungen für betriebliche Kfz., soweit diese Aufwendungen auf nicht in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 genannte Fahrten entfallen, anzuwenden.

§ 8 Abs. 2 Satz 2–5: Es handelt sich um die Korrespondenzvorschrift für die Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Privatfahrten im Rahmen der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (zB Kfz.-Gestellung des ArbG an ArbN); vgl. hierzu im Einzelnen § 8 Anm. 70 ff.

Verhältnis zu den Sonderausgaben: Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 sind Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung als SA abziehbar, soweit diese Aufwen-

dungen nicht BA oder WK darstellen (vgl. die neuere Rspr. des BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, FR 2011, 856, sowie v. 28.7.2011 – VI R 38/10, FR 2011, 859 mit Bespr. BERGKEMPER, jurisPR-SteuerR 35/2011, Anm. 2). Hierzu können auch Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte gehören. Wird die Nutzungsentnahme oder der geldwerte Vorteil nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, sind diese Fahrten im Fahrtenbuch entsprechend zu vermerken.

Verhältnis zu Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff.): FinVerw. (EStR 2008 H 33.1-4, Stichwort Fahrtkosten behinderter Menschen) und Rspr. (vgl. insbes. BFH v. 21.2.2008 – III R 105/06, BFH/NV 2008, 1141) lassen Kfz.-Aufwendungen behinderter Menschen unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b als agB zum Abzug zu (vgl. ausführl. § 33 Anm. 69–71).

b) Verhältnis zum KStG

1202i

Kraftfahrzeug-Nutzung als verdeckte Gewinnausschüttung: Die vertraglich nicht geregelte private Kfz.-Nutzung durch den Geschäftsführer einer KapGes. kann in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellen. Die unbefugte Nutzung hat keinen Lohncharakter, denn ein Vorteil gegen den Willen des ArbG wird nicht „für“ eine Beschäftigung erlangt (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1). Bei Gesellschafter-Geschäftsführern liegt der Schluss nahe, dass Nutzungsbeschränkungen oder -verbote nicht ernstlich, sondern lediglich formal vereinbart sind. Unterbindet die KapGes. (ArbG) die unbefugte Nutzung durch den GesGf. (ArbN) nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung bedarf dann der wertenden Betrachtung aller Gesamtumstände des Einzelfalls (BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BFH/NV 2010, 1016).

Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung: Bei der KapGes. ist bei der Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG die Listenpreismethode nicht anwendbar (BFH v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417). Der Vorteil ist bei der KapGes. nach den tatsächlichen Kosten zzgl. eines Gewinnzuschlags zu ermitteln (so auch GLENK in BLÜMICH, § 8 Rn. 102b). Ob die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 beim Gesellschafter mit der Listenpreismethode bewertet werden kann, ist strittig. Dafür spricht uE, dass es sich weiterhin um eine private Kfz.-Nutzung handelt und auch § 8 Abs. 2 Satz 2 auf die Listenpreismethode verweist (s. § 8 Anm. 70).

c) Verhältnis zum UStG

1202j

Die ermittelten Entnahmewerte sind als Teilwerte umsatzsteuerliche Nettowerte. Die USt. ist bei der Listenpreismethode Teil der Bemessungsgrundlage. Dies verhindert, dass ein Betriebsinhaber hinsichtlich der privaten Nutzung eines Kfz. besser gestellt wird als eine Privatperson, die auf die Anschaffung und Nutzung des Privat-Kfz. USt. zu zahlen hat (vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 45/07, BStBl. II 2010, 689 mwN). Dies entspricht auch § 12 Nr. 3.

Bis zum 31.3.1999 handelte es sich bei der Nutzung eines betrieblichen Kfz. zu Privatfahrten um einen Leistungseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG aF).

Vom 1.4.1999 bis 31.12.2003 war die Nutzung eines Kfz. zu außerbetrieblichen Zwecken wegen des verminderten Vorsteuerabzugs nicht bei der USt. zu erfassen (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG aF).

Seit dem 1.1.2004 liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor, soweit das Kfz. dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Der Unternehmer kann zur Ermittlung der Aufwendungen, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, aus Vereinfachungsgründen den Wert der Nutzungsentnahme nach der Listenpreismethode zugrunde legen, sofern er diese Methode für ertragsteuerliche Zwecke auch anwendet. Für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen ist ein Abschlag von 20 % vorzunehmen. Der verbleibende Betrag ist Bemessungsgrundlage der USt. (vgl. BMF v. 27.8.2004, BStBl. I 2004, 864 – Tz. 2). Soweit der Stpfl. sich entscheidet, die Listenpreismethode auch für diese Zwecke in Anspruch zu nehmen, kann der prozentuale Abschlag für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen nicht anhand der tatsächlichen Aufwendungen ermittelt werden (BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BStBl. II 2010, 1079). Erfolgt die Ermittlung mittels der Fahrtenbuchmethode, ist dieser Wert für die USt. maßgebend. Ist die Listenpreismethode nicht anwendbar und wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der private Nutzungsanteil sachgerecht zu schätzen (vgl. BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 35). Bei nicht vorhandenen Unterlagen zum privaten Nutzungsanteil ist eine Schätzung von 50 % idR sachgerecht (vgl. BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451).

Vgl. zur ustlichen Behandlung im Übrigen NIESKENS in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 3 UStG Rn. 1436 ff. und LIESS, NWB 2009, 1522 (1525 f.).

1202k–1202l Einstweilen frei.

5. Verfahrensfragen

1202m a) Listenpreis-, Fahrtenbuchmethode oder Schätzung

Grundsätzlich gilt die Listenpreismethode (auch sog. Ein-Prozent-Methode) nach Satz 2. Der Stpfl. kann jedoch alternativ die Fahrtenbuchmethode (Satz 3) als sog. „Escape-Klausel“ wählen. Insoweit besteht ein Wahlrecht. Bei Nichtausübung des Wahlrechts, gilt als Regelmethode die Listenpreismethode.

Schätzungserfordernis bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode: Soweit die Listenpreismethode nicht anwendbar ist (Kriterium der betriebl. Mindestnutzung) und kein Fahrtenbuch geführt wird, verbleibt es nach Auffassung der FinVerw. bei der Anwendung von Nr. 4 Satz 1, wonach der private Nutzungsanteil als Entnahme mit den auf die private Nutzung entfallenden tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten ist (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 31). Der Verweis auf Satz 1 ist indes unzutreffend, da diese Vorschrift nur die Bewertung von Sachentnahmen regelt (vgl. BFH v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFH/NV 2003, 979, mwN), weshalb nicht der Wert der Nutzung, sondern der durch diese Nutzung verursachte Aufwand („tatsächliche Selbstkosten“) als entnommen anzusehen ist (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348); s. auch Anm. 1201. Im Ergebnis ist eine individuelle Schätzung erforderlich.

Schätzungsmethoden: Ungeklärt ist, welche Schätzungsmethoden die FinVerw. als sachgerecht anerkennt. Diskutiert wird die Ermittlung mittels einer gemilderten Fahrtenbuchmethode durch Führung des Fahrtenbuchs für einen repräsentativen Zeitraum von drei bis sechs Monaten (so URBAN, DB 2006, 408 [412]), die Anlehnung an die bis 1995 gewährte mögliche Schätzung auf 30–35 % nach den EStR (so EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1014h) bzw. die Anwendung des Durchschnittswerts von 1 % (oder eines höheren oder niedrigeren

Prozentsatzes, der den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls eher entspricht) auf die tatsächlichen AK (so ebenfalls EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1014h). Zumindest die Annahme eines Schätzwerts von 30–35 % sollte uE ausscheiden. Wenn tatbestandlich schon keine betriebliche Nutzung von mindestens 50 % iSv. Satz 2 vorliegt, kann nicht auf der Rechtsfolgensseite von einer privaten Nutzung von unter 50 % ausgegangen werden. Insoweit würde keine sachgerechte Schätzung vorliegen. Eine pauschale Schätzung wird uE in diesen Fällen bei mindestens 50 % liegen müssen. Auch bei einer an die Listenpreismethode angelehnten Schätzung muss der Prozentsatz deutlich über dem gesetzlichen Betrag von 1 % liegen. Soweit die FinVerw. davon ausgeht, dass dem Betrag von 1 % auf den Bruttolistenpreis die Vorstellung einer privaten Nutzung von 30–35 % zugrunde gelegen haben soll (so BTDrucks. 16/634, 11; krit. dazu URBAN, DB 2006, 408 [409]; WERNDL in KSM, § 6 Rn. E 106 und ASSMANN, DB 1990, 76, sprechen hingegen von 20–25 %), ist davon auszugehen, dass die FinVerw. bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode eine Schätzung des privaten Nutzungsanteils nur mit höheren Prozentwerten zustimmen wird. Soweit die FinVerw. jedoch die Aufwandseinlage betrieblicher Nutzung privater Kfz zulässt, müssen beide Methoden für den Stpfl. jedoch zu annähernd gleichen Ergebnissen führen. Im Ergebnis führt die geltende Rechtslage zu einer Verkomplizierung des Verfahrens.

Einlage-Modell als Alternative: Soweit der Stpfl. belastende Schätzungen vermeiden will, bietet sich ggf die Nutzung des sog. Einlage-Modells an. Das Kfz. wird von Beginn an nicht dem gewillkürtem BV zugeordnet, sondern verbleibt im PV. Die Aufwendungen der Nutzung des Kfz. des PV für betriebl. Zwecke können als Einlage gewinnmindernd angesetzt werden (vgl. § 6 Anm. 1216). Als Mindestbetrag kann von 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer ausgegangen werden (entsprechend H 9.5 LStH 2011). Höhere Aufwendungen können glaubhaft gemacht werden (entsprechend R 9.5 LStR 2011). Für Zwecke der USt. kann das Kfz. hingegen dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Diese Vorgehensweise ist jedoch nur bei Neuanschaffung eines teilweise betriebl. zu nutzenden Kfz. zu empfehlen, weil bei der Entnahme von gewillkürtem BV eventuell vorhandene stille Reserven aufzudecken sind.

b) Ausübung des Wahlrechts (Methodenwahl)

1202n

Die Ausübung des Wahlrechts steht dem Steuerpflichtigen zu. Es handelt sich um einen Willensakt des Stpfl. Gehören zur betrieblichen/beruflichen Sphäre des Stpfl. mehrere Kfz., die auch privat genutzt werden können, so ist das Wahlrecht je genutztem Kfz. gesondert auszuüben (BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332; BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 8). Die Wahl der Fahrtenbuchmethode erfordert eine rechtzeitige Vorbereitung, denn diese Methodenwahl ist nur erfolgreich, wenn das Fahrtenbuch von Beginn des VZ an lückenlos geführt wurde. Der Stpfl. muss sicherstellen, dass alle Nutzer des Kfz. das Fahrtenbuch führen. Die genutzte Methode kann für jeden VZ neu gewählt werden. Ein Methodenwechsel innerhalb des VZ kommt nur im Fall des Kfz.wechsels in Betracht. Diese Beschränkungen durch die FinVerw. sind uE sachgerecht.

Eine Frist zur Ausübung des Wahlrechts sieht das Gesetz nicht vor. Das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung erstmalig oder abw. ausgeübt werden. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt grds. mit Abgabe der StErklärung (vgl. BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 8). Das Wahlrecht ist einheitlich für alle Fahrten auszuüben; es ist insbes. nicht zulässig,

bspw. für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte statt der Fahrtenbuchmethode von der Listenpreismethode auszugehen (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3, letzter Halbs. iVm. § 8 Abs. 2 Satz 4 mit dem Verweis auf das Verhältnis zu den übrigen Fahrten). Das Wahlrecht zur Fahrtenbuchmethode geht indes ins Leere, wenn das Fahrtenbuch nicht den Form- und Nachweiserfordernissen entspricht.

IV. Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 2: Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung (Listenpreismethode)

1203 **1. Übersicht**

Gegenstand der Bewertung nach § 6 ist das einzelne WG, das nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als BV anzusetzen ist. Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung ist stets jeweils das einzelne WG und nicht eine Gesamtheit von WG zu bewerten. Im Rahmen der privaten Nutzung eines Kfz. ist Gegenstand der Bewertung ein dem BV entstandener Vermögensabfluss (Nutzung betrieblicher WG bzw. Inanspruchnahme betriebl. Leistungen), nicht jedoch die Gesamtheit der dem Fuhrpark zuzurechnenden Kfz. und der entsprechenden Nutzungsrechte.

Abgeltungswirkung: Mit dem Ansatz der Monatswerte ist die Nutzungsentnahme ertragsteuerlich abgegolten. Darüber hinaus sind keine weiteren Werte für Privatfahrten anzusetzen. Die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für das einzelne Kfz. ist nur dann von Bedeutung, wenn diese niedriger sind als die insgesamt anzusetzenden pauschal ermittelten Werte (zur „Kostendeckelung“ vgl. Anm. 1203o).

2. Tatbestandsmerkmale

1203a **a) Private Nutzung ...**

Private Nutzung eines Kfz. liegt vor, wenn es für Zwecke eingesetzt wird, die dem nach § 12 Nr. 1 stl. unbeachtlichen Bereich privater Lebensführung zuzurechnen sind (zB Urlaubsfahrten, Fahrten Angehöriger).

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 sind betrieblich veranlasste Fahrten, für die der nicht abziehbare Teil der BA nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu berechnen ist (vgl. § 4 Anm. 1400 ff.).

Privatfahrten eines Arbeitnehmers im im Rahmen der Kfz.-Gestellung (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2 ff.) begründen keine private Nutzung, sondern sind betriebl. veranlasst (vgl. § 8 Anm. 70 ff.).

Bei Fahrten im Rahmen der Erzielung anderer Einkünfte durch den Stpfl. liegt keine private Nutzung vor (BFH v. 26.4.2006 – X R 35/05, BStBl. II 2007, 445). Die FinVerw. lässt in Erweiterung der Listenpreismethode die Pauschalierung dieser Nutzungsentnahmen in Anlehnung an § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 mit 0,001 % je gefahrenem Kilometer zu. Aus Vereinfachungsgründen kann auch auf den Ansatz der Nutzungsentnahme verzichtet werden, wenn korrespondierend keine Aufwendungen im Rahmen der anderen Einkunftsart in Ansatz kommen (vgl. BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 17). Dies ist uE bei einer Nutzung für Überschusseinkünfte in gewerbsteuerlicher Hinsicht fraglich.

Anscheinsbeweis für private Nutzung: Die Listenpreismethode kommt nur zur Anwendung, wenn eine private Nutzung stattgefunden hat. Nach der all-

gemeinen Lebenserfahrung werden betriebl. Kfz. typischerweise privat genutzt, wenn diese dafür auch zur Verfügung stehen (Beweis des ersten Anscheins). Die bloße Möglichkeit der Privatnutzung genügt (vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116; v. 19.5.2009 – VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974, je mwN). Der Stpfl. kann den Beweis des ersten Anscheins erschüttern, ein voller Gegenbeweis ist nicht erforderlich. Es muss ein Sachverhalt vorgetragen werden, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt. Ein solcher Sachverhalt ist noch nicht vorgetragen, wenn der Stpfl. lediglich behauptet, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Der Beweis des ersten Anscheins ist nicht anwendbar, wenn ein Kfz. vorliegt, welches typischerweise nicht zur privaten Nutzung geeignet ist. Er ist aber anwendbar, wenn ein Privat-Kfz. zur Verfügung steht, dass dem betriebl. Kfz. weder in Status noch Gebrauchswert vergleichbar ist. Die Erschütterung des Anscheinsbeweises fällt umso leichter, je geringer die Unterschiede zwischen einem Privat-Kfz. und dem betriebl. Kfz. sind.

Zu Einschränkungen des Anscheinsbeweis in Fällen der Kfz.-Gestellung an ArbN vgl. BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848, und SCHNEIDER, NWB 2010, 3105, sowie zuletzt Nds. FG v. 11.3.2010, DStRE 2010, 1424, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 57/10.

b) ... eines Kraftfahrzeugs

aa) Kraftfahrzeuge, die typischerweise privat genutzt werden können

1203b

Die Listenpreismethode ist grds. auf alle Arten von Kfz. anzuwenden, die für eine Privatnutzung in Betracht kommen. Erfasst sind sowohl Kfz., die im Eigentum (oder wirtschaftlichen Eigentum) stehen, aber auch gemietete oder geleaste Kfz. (vgl. BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472). Gegenstand einer privaten Nutzung können auch sog. Vorführwagen eines Kfz.-Händlers sein (zum Ausweis als Anlagevermögen vgl. BFH v. 17.11.1981 – VIII R 86/78, BStBl. II 1982, 344). Eine private Nutzung ist auch bei Kfz. des Umlaufvermögens denkbar (so auch WERNDL in KSM, § 6 Rn. E 108). Hier gilt uE jedoch nicht der Beweis des ersten Anscheins einer privaten Nutzung, vielmehr trägt hier die FinBeh. die volle Beweislast für eine private Nutzung. Anderes kann nur bei fehlerhaftem Ausweis des Kfz. in der Bilanz des Kfz.-Händlers gelten. Da der Wortlaut des Satz 2 sämtliche Kfz. erfasst, ist es geboten, nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift bestimmte Kfz. von der Anwendung auszunehmen, soweit diese schon typischerweise nicht privat genutzt werden. Nach der Rspr. gilt dies insb. für Lkw. und Zugmaschinen (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472). Die Einstufung als Pkw. gem. § 8 Nr. 1 KraftStG ist insoweit unerheblich. Bei Kombinations-Kfz. mit Ladeflächen genügt uE nicht zur Unanwendbarkeit von Satz 2, dass die Ladefläche ein bestimmtes Verhältnis zur Nutzfläche ausmacht, da insb. sog. Pick-Up-Trucks mit Kabinen für 2-3 Personen nebst Ladefläche auch privat genutzt werden. Dagegen hat des FG München (v. 19.5.2010 – 10 K 152/09, juris, rkr.) die Listenpreismethode auf ein Kfz. nicht angewendet, welches hinter einem Fahrgastraum mit drei Sitzen eine Ladefläche mit einer gegenüber dem Fahrgastraum doppelten Länge ausweist (aA zu diesen Fällen auch HAGEMANN, NWB 2010, 2402 [2403]). Ausstattung, Erscheinungsbild und Höchstgeschwindigkeit von 150 km/h deuteten nach dem FG München nicht auf eine Eignung zur Fahrgastbeförderung hin. Die Personenbeförderung trete somit im Vergleich zur Lastenbeförderung in den Hintergrund. Dieser Rspr. ist nicht zuzustimmen. Das FG verkennt uE, dass

nicht die Eignung zur Personenbeförderung (Passagiere) sondern die Eignung zur privaten Nutzung Tatbestandsmerkmal ist. Es genügt abstrakt die private Nutzung auch durch den Fahrer allein. Die Unanwendbarkeit von Satz 2 erfordert solche Umbauten am Kfz., dass eine private Nutzung offensichtlich ausgeschlossen wird (zB Einbau von Materialschränken, Werkzeugen). Darunter sind uE auch Verkaufswagen für Märkte, aber auch Wagen eines Bestattungsunternehmens zu fassen, wobei bei letzteren bereits aus Pietätsgründen eine private Nutzung ausgeschlossen werden kann (aA noch die hier vertretene Auffassung in Lfg. 220 (Stand Okt. 2005), Anm. 1203b, s. elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Kein Indiz für die Annahme eines ausschließlich betrieblich genutzten Kfz. ist uE eine evtl. vorhandene Firmen- oder Werbebeschriftung.

1203c **bb) Mehrere Kraftfahrzeuge**

Das Wort „eines“ zu Beginn von Satz 2 ist ein unbestimmter Artikel, kein Zahlwort. Gehören mehrere Kfz., mehrere Nutzungsrechte an mehreren Kfz. oder ein Fahrzeugpool zum BV des Stpfl., sind wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung alle Kfz. und Nutzungsrechte einzeln zu bewerten. Die Bewertung der privaten Kfz.-Nutzung erfolgt fahrzeugbezogen und unabhängig von der Anzahl der nutzenden Personen. Soweit der Stpfl. über mehrere betriebl. Kfz. verfügt und er nicht den Anscheinsbeweis der privaten Nutzung einzelner Kfz. erschüttern kann bzw. die Fahrtenbuchmethode wählt, kommt die Listenpreismethode für jedes Kfz. zur Anwendung. Die entgegenstehende Verwaltungsauffassung (BMF v. 12.5.1997, BStBl. I 1997, 562 – Tz. 8), wonach bei mehreren Kfz. die Listenpreismethode nur für das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis anzuwenden war, entsprach nicht der gesetzlichen Regelung (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; zur früheren aA vgl. KANZLER, FR 2000, 1348). Die mehrfache Anwendung der Listenpreismethode entspricht der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis für Vereinfachungszwecknormen, insbes. auch, weil es dem Stpfl. frei steht die Fahrtenbuchmethode (auch für einzelne Kfz.) zu wählen (aA wohl HILBERT, NWB 2010, 1743 [1746], weil variable Kosten nur einmal für das jeweils genutzte Kfz. entstehen). Die FinVerw. geht dementsprechend auch nur noch für Zwecke der Ermittlung des Werts der nicht abzugsfähigen BA für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2) davon aus, dass hier das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 12). Dies ist uE zutreffend, weil hier keine fahrzeug- sondern eine einzelfahrtenbezogene Bewertung stattfindet. Die fahrzeugbezogene Bewertung bewirkt aber auch, dass bei einer privaten Nutzung durch mehrere Personen (zB der Ehegatte bzw. erwachsene Kinder des Stpfl.) die Listenpreismethode nur einmalig Anwendung findet.

1203d **cc) Kraftfahrzeuge einer Personengesellschaft**

Soweit eine PersGes. nur über ein Kfz. verfügt, welches von beiden Gesellschaftern privat genutzt wird (zB Ehegatten-Gesellschaft), ist der Entnahmewert nach der Listenpreismethode nach der Anzahl der nutzenden Gesellschafter aufzuteilen. Nach der Rspr. ist bei der Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 2 und der Nutzungsberechtigung mehrerer ArbN an einem Kfz. der Betrag nach der Listenpreismethode aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311). Diese Rspr. ist uE auf den Fall der Nutzungsberechtigung mehrerer Gesellschafter entsprechend anzuwenden. Soweit mehrere Kfz. durch mehrere Gesellschafter frei privat genutzt werden können (zB Taxibetrieb einer oHG mit

Fahrzeugpool), sind die einzelnen Entnahmewerte nach der Listenpreismethode zu addieren und auf die nutzenden Gesellschafter aufzuteilen. Gesellschaftern ohne private Nutzung ist insoweit kein Entnahmewert zuzurechnen. Soweit für einzelne Kfz. die Fahrtenbuchmethode angewendet wird und das betreffende Kfz. nur durch einen der Gesellschafter privat genutzt wird, scheidet dieses Kfz. und der Gesellschafter aus der Aufteilung aus. Soweit dieser Gesellschafter auch Kfz. privat nutzt, für das die Listenpreismethode Anwendung findet, wird ihm auch ein Anteil aus der Listenpreismethode zugerechnet. Eine Aufteilung einer Gesamtsumme kommt jedoch nicht in Betracht, wenn den Gesellschaftern jeweils ein bestimmtes Kfz. zur Nutzung zugewiesen wird. In diesem Fall ist der Entnahmewert individuell zu ermitteln und zuzurechnen. Erfasst sind auch Kfz. des SBV einer PersGes., wenn der überlassende MU dieses Kfz. auch privat nutzt. Die private Nutzung eines solchen Kfz. durch den MU bewirkt jedoch, dass die Sondervergütung an den MU nicht vollständig BA der PersGes. sein kann.

c) ... das zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird

1203e

Gründe für die Einfügung des Erfordernisses: Satz 2 Teils. 2 wurde durch Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen mW ab 2006 eingefügt und dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, welche durch die Anerkennung von gewillkürtem BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entstanden sein sollen (RegE MissbrStGestEG v. 13.2.2006, BTDrucks. 16/634, 7). Ob die geänderte Rspr. (vgl. BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985) tatsächlich begründete Ursache oder nur Anlass der Gesetzesänderung war, kann offen bleiben (vgl. dazu auch SCHULENBURG, FR 2006, 310 [311]). Tatsächlich ist die Listenpreismethode nicht von der Einteilung in notwendiges bzw. gewillkürtes BV abhängig (aA wohl FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 165). Dies ist insbes. entscheidend für Kfz. von PersGes., da WG des Gesellschaftsvermögens kein gewillkürtes BV sein können (vgl. § 15 Anm. 462). Zwar ist die Gesetzesbegründung mehrdeutig, jedoch nicht der Gesetzeswortlaut.

Feststellung und Feststellungslast der Nutzungsquote: Betriebl. Nutzung ist die Nutzung, die nicht private Nutzung ist (s. Anm. 1203a). Nach der FinVerw. ist der Umfang der betrieblichen Nutzung vom Stpfl. darzulegen und glaubhaft zu machen (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 4; entsprechend der Begründung, BTDrucks. 16/634, 11). Objektiv wird die betriebliche Nutzung von über 50 % leicht feststellbar sein, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bereits einen erheblichen Anteil an der Gesamtfahrleistung betragen und zumindest die Gesamtfahrleistung dokumentiert ist (zB durch Werkstattrechnungen). Zu beachten ist jedoch, dass die Listenpreismethode nach Satz 2 die Regelmethode der Ermittlung der Entnahmewerte darstellt. Die Ansicht der FinVerw., der Stpfl. trage die Darlegungs- und Beweislast, verkennt dies und geht augenscheinlich davon aus, bei der Listenpreismethode handele es sich um eine Steuervergünstigung (so URBAN, DB 2006, 408 [410]), deren Anwendung der Stpfl. beantragen müsse. Tatsächlich führt die Listenpreismethode jedoch oft zu höheren Ansätzen gegenüber einer Schätzung, insbes. in Fällen mit geringer Gesamtaufleistung, geringen Gesamtaufwendungen bzw. bei hohen Listenpreisen. In diesen Fällen trägt uE die FinBeh. die Feststellungslast der betriebl. Mindestnutzung, soweit der Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten genügt (zutreffend URBAN, FR 2010, 510 [518]). Soweit der Stpfl. eine Nutzung von unter 50 % glaubhaft vorträgt und keine Nachweise vorhanden sind (zB Fahrtenbuch eines repräsentativen Zeitraums, Terminkalender), kann

die FinBeh. die Listenpreismethode nicht allein deshalb anwenden, weil der Stpfl. einer typischen Reisetätigkeit (zB bei Taxiunternehmen, Handelsvertretern, Handwerkern der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzten) nachgeht. Vielmehr trägt die FinBeh. die Feststellungslast für die betriebl. Nutzung im Einzelfall. Die Feststellung kann nicht durch den Verweis auf das Typische geführt werden (keine typisierende Betrachtungsweise durch Fiktion typischer Sachverhalte, vgl. dazu SCHENKE, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, 131 ff.), vielmehr ist der glaubhafte Vortrag des Stpfl. zu entkräften. Zutreffend geht die FinVerw. jedoch davon aus, dass bei in wesentlich unveränderten Zuständen in Art und Umfang der Tätigkeit des Stpfl. auf den Nutzungsumfang früherer Jahre abgestellt werden kann (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 7).

1203f–1203i Einstweilen frei.

3. Rechtsfolge

1203j a) 1 Prozent ...

Der monatliche Maßstab von 1 % soll nach Angaben des BMF auf statistische Erhebungen zurückzuführen sein, in die die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betriebl. Kfz. eingegangen sein sollen (so in BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311). Der Ansatz von 1 % für die Nutzungsentnahme ist seit BMF v. 11.10.1982 (BStBl. I 1982, 814 – Tz. 7.4) unverändert geblieben. Im Rahmen des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) sollte der Satz auf 1,5 % erhöht werden (Regierungsbegründung v. 2.12.2002, BTDrucks. 15/119, 3 und 37). Diesem nicht Gesetz gewordenen Vorhaben lag die Fehlvorstellung zugrunde, dass die Listenpreismethode eine Steuervergünstigung sei, welche durch Anhebung um 50 % „abgebaut“ werden könne. Tatsächlich liegt eine Vereinfachungszwecknorm vor, die nur in Randgebieten auch eine materielle Steuervergünstigung für die Stpfl. darstellt. Die pauschale Erhöhung des Prozentsatzes hätte zahlreiche Stpfl. veranlasst zur Fahrtenbuchmethode zu wechseln, was für Stpfl. und FinBeh. eine erhebliche Verkomplizierung des Verfahrens bedeutet hätte. Dem Vereinfachungszweck steht jedoch uE nicht entgegen, neue statistische Erhebungen vorzunehmen um nach ca. 30 Jahren den Prozentsatz an aktuelle Werte anzupassen.

1203k b) ... des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung

Der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kfz. zzgl. der Kosten für Sonderausstattungen einschl. USt. ist Bemessungsgrundlage der Listenpreismethode. Zur weiteren Vereinfachung ist nach Ansicht der FinVerw. der Listenpreis auf volle 100 € abzurunden (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 10). Dies führt beim Ansatz von 1 % zu Ergebnissen in vollen Euro. Der Gesetzgeber nutzt mit dem Listenpreis eine bisher für das EStG unbekannt Anknüpfungsgröße, die für die FinVerw. möglichst einfach nachprüfbar sein soll. Der Listenpreis war bereits bis VZ 1995 anerkannte Bemessungsgrundlage der FinVerw. (Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1993) und von der Rspr. als Typisierung anerkannt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Keine Bedeutung haben für die Listenpreismethode dagegen die tatsächlichen AHK des Stpfl. Unter dem inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem in-

ländischen Neuwagenmarkt gilt (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). Die Preisempfehlung des Herstellers muss ggf. beim Kfz.-Händler erfragt werden. Oftmals ergibt sie sich auch aus der Rechnung beim Erwerb als Neufahrzeug. Möglich ist auch der Rückgriff auf private Listen (zB Schwacke-Liste der EurotaxSchwacke GmbH bzw. DAT-Liste der Deutsche Automobil Treuhand GmbH). Listenpreise in DM oder Mark der DDR sind regulär in Euro umzurechnen.

Der Zeitpunkt der Erstzulassung als Anknüpfungszeitpunkt soll sicherstellen, dass alle Kfz. gleichen Herstellungsdatums und gleicher Ausstattung auch bezüglich der Nutzungsentnahme gleich bewertet werden. Gemeint ist der Tag, an dem das individuelle Kfz. erstmals zum Straßenverkehr zugelassen worden ist, nicht jedoch der Tag der Erstzulassung des Fahrzeugtyps. Das gilt unabhängig davon, ob das Kfz. neu oder gebraucht erworben wird. Bei inländ. Kfz. ergibt sich das Datum der Erstzulassung aus der Zulassungsbescheinigung Teil I (Fahrzeugschein).

Der Listenpreis gilt für sämtliche Kraftfahrzeuge, insbes. sind keine Ausnahmen zu machen bei am Markt üblichen Rabatten (so zuletzt FG Nds. v. 29.3.2011 – 12 K 345/10, juris, rkr.), bei einem individuell hoch ausgehandeltem Rabatt, bei kostenlos eingebauter Sonderausstattung, bei Sonderlackierungen mit Firmenbeschriftung, bei Miet- oder Leasing-Kfz. oder beim Erwerb von Privat (ohne Vorsteuerabzug). Problematisch ist die Ermittlung eines Listenpreises bei Modellen, die nicht im Inland erhältlich sind. In solchen Fällen ist der Listenpreis ggf. zu schätzen. Sind Fahrzeug und Ausstattung mit einem bau- und typengleichen inländ. Kfz. vergleichbar, ist der Listenpreis dieses vergleichbaren inländ. Kfz. zugrunde zu legen. Auch bei Kfz. aus dem Ausland (Import bzw. Reimport) ist ein inländischer Listenpreis maßgebend. Soweit das Kfz. im Ausland mit Sonder- bzw. Minderausstattung erworben wird, die der inländ. Listenpreis nicht berücksichtigt, sind diese in einem Zu- bzw. Abschlag auf den Listenpreis zu erfassen. Auch bei Gebrauchtwagen ist der Listenpreis anzusetzen, da der Wert der Nutzung unabhängig von den tatsächlichen AK zu bewerten ist. Für den Wert der Privatnutzung des Stpfl. macht es keinen Unterschied, ob dieser ein gebrauchtes Kfz. im betreffenden VZ erstmals privat nutzt oder ob er es bereits einige VZ vorher nutzen konnte (vgl. auch BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403). Bei Oldtimern gilt – wie für andere gebraucht erworbene Kfz. auch – ebenfalls der inländ. Listenpreis, auch wenn die Ermittlung des ursprünglichen Listenpreises schwierig ist bzw. der Oldtimer generalüberholt wurde und einen deutlich höheren Zeitwert hat (FG Düss. v. 25.9.2008 – 11 K 698/06 H(L), EFG 2009, 168, rkr.). Die Anfrage beim Hersteller bzw. Erkundungen bei sonstigen Spezialisten dürften jedoch lohnend sein, da ein historischer Listenpreis bereits inflationsbedingt gering sein wird. Der Anwendungsbereich dieses „Steuersparmodells“ dürfte jedoch durch die Voraussetzung der betrieblichen Nutzung von mindestens 50 % begrenzt sein. Allerdings ist uE der historische Listenpreis nicht anzusetzen, wenn eine Zweiterstellung eines voll verschlissenen Kfz. vorliegt (umfangreiche Neuaufbauten). In diesen Fällen muss uE schätzungsweise auf den Listenpreis eines vergleichbaren neuen Kfz. zurückgegriffen werden, soweit dies nicht vorliegt, muss ausnahmsweise auf die HK zurückgegriffen werden.

c) ... zuzüglich der Kosten der Sonderausstattung ...

1203l

Sämtliche Kosten der Sonderausstattung des Kfz. sind bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Dies konterkariert die vereinfachende Wirkung

der Anknüpfung an den Listenpreis, da das Vorhandensein von Sonderausstattung individuell überprüft werden muss. Eine fehlende Nichtaufgriffsgrenze verkompliziert die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unnötig. Zur Sonderausstattung gehören alle zusätzlichen Ausstattungen des Kfz., die sich noch nicht im Listenpreis niedergeschlagen haben, wie zB Autoradio, Navigationsgerät (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563), Alarmanlage, Schiebedach, Klimaanlage, Sonderlackierung, besondere technische Ausstattungen oder besondere Felgen und Bereifung (FG Bremen v. 8.7.2003 – 1 K 116/03, juris). Die Einbeziehung von Bereifung ist uE nur dann gerechtfertigt, wenn ein besonderer Reifensatz angeschafft wird, weil nur in diesem Fall von einer Sonderausstattung gesprochen werden kann. Nicht zur Sonderausstattung iS dieser Regelung gehören betriebsspezifische Ausstattungen (zB in Fahrschulfahrzeugen oder Werkstattwagen).

Nur werksseitig eingebaute Sonderausstattung ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (BFH v. 13.10.2010 – VI R 12/09, BStBl. II 2011, 361). Der nachträgliche Einbau, zB einer Flüssiggasanlage, ist unbeachtlich. Die Rspr. begrenzt zutreffend den Anwendungsbereich auf werksseitig eingebaute Sonderausstattung, denn nur eine derartige Auslegung trägt einer pauschalierenden und stark typisierenden Regelung hinreichend Rechnung. Ansonsten müssten ohne zeitliche Begrenzung alle nachträglichen Umbaumaßnahmen an gebrauchten Fahrzeugen für die Anwendung der Vorschrift nachvollzogen werden. Die Begr. der Rspr. ist jedoch insoweit zu eng, als gefordert wird, die Sonderausstattung müsse im Zeitpunkt der Erstzulassung vorhanden gewesen sein. Diese starre Grenze ist uE Satz 2 nicht zu entnehmen und öffnet Missbrauchsmöglichkeiten (zB Erwerb eines Kfz. mit Tageszulassung und Vereinbarung des nachträglichen Einbaus von Sonderausstattung noch vor Auslieferung). Unseres Erachtens ist auch nach der Erstzulassung, aber in engem zeitlichen Zusammenhang eingebaute Sonderausstattung zu berücksichtigen.

Bei Minderausstattungen gewährt die Finanzverwaltung eine entsprechende Kürzung der Bemessungsgrundlage (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 10).

1203m d) ... einschließlich Umsatzsteuer...

Nach Ansicht der Rspr. verlangt das Gesetz entsprechend dem Regelungszweck, dass als Entnahme der Bruttolistenpreis einschließlich der USt. anzusetzen ist (vgl. zuletzt BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451; v. 6.3.2003 – XI R 12/02, BStBl. 2003, 704). Es soll hierdurch erreicht werden, dass der Stpfl. mit privater Nutzung eines betriebl. Kfz mit dem Privatnutzer eines Kfz. des PV gleichbehandelt wird, da Letzterer kein Recht zum Vorsteuerabzug hat und somit mit der USt. der Anschaffung belastet wird. Die bisher akzeptierte Rspr. vermengt uE Fragen der Bemessungsgrundlage der Ertragsbesteuerung mit Fragen der USt. Soweit das Kfz. dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und bei Anschaffung die Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug bestand, liegt eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor. Der Unternehmer wird effektiv wie der Privatnutzer mit USt. belastet (vgl. Anm. 1202j). Insoweit ist es uE nicht folgerichtig auch für Zwecke der ESt. durch fiktive USt. die Bemessungsgrundlage zu erhöhen. Tatsächlich führt der Ansatz eines Nettolistenpreises zu vergleichbaren und sachgerechten Ergebnissen, soweit eine umsatzsteuerbare unentgeltliche Wertabgabe vorliegt und die tatsächlich anfallende USt. den Gewinn nicht mindert (§ 12 Nr. 3 UStG). Die gesetzliche Regelung geht uE zwar von fehlerhaften Prämissen aus, ist jedoch verf.gem., weil die Lis-

tenpreismethode durch Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden kann (vgl. Anm. 1202c).

e) ... ist für jeden Kalendermonat anzusetzen

1203n

Die private Nutzung eines Kfz. ist für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländ. Listenpreises anzusetzen, dh. für das Kj. maximal mit 12 %. Eine Ausnahme für nur geringe Privatnutzung ist nicht vorgesehen, hierfür muss die Fahrtenbuchmethode in Anspruch genommen werden. Der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme erfolgt jedoch nicht für die Monate, in denen eine private Kfz.-Nutzung ausgeschlossen ist (zB nachweisbarer Auslandsaufenthalt, Krankheit oÄ unter Ausschluss der Möglichkeit der Privatnutzung durch nahestehende Personen des Stpfl.). Zwar ist die ESt. eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1), allerdings verknüpft Satz 2 den Tatbestand der Privatnutzung mit der monatsbezogenen Rechtsfolge. Hieraus ergibt sich uE, dass die Rechtsfolge für Monate ohne Privatnutzung nicht eintreten soll (zutreffend BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 15). Das Monatsprinzip der Listenpreismethode führt bei einem Wechsel des Kfz. im laufenden Monat dazu, das grds. für beide Kfz. eine Nutzungsentnahme mit 1 % anzusetzen ist. Zur Vermeidung von Härten durch die Typisierung sieht die FinVerw. hier eine uE systemgerechte Erleichterung für die Stpfl. vor. Im Monat des Kfz.-Wechsels ist die Listenpreismethode nur für das Kfz. der überwiegenden Privatnutzung (nach der Anzahl der Tage) anzusetzen (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 9).

f) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung

1203o

Sinn und Zweck und Rechtsnatur der Kostendeckelung: Die Berechnung der Nutzungsentnahme nach der Listenpreismethode erfolgt unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen. Die anzusetzenden Werte können im Einzelfall die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. übersteigen (insbes. bei Wegfall von AfA nach Ablauf der typisierten ND bei Kfz. mit hohem Listenpreis), was bei tatsächlichen betriebl. Fahrten zu einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen führt. Die FinVerw. beschr. den Entnahmewert und den Betrag der nicht abzugsfähigen BA gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 auf Nachweis des Stpfl. mit der sog. Kostendeckelung (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 18 ff.) auf die Höhe der Gesamtkosten des Kfz. Diese Kostendeckelung mildert die Folgen der vergleichsweise sehr groben Typisierung. Allerdings ist Satz 2 auch ohne eine solche Kostendeckelung verfassungsgemäß (s. Anm. 1202c). Die Kostendeckelung ist verfassungsrechtlich nicht gefordert (ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273). Insoweit kann EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1013b, nicht gefolgt werden, der selbst die Kostendeckelung als unzureichende Begrenzung des Entnahmewerts ansieht. Wünschenswert wäre uE allerdings die gesetzliche Kodifizierung der Kostendeckelung. Nach der Rspr. stellt die Kostendeckelung eine Billigkeitsmaßnahme iSd. § 163 AO dar, die aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt (BFH v. 14.3.2007 – XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838). Nach FISCHER (jurisPR 38/2007, Anm. 4) liegt nicht eine Billigkeitsmaßnahme im Einzelfall, sondern eine verfassungskonforme Anwendung des Satzes 2 zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung vor. Dem kann uE insoweit nur gefolgt werden, als eine teleologische Reduktion vorliegt, weil Satz 2 die Gewinnminderung durch privat veranlasste Kfz.-Aufwendungen verhindern will und dieses Ziel voll erreicht ist, wenn der Wert der Nutzungsentnahme den Gesamtaufwendungen entspricht. Eine Billigkeitsmaßnahme iSd. § 163 AO ist dies

nicht. Darin liegt uE aber auch keine verfassungskonforme Anwendung der Listenpreismethode, weil Satz 2 auch ohne die Kostendeckelung nicht zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung führt.

Umfang und Nachweis der Gesamtkosten: Der Begriff der Gesamtkosten ist kein steuerrechtlicher Begriff. Gemeint sind uE die Gesamtaufwendungen des Kfz., nicht jedoch Kosten iS einer Kostenrechnung mit kalkulatorischen Kosten (insbes. keine kalkulatorischen Abschreibungen). Die FinVerw. verlangt einen Einzelnachweis der Gesamtaufwendungen. Umsetzbar ist dies idR bei Stpfl. mit einem Kfz. im BV, weil dann die nachzuweisenden Gesamtaufwendungen den gesamten gebuchten Kfz.-Aufwendungen entsprechen. Problematisch wird der Einzelnachweis bei Kfz. von PersGes. und die gesammelte Erfassung sämtlicher Kfz.-Aufwendungen. Auf ein bestimmtes Kfz. entfallende Gesamtaufwendungen sind dann uE zu schätzen, wobei die Feststellungslast den Stpfl. trifft. Die Gesamtaufwendungen beinhalten auch Aufwendungen einer PersGes. aus einem Mietzins für die Überlassung eines Kfz. aus dem Vermögen eines MU (SBV I), da diese Aufwendungen korrespondierend das Sonderbetriebsergebnis des MU erhöht haben (FG Berlin-Brandenb. v. 14.10.2009 – 3 K 3109/08, EFG 2010, 1093, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 28/10).

Für ein Berechnungsbeispiel vgl. das Gesamtbeispiel unter Anm. 1203y sowie BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 20.

V. Erläuterungen zu Nr. 4 Satz 3:

Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (Fahrtenbuchmethode)

1203p 1. Übersicht

Die Fahrtenbuchmethode ist die genauere Alt. zur Listenpreismethode (vgl. Anm. 1203 ff.). Die private Kfz.-Nutzung wird durch ein Verhältnis der Gesamtaufleistung des Kfz. im Betrachtungszeitraum zur privaten Nutzung bestimmt. Die gesamten Aufwendungen des Kfz. werden verhältnismäßig den Privatfahrten und den betriebl. Fahrten zugeordnet. Die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung für die Anerkennung des individuellen Nachweises der privaten Nutzungsentnahme. Andere Aufzeichnungen, welche die Anforderungen an ein solches Fahrtenbuch nicht erfüllen, reichen für die Nichtanwendung der Listenpreismethode nicht aus. Das Fahrtenbuch muss durch die FinVerw. leicht und einwandfrei nachgeprüft werden können, um rechtl. anerkannt werden zu können. Das Fahrtenbuch muss für den gesamten VZ bzw. bis zu einem Fahrzeugwechsel geführt werden. Ein repräsentativer Zeitraum reicht nicht aus. Das Gesetz schweigt darüber, was ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist. Diese Anforderungen wurden durch die Rspr. konkretisiert. Insoweit stellt der BFH fest, dass die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch hinreichend in der höchstrichterlichen Rspr. geklärt sind (BFH v. 13.10.2008 – VIII B 203/07, nv., juris, und Parallelentscheidungen v. 13.10.2008 – VIII B 204/07, nv., juris, VIII B 229/07, nv., juris, VIII B 230/07, nv., juris).

2. Tatbestandsmerkmale

a) Insgesamt entstehende Aufwendungen des Kraftfahrzeugs

1203q

Gesamte Aufwendungen: Nach Nr. 4 Satz 3 hat der Stpfl. die für das Kfz. insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachzuweisen.

Zu Art und Umfang der Kfz.-Aufwendungen vgl. ausführl. § 4 Anm. 934f.

Keine Sonder-AfA: Insbesondere gehört auch die AfA des Kfz. zu den Gesamtaufwendungen. Sonderabschreibungen (zB § 7g Abs. 5) bleiben jedoch außer Ansatz. Die AfA ist für diese Zwecke vielmehr so zu berechnen, als ob die Sonderabschreibung nicht vorgenommen worden wäre (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; ebenso BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 32). Degressive AfA als planmäßige AfA wird jedoch berücksichtigt (FG Münster v. 5.9.1995 – 6 K 2571/93 E, EFG 1996, 216, rkr.).

Keine Chauffeuraufwendungen: Nicht zu den Kfz.-Aufwendungen gehören Aufwendungen für einen Fahrer (Chauffeur). Diese Aufwendungen sind Personalaufwendungen des Betriebs und werden nicht für das Kfz. erbracht (URBAN, FR 2005, 1134 [1441]). Ein nach Satz 2 oder 3 ermittelte Nutzungswert ist wegen der Chauffeurgestellung nicht prozentual zu erhöhen (aA FinVerw. in R 8.1 Abs. 10 LStR 2011 und die noch hier vertretene Auffassung in Lfg. 220 (Stand Okt. 2005), Anm. 1203j, s. elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Zur Behandlung des Vorteils als Lohn vgl. BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354; Anm. BERGEMPER, FR 2011, 285 (2899), sowie HILBERT/SPERANDIO, DStR 2011, 1121 (1123).

Keine Unfallkosten: Ebenfalls nicht in die Gesamtaufwendungen einzubeziehen sind uE Kosten von Unfällen. Bei diesen Aufwendungen (Wertminderungen, Reparaturkosten) handelt es sich nicht um Aufwendungen, die typischerweise im Zusammenhang mit der Nutzung des Kfz. entstehen. Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, können unfallbedingte Aufwendungen bis zu einem Wert von 1 000 € mitberücksichtigt werden (so FinVerw. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 11 und 12 LStR 2011 im Kontext der Kfz.-Gestellung für ArbN).

Zu Unfallkosten allg. vgl. § 4 Anm. 1001 ff. Zur Frage, wie Unfallkosten anlässlich einer Privatfahrt behandelt und bewertet werden vgl. ISMER/BEISER, DB 2003, 2197; WASSERMEYER, DB 2003, 2616; BFH v. 23.1.2001 – VIII R 48/98, BStBl. II 2001, 395; v. 16.3.2004 – VIII R 48/98, BStBl. II 2004, 725.

b) Nachweis durch Belege

1203r

Der Begriff des Belegs ist gesetzlich nicht definiert, meint jedoch jeden anerkannten Nachweis von BA (insbes. Quittungen und Rechnungen). Eine volle Schätzung von Aufwendungen kommt nicht in Betracht (BFH v. 16.09.2004 – VI B 5/04, BFH/NV 2005, 336), es verbleibt dann bei der Anwendung von Satz 2. Auch eine eidesstattliche Versicherung des Stpfl. ersetzt nicht den Belegnachweis (BFH v. 28.11.1990 – X R 119/88, BFH/NV 1991, 306). Problematisch wird der Belegnachweis, wenn Leistungen nicht auf ein konkretes Kfz. bezogen wurden, sondern für einen Fuhrpark insgesamt anfallen (zB Gesamtrechnungen für Benzin, Garagenleistungen oÄ). Hier sind weitere Aufzeichnungen zur individuellen Zuordnung nötig (so auch WERNDL in KSM, § 6 Rn. E 113). Anhand der Belege kann auch eine Schlüssigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs vorgenommen werden.

c) **Nachweis des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch**

1203s **aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch**

Nach Satz 3 muss das Fahrtenbuch ordnungsgemäß sein. Bei dem Fahrtenbuch handelt es sich um eine freiwillig auferlegte Aufzeichnung. Maßgeblich für die Auslegung sind somit die Kriterien, wie sie auch durch die Ordnungsvorschrift des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO konkretisiert sind. Nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Stpfl. Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Allerdings gilt § 146 AO nicht direkt und wird von der Rspr. auch nicht direkt herangezogen. Die Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die Rspr. hat jedoch aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung geschlossen, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen (vgl. nur BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422, mwN). Nach URBAN (FR 1997, 661 [670]) liegt ein gesetzlich vorgesehener Sonderfall der Buchführung vor, weshalb zur Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs die GoB heranzuziehen sind. Dementsprechend ist zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit/-widrigkeit der Aufzeichnungen zu unterscheiden. Sinn des Fahrtenbuchs ist es, den Umfang der privaten Kfz.-Nutzung zu bestimmen. Daher sind die Anforderungen an die Genauigkeit der Aufzeichnungen um so höher zu setzen, je niedriger der Anteil der privaten Nutzung des Kfz. angegeben wird (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717, rkr.).

Zu sämtlichen Anforderungen an ein Fahrtenbuch vgl. auch die Ausführungen bei HOLLATZ, NWB 2006 F. 6, 4679.

1203t **bb) Arten von Fahrtenbüchern**

Handschriftliche Fahrtenbücher: Idealtypus des Fahrtenbuchs iSd. Satzes 3 sind handschriftlich zu führende Fahrtenbücher, wie sie typischerweise im Schreibwarenhandel erhältlich sind (Format A6 quer). Dies bedeutet jedoch nicht, dass handschriftliche Aufzeichnungen zwingend sind. Die vom Gesetz verlangte „buch“-förmige Gestalt der Aufzeichnungen bedeutet nur, dass die erforderlichen Angaben in einer gebundenen oder jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Auch Schreibhefte, Notizbücher und Taschenkalender kommen in Betracht. Lose Notizzettel können allerdings schon in begrifflicher Hinsicht kein Fahrtenbuch sein (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408; zuletzt auch BFH v. 12.7.2011 – VI B 12/11, BFH/NV 2011, 1863).

Besprechen einer Tonbandkassette/Diktiergerät: Dies entspricht nicht den Anforderungen, auch wenn anhand der Aufzeichnungen später die schriftlichen Fahrtenbücher gefertigt werden. Eine solche Aufzeichnung kann jedoch zur zeitnahen Anfertigung eines schriftlichen Fahrtenbuchs eingesetzt werden. Die Tonbandkassetten haben wegen der jederzeitigen nachträglichen Abänderbarkeit keinen eigenen Beweiswert und scheiden aus diesem Grund als anzuerkennendes Fahrtenbuch aus (FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717 rkr.).

Excel-Tabelle: Eine mittels eines Computerprogramms erzeugte Datei (zB mit Microsoft Excel), an deren bereits eingegebenem Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, stellt kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dar. Eine Computerdatei muss bei Änderbarkeit die Änderungen in sich selbst dokumentieren und offenbaren (BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Es fehlt insoweit an einer zuverlässigen Nachprüfbarkeit der einzelnen Aufzeichnungen, selbst wenn die Aufzeichnungen unmittelbar im Anschluss an die jeweiligen Fahrten vorgenommen wurden. Etwas anderes gilt jedoch für die Kombination von schriftlichen Grundaufzeichnungen im Fahrtenbuch und später nachfolgenden Konkretisierung durch Erläuterungen in einer Computerdatei, soweit die handschriftlichen Aufzeichnungen in geschlossener Form erfolgten (so FG Berlin-Brandenb. v. 14.4.2010 – 12 K 12047/09, EFG 2010, 1306, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 33/10).

Fahrtenschreiber: Seit geraumer Zeit sind bei verschiedenen Kfz.-Herstellern elektronische Fahrtenbücher erhältlich, die den Anforderungen des Gesetzes entsprechen und von der FinVerw. anerkannt werden (vgl. auch R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 6 LStR 2011). Hierbei wird die Aufzeichnung automatisch mittels satellitengestützter Navigation vorgenommen. Der Fahrer muss nur noch den Grund der Fahrt selbst auswählen. Eine nachträgliche Änderung der Datenbasis darf jedoch auch hier nicht möglich sein.

cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs

1203u

Neben der Vollständigkeit und Richtigkeit kommt der zeitnahen Führung des Fahrtenbuchs entscheidende Bedeutung zu. Das Merkmal der Zeitnähe bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen einer durchgeführten Fahrt und dem schriftlichen oder elektronischen Festhalten dieser Fahrt in einer Aufzeichnung, die die Anforderungen an ein Fahrtenbuch erfüllt (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408). Das Kriterium der Zeitnähe dient zum einen dazu, dass die Angaben mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit dem tatsächlichen Geschehnis entsprechen. Die zeitnahe Erfassung der Fahrten soll eine unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst ausschließen, weil jede Erinnerung, insbes. an alltägliche Fahrten beim Stpfl. verblasst. Zum anderen müssen die Aufzeichnungen auch jederzeit überprüfbar sein (zB im Rahmen einer Außenprüfung), weshalb der tatsächliche Kilometerstand des Kfz. mit den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch genauso übereinstimmen muss wie Angaben über Kilometerstände in Inspektionsrechnungen oÄ (zutr. URBAN, FR 1997, 661 [670]).

dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch

1203v

Jede einzelne Verwendung des Kraftfahrzeugs ist für sich aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Zumindest für jeden Kalendertag ist jedoch ein gesonderter Eintrag erforderlich. Wird die berufliche Nutzung durch eine private Nutzung unterbrochen, so muss diese Nutzungsänderung gesondert dokumentiert werden (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768). Für jedes Kfz. ist ein gesondertes Fahrtenbuch zu führen und zuzuordnen (zB durch Anbringung des Kfz.-Kennzeichens auf dem Fahrtenbuch).

Als Mindestangaben sind erforderlich:

– Datum,

- Kilometerstand am Anfang der Fahrt,
- Kilometerstand am Ende der Fahrt,
- Startort,
- ggf. Reiseroute bei Umwegfahrten,
- Reiseziel,
- Reisezweck.

Der Kilometerstand am Anfang und am Ende einer jeden Fahrt ist zwingend vom Kilometerzähler des Kfz. abzulesen. Die Angabe nur der zurückgelegten Entfernung als Ausgangsgröße für eine rechnerische Ermittlung der Gesamtkilometerstände ist nicht ausreichend. Der Kilometerstand ist möglichst genau anzugeben. Gerundete Angaben genügen nicht (BFH v. 31.5.2005 – VI B 65/04, DStRE 2005, 978). Es genügt jedoch die zeitnahe Erfassung des Anfangs- und Endstands des Kilometerzählers, die tatsächlich gefahrenen Kilometer müssen nicht zeitnah ausgerechnet und aufgezeichnet werden, weil die Angabe des Gesamtkilometerstands am Anfang und am Ende jeder Fahrt die zurückgelegte Entfernung ausreichend determiniert. Diese Berechnung kann auch am Ende eines Abrechnungszeitraums bzw. nach Ablauf des VZ erfolgen, wenn die Anteile der Nutzung ermittelt werden.

Strittig ist, wie detailliert der Fahrtzweck anzugeben ist. Der Fahrtzweck muss sich regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Neben den Fahrtzielen ist grds. auch der jeweils aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner bzw. der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (zB Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen. Allgemeine Aufzeichnungen, wie zB „Kundenbesuch“, sind nicht ausreichend, da sie eine private (Mit-)Veranlassung der Reise nicht objektiv nachprüfbar ausschließen. Der Reisezweck muss so detailliert aufgezeichnet werden, dass nachprüfbar ist, ob eine benannte Person aus betrieblichen oder privaten Gründen aufgesucht wurde. Weitere Angaben zum Zweck des Kundenbesuchs müssen nicht im Fahrtenbuch genannt sein. Es genügt, wenn diese Angaben bspw. aus Rechnungen, Handakten, Terminkalendern oÄ rekonstruiert werden können (FG Saarl. v. 29.6.1999 – 1 K 210/97, juris, rkr.). Reine Ortsangaben genügen nur, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus dieser Ortsangabe zweifelsfrei ergibt (BFH v. 16.3.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625). Möglich sind auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele bzw. wiederkehrende Reisezwecke. Die Abkürzungen müssen aus sich heraus verständlich sein oder außerhalb des Fahrtenbuchs näher erläutert werden (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 28).

Bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und bei Privatfahrten ist die Angabe des Fahrtzwecks unproblematisch, weil hier ein kurzer Vermerk „Wohnung/Arbeit“ bzw. „Privat“ genügt. Eine weitere Differenzierung ist nicht erforderlich. Bei Privatfahrten ist die Angabe von Startort, Route und Zielort entbehrlich. Auch Privatfahrten über mehrere Kalendertage (bspw. Urlaubsfahrt) können zusammenhängend angegeben werden. Diese Mindestangabe ist jedoch erforderlich, damit weiterhin ein Fahrtenbuch und nicht eine unzusammenhängende Aufzeichnung betriebl. Fahrten vorliegt und dies auch für Dritte nachprüfbar wird. Nicht zuzustimmen ist insoweit URBAN (FR 1997, 661 [670]), der die Kilometerangaben bei Privatfahrten für insgesamt überflüssig hält, weil die Angaben von betrieblich/beruflich gefahrene Strecken und Fahrten zwischen

Wohnung und Betriebsstätte genügen, um als Residualgröße die Summe der Privatfahrten zu ermitteln.

Die Angabe der gesamten Reiseroute ist nur bei Umwegfahrten erforderlich (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 24). Dies ist uE zutreffend, weil sonst keine nachträgliche Überprüfung möglich ist, da bei Überprüfung der Kilometerangaben ein gewöhnlicher Routenplaner mittels Start und Ziel lediglich den direkten Weg anzeigen wird. Letztlich ist bei Umwegfahrten auch der Zweck des Umwegs anzugeben, um die private bzw. betriebliche/berufliche Veranlassung zu überprüfen. Die Anforderungen sind abhängig von der Abweichung zum normalen Streckenverlauf. Reiserouten sind jedoch dann nicht anzugeben, wenn die Abweichungen zum idealtypischen Streckenverlauf geringfügig sind. Das FG Düss. (v. 7.11.2008 – 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324, rkr.) hält die Angabe der Reiseroute erst dann für erforderlich, wenn die tatsächliche Gesamtstrecke die von einem Routenplaner empfohlene längste Strecke um mehr als 20 % übersteigt. Höhere Abweichungen sind nach dieser Rspr. insbes. im Stadtverkehr denkbar, wenn Staus umfahren werden müssen. Diese Einschränkung für Umwegfahrten ist uE zutreffend, jedoch durch das Gericht auf einer ex post Beurteilung eines vorgelegten Fahrtenbuchs entwickelt. Bei der laufenden Aufzeichnung eines Fahrtenbuchs wird der Stpfl. insbes. im Innenstadtverkehr jedoch keinen Vergleich zwischen idealtypischen Strecken nach Routenplaner und der tatsächlichen Fahrtroute vornehmen können. Der Stpfl. wird deshalb gehalten sein, Umwegfahrten so detailliert wie möglich aufzuzeichnen, um nicht die Verwerfung des Fahrtenbuchs zu riskieren.

ee) Berufsspezifische Erleichterungen

1203w

Die Finanzverwaltung gewährt für Vielfahrer berufsspezifische Erleichterungen bei der Führung des Fahrtenbuchs (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 25 ff.). Im Rahmen von Fahrtätigkeiten (Handelsvertreter, Kuriere) soll bei großen Strecken und unterschiedlichen Reisezielen ausreichen, wenn die einzelnen Kunden benannt werden. Die Angabe der Zwischenentfernungen soll nur bei größeren Differenzen zwischen direkter und tatsächlicher Entfernung nötig sein. Eine Vereinfachung durch die FinVerw. ist hierin nicht zu erkennen, weil detailliertere Angaben schon nach Satz 3 nicht erforderlich sind, soweit die insgesamt betriebliche/berufliche Fahrt nicht zu Privatzielen unterbrochen wird. Genauso verhält es sich mit den Vereinfachungen für Taxifahrer bzw. für Fahrlehrer (Angabe „Fahrten im Pflichtgebiet“ bzw. „Fahrschulfahrt“ sollen genügen). Auch hier gewährt die FinVerw. nur eine Vereinfachung, weil sie ohnehin zu strenge Maßstäbe an die Angaben zur Reiseroute stellt. Im Übrigen ist es uE nicht nachzuvollziehen, warum diese Erleichterungen nicht allg. für alle Stpfl. gelten können, denn wenn die Angaben für den Kreis der Vielfahrer ausreichen, muss dies erst recht für „Wenigfahrer“ ausreichen, weil hier eine Nachprüfung noch leichter fällt.

ff) Eingeschränkte Angaben für Berufsheimnisträger

1203x

Erleichterungen für Steuerpflichtige mit Auskunfts- und Mitwirkungsverweigerungsrechten gem. § 102 AO sieht die FinVerw. nicht vor. Die FinVerw. hat zuletzt deutlich gemacht, dass das allg. BMF-Schreiben (v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326) auch auf diese Personen Anwendung findet (OFD Frankfurt/Main v. 19.1.2011 – S 2145 A-15-St 210, nv.). Strittig wurde die Frage, nachdem die FinVerw. bei Einf. von Nr. 4 Satz 2 und 3 zuerst bis zum 31.12.1997 auf detaillierte Angaben verzichten wollte. Nach SCHMITZ (wistra 1997, 293) und

AU (NJW 1999, 340) stellt das Verlangen, Namen und Anschrift von Patienten/Mandanten im Fahrtenbuch anzugeben, einen Verstoß gegen § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO und § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB dar. Insbesondere sei das Steuergeheimnis (§ 30 AO) und dessen strafrechtliche Absicherung (§ 355 StGB) kein genügender Rechtfertigungsgrund. Die FinVerw. folgte diesen Einwendungen nicht und erweiterte den Anwendungsbereich der allgemeinen Anforderungen auf alle Berufsgruppen (vgl. zB OFD Rostock v. 31.7.1997, DB 1997, 1691; OFD Frankfurt v. 19.4.2000, FR 2000, 738; zust. WACKER, NWB F. 3, 10119 [10144]).

Rechtsprechung zu Fahrtenbuchangaben von Berufsheimnisträgern: Der BFH verdeutlichte zuerst, dass der Annahme, Satz 2 und 3 seien insgesamt wegen einer anwaltlichen Schweigepflicht nicht anwendbar, eindeutig zu widersprechen ist (BFH v. 3.1.2007 – XI B 128/06, BFH/NV 2007, 706). Nach der Rspr. der FG sollen Verschwiegenheitspflichten nicht dazu zwingen, die Maßstäbe bei der Führung von Fahrtenbüchern herabzusetzen, da allein durch die Nennung von Namen und Anschrift des Patienten/Mandanten keine schützenswerte Interessen berührt würden (FG Hamb. v. 17.1.2007 – 8 K 74/06, EFG 2007, 669, rkr.; FG München v. 20.7.2007 – 13 K 1877/04, juris, rkr.). Gegen das Argument, dass das Steuergeheimnis und die Strafbarkeit dessen Verletzung nicht ausreiche, wandte sich zudem das Sächs. FG v. 14.12.2007 (2 K 1785/07, juris, rkr.).

Neue Rechtsprechung zu Vorlagepflichten im Rahmen von Außenprüfungen: Fraglich ist, welche Auswirkungen die neuere Rspr. zu Vorlagepflichten von Berufsheimnisträgern während einer Ap. auf die Fahrtenbuchmethode hat. Nach BFH v. 28.10.2009 (VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455) bestehen Vorlageverweigerungsrechte aus § 104 Abs. 1 AO auch in der beim Berufsheimnisträger selbst stattfindenden Außenprüfung. Bei Ausgangsrechnungen und anderen Belegen, aus denen sich die Identität von Mandanten ergibt, beschr. sich das Vorlagerecht der FinBeh. auf Unterlagen in neutralisierter Form. Ein Verweigerungsrecht gilt jedoch nicht für solche Mandanten, die auf die Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (zB Mandanten eines Steuerberaters, dessen Mandatierung auf deren Steuererklärung sichtbar gemacht wird).

Eigene Auffassung: Die Anforderungen an Fahrtenbücher von Berufsheimnisträgern sind uE entgegen der neueren Auffassung der FinVerw. einzuschränken. Wenn ein Berufsheimnisträger im Fall einer Ap. berechtigt ist, Mandantenangaben zu schwärzen, dann ist es uE unverhältnismäßig, erst solche Angaben im Fahrtenbuch zu verlangen. Da ein Verzicht auf Geheimhaltung der Identität nach der vorgenannten Rspr. nicht bei allen Berufsheimnisträgern die Regel ist (zB Steuerberater) sind auch nicht für alle Berufsheimnisträger allgemeingültige Aussagen zur Detailtiefe eines Fahrtenbuchs zu machen. Insbesondere nicht geheimhaltungsrelevante berufliche Fahrten (zB eines Anwalts zum Gericht, zu Banken) sind in allen Fällen zu kennzeichnen. Da auch nähere Angaben zum Zielort die Identität des Mandanten offenbaren können, muss hier die Angabe des Straßennamens ohne Hausnummer genügen. Dem steht uE auch nicht die Rspr. des BFH zu den Angaben bei Bewertungsaufwendungen entgegen (BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Bei diesen Aufwendungen können Berufsheimnisträger nicht unter Berufung auf ihre Schweigepflicht Angaben unterlassen, da für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrücklich die Angabe aller Bewertungsnehmer fordert. Der BFH geht zur Rechtfertigung einer unbefugten Offenbarung nach § 203 StGB insoweit von einer konkludenten Einwilligung des

Bewerteten aus, da dieser von der Aufzeichnungspflicht weiß. Diese Rspr. ist uE nicht auf die Anforderungen an ein Fahrtenbuch zu übertragen. Zum einen fordert Satz 3 nur ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch, Mandanten- bzw. Patientenangaben sind nicht materiell-gesetzliche Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Kfz.-Aufwendungen als BA, vielmehr sollen diese der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils dienen. Zum anderen ist bei Fahrtenbuchaufzeichnungen nicht von einer konkludenten Einwilligung des Mandanten/Patienten zur Offenbarung gegenüber der FinVerw. auszugehen, da die Mandanten/Patienten nicht wissen können, ob der Berufsträger den Nutzungsanteil nach Satz 2 oder 3 ermittelt.

3. Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen

a) Nachweis mit ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch

1203y

Die Nutzungsentnahme für die private Kfz.-Nutzung ermittelt sich durch die Gegenüberstellung der Gesamtaufwendungen im Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten.

Beispiel:

Rechtsanwalt R hat ein gebraucht erworbenes Kfz. der Oberklasse im BV, welches er überwiegend betrieblich nutzt. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 65 000 €. Für das Kfz. sind nachweislich folgende Aufwendungen entstanden:

AfA des Kfz.	8 000 €
lfd. Kosten mit VoSt-Abzug	7 000 €
lfd. Kosten ohne VoSt-Abzug	2 000 €
Gesamtaufwendungen	17 000 €

Nach dem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ergeben sich für den VZ folgende Fahrten:

Fahrten Wohnung–Betriebsstätte			
180 Tage 2 × 20km =	7 200 km	24 %	4 080 €
Betriebliche Fahrten	10 800 km	36 %	6 120 €
Privatfahrten	12 000 km	40 %	6 800 €
Gesamtfahrten	30 000 km	100 %	17 000 €

Auf die Privatfahrten entfallen somit Aufwendungen iHv. 6 120 €, davon gelten 5 400 € als mit VoSt belastete Aufwendungen ($6 120 € \times 15 000 € / 17 000 €$). Die Nutzungsentnahme beträgt somit 6 120 € zzgl. 720 € USt.

Für Fahrten Wohnung-Betriebsstätte kann gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 max. die Entfernungspauschale angesetzt werden: $180 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 € = 1 080 €$. Dem Gewinn sind somit 3 000 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ($4 080 € ./ 1 080 €$).

Nach der Listenpreismethode würde sich ein Betrag von $65 000 € \times 1 \% \times 12 = 7 800 €$ für die Privatnutzung ergeben. Davon gelten 80 % als mit USt. zu belasten, mithin ergibt sich eine Nutzungsentnahme von 7 800 € zzgl. 1 185,60 € USt. Für Fahrten Wohnung-Betriebsstätte sind $65 000 € \times 0,03 \% \times 12 = 4 680 €$ anzusetzen. Eine Kostendeckelung würde nicht eingreifen, weil die Gesamtaufwendungen mit 17 000 € über den ermittelten Pauschalwerten liegen. Die Fahrtenbuchmethode wäre im Beispiel günstiger.

b) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung

1203z

Feststellung der Nichtordnungsmäßigkeit: Die Fahrtenbuchmethode findet Anwendung, wenn das Fahrtenbuch der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann. Dies erfolgt, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass vorliegt, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Hierzu kann die FinBeh. das Fahrtenbuch einer Schlüssigkeitsprüfung unterziehen. Die FinBeh.

trifft die Beweislast für die sachliche Unrichtigkeit. Unter Anwendung der Grundsätze von §§ 140–148 AO bedeutet dies jedoch auch, dass nicht jeder geringe Mangel zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen kann. Ebenso wie eine Buchführung trotz einiger formeller Mängel noch als formell ordnungsgemäß erscheinen kann, führen auch kleinere Mängel im Fahrtenbuch nicht zur Verwerfung, wenn die Angaben insgesamt noch plausibel sind. Maßgeblich ist, ob trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis der privaten Kfz.-Nutzung noch möglich ist (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768). Zu prüfen ist das Fahrtenbuch und der belegmäßige Nachweis der gesamten Aufwendungen. Soweit einzelne Aufwendungen nicht nachgewiesen werden können, bedeutet dies uE nicht, dass die Fahrtenbuchmethode nicht anwendbar ist. Die Beurteilung, ob das Fahrtenbuch ordnungsgemäß ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BFH/NV 2008, 1382; v. 17.4.2007 – VI B 145/06, BFH/NV 2007, 1314). Die Aufzeichnungen sind im Original vorzulegen, bloße Abschriften und komprimierte Darstellungen genügen nicht (BFH v. 14.12.2006 – IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691). Die Überprüfung kann auch mittels statistischer Methoden erfolgen. Das FG Münster (v. 7.12.2005 – 1 K 6384/03 E, EFG 2006, 652, rkr.) hat mittels Chi-Quadrat Tests die Häufigkeit (Verteilungseigenschaft) von Ziffern untersucht. Dieser Test beruht darauf, dass jeder Mensch eine Vorliebe für bestimmte Zahlen hat, wogegen Kilometerstände nach Tachometer eines Kfz. bei sämtlichen Fahrten willkürliche Zahlenreihen ergeben sollten. Bei der Häufung bestimmter Zahlen, ist von der nachträglichen Führung des Fahrtenbuchs auszugehen.

Folgen bei kleineren Mängeln: Es ergeben sich unterschiedliche Folgen, je nach Grad der festgestellten Unrichtigkeit. Bei kleineren Mängeln des Fahrtenbuchs (zB nicht nachvollziehbarer Reisezweck an einigen Tagen), wird die Erhöhung der Quote der privaten Kfz.-Nutzung in Betracht kommen, weil dann von einer Privatfahrt auszugehen ist. Da eine Schlüssigkeitsprüfung keine umfangreiche Überprüfung jeder einzelnen Eintragung bedingt, kommt uE auch ein pauschaler Zuschlag auf die Quote der privaten Kfz.-Nutzung in Betracht. Dies sollte jedoch nur möglich sein, wenn das Fahrtenbuch ansonsten formell einwandfrei ist und die fehlerhaften Eintragung sich auf maximal 3–5 Fahrten je Monat beschränken.

Folgen bei erheblichen Mängeln: Liegen erhebliche Mängel vor bzw. besteht der Verdacht der nicht zeitnahen Führung, ist das Fahrtenbuch zu verwerfen. Durch die Beschränkung der Anwendung der Listenpreismethode auf Kfz., die mindestens zu 50 % betrieblich genutzt werden, ergeben sich Folgeprobleme. Soweit das Fahrtenbuch für ein Kfz. geführt wurde, für welches die Listenpreismethode Anwendung finden kann, ist die Verwerfung die Regel. Die Listenpreismethode ist dann anzuwenden (BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 30). Die FinVerw. äußert sich jedoch nicht zur Vorgehensweise, wenn die Listenpreismethode nicht anwendbar ist. In diesen Fall ist uE der Maßstab für die Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs herabzusetzen. Mangels Anwendbarkeit der Listenpreismethode müsste der private Nutzungsanteil ohnehin geschätzt werden (vgl. Anm. 1202m). Bevor jedoch eine Schätzung mit einer Pauschale von 50 % bzw. unter Anwendung höherer Prozentsätze auf tatsächliche AK des Kfz. in Betracht kommt, wäre eine Übernahme des Fahrtenbuchergebnisses unter Sicherheitszuschlägen vorzuziehen. Dieses Vorgehen setzt allerdings ebenfalls ein bestimmtes Mindestmaß an Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs voraus und könnte bspw. bei einer nicht zeitnahen Führung bzw.

bei Unplausibilitäten iVm. dem Belegnachweis genutzt werden. Soweit ein Fahrtenbuch für bestimmte Zeiträume nicht vorliegt und die Fehlzeiten nicht ins Gewicht fallen (max. 1–2 Monate) kommt uE eine Schätzung unter Sicherheitszuschlag anhand der restlichen Monate in Betracht, soweit nicht Angaben vorliegen, aus denen sich eine überwiegende bzw. vollständige private Nutzung für diesen Zeitraum ergibt (zB Urlaub in den Sommermonaten).

VI. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 4 Sätze 4 und 5

Schrifttum: SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements, DStR 2007, 1985; HÜTTEMANN, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; SEER, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung – Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, GmbHR 2008, 785.

1. Rechtsentwicklung

1204

StÄndG 1969 v. 18.8.1969 (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 477): Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 u. 6 wurden als Sätze 2 u. 3 eingefügt, und zwar mit Geltung ab 1.1.1969 (§ 52 Abs. 1 idF des EStÄndG 1969).

Kultur- und StiftungsförderungsG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Das sog. Buchwertprivileg wurde auf Sachspenden für besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke ausgedehnt.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1469; BStBl. I 1993, 774): Das sog. Buchwertprivileg wurde auf alle nach § 10b Abs. 1 Satz 1 begünstigten Zwecke ausgedehnt.

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 2310; BStBl. I 1995, 438): Die ursprünglichen Sätze 2 und 3 wurden durch Einfügung der Regeln über die Entnahme privater Kfz.-Nutzung zu den Sätzen 4 und 5.

Ges. zur weiteren stl. Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Das bisherige Buchwertprivileg zur Übertragung von WG wurde durch die Einfügung des Satzes 5 auch auf eine gemeinnützige und begünstigte Stiftung (§ 10b Abs. 1 Satz 3) ausgedehnt. Dadurch wurde der bisherige Satz 5 zum Satz 6 mit erweitertem Anwendungsbereich (Satz 4 und 5).

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Löschung von Satz 5. Der Verweis auf § 10b Abs. 1 Satz 3 lief nach der Änderung des § 10b durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) ins Leere, weil bereits der Anwendungsbereich des § 10b erweitert wurde (dazu schon SCHAUHOFF/KIRCHHAIN, DStR 2007, 1985).

2. Bedeutung und Geltungsbereich

1205

Bedeutung: Nach der Grundregel der Nr. 4 Satz 1 sind Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten. Dadurch werden stille Reserven der entnommenen WG aufgedeckt und idR ergibt sich eine steuerliche Belastung. Soweit gem. § 10b ein Abzug dieser Aufwendungen als SA in der Höhe begrenzt wird, kann die steuerliche Belastung der Aufdeckung stiller Reserven nicht kompensiert werden. Eine Zuführung von WG des BV für steuerbegünstigte Zwecke wird stl. unattraktiv. Das sog. Buchwertprivileg von Nr. 4 Satz 4 führt zu einer Entnahme ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Hierdurch sollte „die Spendenbereitschaft geför-

dert und damit dazu beigetragen werden, die wirtschaftliche Grundlage der gemeinnützigen wissenschaftlichen Institutionen zu erweitern“; ferner sollten „in Anbetracht der zunehmenden Anforderungen, die der technische Fortschritt an alle Bereiche des Bildungswesens stellt“, Erziehung, Volks- und Berufsausbildung gefördert werden (Begründung zum StÄndG 1969 v. 18.8.1969, BTDrucks. V/3890, 20).

Geltungsbereich: Die Regelung gilt entsprechend auch für die GewSt. (vgl. auch FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 171).

VII. Voraussetzungen der Bewertung mit dem Buchwert

1206 1. Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Satz 4)

Tatbestand: Die Begünstigung gilt für alle WG, auch für immaterielle Güter wie zB Rechte; nicht dagegen für Nutzungen und Leistungen (s. Anm. 1207). Das WG muss einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. § 5 KStG Anm. 200 ff.) oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts überlassen werden. Das WG muss unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke überlassen werden; dh. der Stpfl. darf nicht vom Empfänger einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten, der eine Gegenleistung für die Zuwendung des WG bildet. Überlassen meint untechnisch die Übertragung des Eigentums am WG (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590). Das WG muss unmittelbar nach seiner Entnahme dem Empfänger überlassen werden. Nach dem Sprachgebrauch ist damit der zeitliche Ablauf gemeint; dh. zwischen der Entnahme und der Zuwendung darf kein anderer Vorgang oder Zustand liegen. Es ist nicht zulässig, dass der Stpfl. ein WG zum Buchwert entnimmt und es erst noch privat nutzt mit der Begründung, er habe seine Absicht, das WG einem begünstigten Empfänger zuzuwenden, nicht unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) verwirklichen können. Das Erfordernis der Unmittelbarkeit bezieht sich jedoch nicht auf das Verwendungserfordernis (dazu umfassend SEER, GmbHR 2008, 785). Insoweit ist das Buchwertprivileg auch auf die WG anwendbar, die zwar dem begünstigten Empfänger überlassen werden, dieser jedoch nicht unmittelbar mit diesem WG sondern bspw. mit einem Veräußerungserlös dem begünstigten Zweck nachkommt. Insoweit Nr. 4 Satz 4 einen weiten Anwendungsbereich hat, liegt hierin zutreffend auch kein Gestaltungsmissbrauch (so SEER, GmbHR 2008, 785; HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1592]; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 171). Da die Abziehbarkeit nach § 10b nicht Voraussetzung der Begünstigung ist, kommt Nr. 4 Satz 4 auch bei einer von Todes wegen angeordneten Überlassung in Betracht (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237).

Rechtsfolge: Nr. 4 Satz 4 gewährt ein Wahlrecht, der Stpfl. kann statt des in Satz 1 vorgeschriebenen Teilwerts den niedrigeren Buchwert ansetzen. Der Ansatz des Teilwerts kommt zB dann in Betracht, wenn die Aufdeckung stiller Reserven durch anderweitige Verluste kompensiert wird oder der Stpfl. die Sachspende in Höhe ihres gemeinen Werts als Sonderausgabe geltend machen möchte, da sich der Zuwendungswert nach § 10b Abs. 3 Satz 2 nach dem Entnahmewert richtet. Eine Optimierung von Verlustnutzung und Sonderausgabenabzug durch sog. Zwischenwertansatz der Entnahme entsprechend § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 kommt nicht in Betracht, da ein solches Wahlrecht einer expliziten Regelung bedarf.

2. Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Satz 5)

1207

Das Buchwertprivileg gilt nicht für Nutzungen (zB die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache oder eines Rechts) und Leistungen (zB Dienstleistungen).

[Anschluss S. E 637]

B. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)

Autor: Dipl.-Finw. (FH) Hans-Martin **Eckstein**, Wirtschaftsprüfer/
Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Frankfurt/Main,

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Steuerberater, Pforzheim/München

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

Schrifttum: ZITZLAFF, Die Bewertung von Einlagen (§ 6 Ziff. 5 EStG, Abschn. 59 Abs. 1 EStR II/1948 und 1949), DStZ 1950, 313; GRIEGER, Bewertung der Einlage einer Beteiligung mit dem Teilwert trotz höherer Anschaffungskosten, BB 1966, 66; HANRATHS, Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Fällen der Einlage nach vorheriger Entnahme, BB 1967, 657; LITTMANN, Entscheidungen des BFH zum Bilanzsteuerrecht – Eine Übersicht aus dem Jahre 1966 (2. Teil), Inf. 1967, 145; EL., Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter, DB 1970, 1002; QUACK, Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft, BB 1971, 863; WISMETH, Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Teilwert niedriger ist als ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. ihr Restwert, FR 1974, 261; DURCHLAUB, Bewertung von Einlagen – Höhe der Anschaffungskosten –, DB 1975, 2245; SÖFFING, Konjunkturzulage bei Anschaffung vor Betriebsöffnung, FR 1975, 211; SÖFFING, Zur Bewertung von Einlagen, DStZ 1980, 65; GROH, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, StuW 1984, 217; MEINCKE, Einlagen und Absetzungen, StuW 1985, 390; FASOLD, Nutzungseinlagen vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs, BB 1987, 1220; FELIX, Nutzungsvorteile als einlagefähige Wirtschaftsgüter und als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1988, 179; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung – Zum Beschluß des Großen Senats vom 26.10.1987 Grs 2/86, DB 1988, 514 (Teil I), 571 (Teil II); HOFFMANN, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, 1625; DINKELBACH, Einlagen und Abgeltungssteuer – Gestaltungsmöglichkeiten und Nachbesserungsbedarf, DStR 2011, 941; PAUS, Überführen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft, EStB 2012, 70; WEIDMANN, Übertragung von Wertgegenständen aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, FR 2012, 205 (Teil 1), 344 (Teil 2).

1. Grundinformation zu Abs. 1 Nr. 5

1208

Die Nr. 5 des Abs. 1 regelt die Bewertung von WG, die dem BV zugeführt werden. Grundsätzlich sind diese nach Satz 1 Halbs. 1 mit ihrem Teilwert zu bewerten (s. Anm. 1215–1216). Die WG sind jedoch höchstens mit ihren AHK zu bewerten, wenn das dem BV zugeführte (eingelegte) WG

- innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist (Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a); s. Anm. 1218–1227) oder
- ein Anteil an einer KapGes. ist und der Stpfl. an der KapGes. mit mindestens 1 % (§ 17 Abs. 1 Satz 1) unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b; s. Anm. 1229), wobei es auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Anteils nicht ankommt, oder
- ein WG iSv. § 20 Abs. 2 ist (s. Anm. 1229c).

Für diese Sonderfälle präzisieren die Sätze 2 und 3 der Nr. 5 den bei der Einlage anzusetzenden Wert:

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sind die AHK um die AfA für die Zeit zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Einlage zu kürzen (s. Anm. 1230). Zu

vergleichen sind also die fortgeführten AHK mit dem Teilwert, der niedrigere der beiden Werte ist anzusetzen.

Bei einem Wirtschaftsgut, das vor der Einlage aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, werden die AHK durch den Entnahmewert ersetzt (s. Anm. 1232). In diesem Fall werden also der Teilwert und der fortgeführte Entnahmewert miteinander verglichen, auch hier ist der niedrigere der beiden Werte für die Bewertung des eingelegten WG maßgeblich.

1209 Einstweilen frei.

1210 2. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Nr. 5

Rechtslage bis 31.12.1954: Einlagen waren letztmals nach der Fassung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1953 mit dem Teilwert, höchstens aber mit den tatsächlichen AHK zu bewerten. Anzusetzen war also stets der niedrigere der beiden Werte. Über die Schwierigkeiten, zu denen diese Regelung bei einer nachhaltigen, sehr erheblichen Preisänderung führte, s. BFH v. 13.3.1952 – IV 39/51 U, BStBl. III 1952, 120; v. 30.4.1952 – IV 10/52 U, BStBl. III 1952, 164; v. 13.6.1952 – I 42/51 U, BStBl. III 1952, 199; v. 3.12.1953 – IV 241/52 U, BStBl. III 1954, 72.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurde infolge der oa. Rspr. geändert. Der Grundsatz der Bewertung mit dem Teilwert wurde beibehalten. Dagegen waren die AHK statt des höheren Teilwerts nur noch dann maßgebend, wenn das eingelegte WG „innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist“. In diesem Rahmen galt wie bisher die Bewertung mit dem niedrigeren der beiden Werte. Durch diese Regelung sollten einerseits Werterhöhungen, die während der privaten Besitzzeit eingetreten sind, vor der Besteuerung geschützt werden. Andererseits sollten durch die Einf. des Dreijahreszeitraums Steuerumgehungen unterbunden werden (Begr. zum StNG, BTDrucks. II/481, 77; s. auch Anm. 1211). Zur Einlage einer Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 s. Anm. 1228.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): In § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurde der Buchst. b bezüglich nach damaliger Terminologie wesentlicher Beteiligungen (heute: Beteiligungen iSv. § 17 Abs. 1) an KapGes. eingefügt (s. Anm. 1228). Im Übrigen trat sachlich keine Änderung ein (Streichung des Worts „tatsächlichen“ vor „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“).

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In § 6 Abs. 1 Nr. 5 wurden die Sätze 2 und 3 angefügt. Zur Begr. s. Anm. 1230 bzw. Anm. 1232.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Bei den neuen Verweisen auf „§ 17 Abs. 1 oder 6“ (statt bisher § 17 Abs. 1) und „§ 17 Abs. 2 Satz 4“ (statt bisher § 17 Abs. 2 Satz 3) handelt es sich um redaktionelle Anpassungen an die Änderungen des § 17.

Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912): eingefügt wurde Satz 1 Buchst. c als Konsequenz der generellen StPflcht für Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren und ähnlichen WG. Buchst. c) ist anzuwenden auf Einlagen, die nach dem 31.12.2008 erfolgen; vgl. § 52a Abs. 5.

1211 3. Bedeutung des Abs. 1 Nr. 5

Allgemeines: Um den BV-Vergleich zutreffend durchführen zu können, ist eine Abgrenzung zwischen der Privatsphäre und dem betrieblichen Bereich des

Stpfl. erforderlich (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 1). Werden WG von der einen in die andere Sphäre verlagert, sind hierfür Bewertungsregeln erforderlich, die Wertveränderungen der jeweils „richtigen“ Sphäre zuordnen. Diese Funktion übernimmt für den Fall der Verlagerung von WG aus dem privaten Bereich in das BV Abs. 1 Nr. 5 (für den Fall der Entnahme s. Anm. 1191). Grundsätzlich sollen dabei Wertveränderungen des WG, die seit seiner Anschaffung bzw. Herstellung im privaten Bereich erfolgt sind, stl. nicht berücksichtigt werden, daher die Bewertung der Einlage zum Teilwert. Allgemeines zur Bedeutung der Vorschriften über die Bewertung mit dem Teilwert s. Anm. 572 ff.

Begrenzung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Die Unbeachtlichkeit von Wertveränderungen im außerbetrieblichen Bereich soll ihre Grenzen dort haben, wo Steuerumgehungen möglich erscheinen. So ist denkbar, dass WG im PV angeschafft oder hergestellt werden, bei denen der Stpfl. signifikante Wertsteigerungen erwartet, die dann erst kurz vor ihrer Weiterverarbeitung oder ihrem Verkauf zu dem dann höheren Wert in das BV überführt werden. Um diese Verlagerung der Wertsteigerung in den stl. nicht beachtlichen privaten Bereich zu verhindern, wurde durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) die Dreijahresfrist (Abs. 6 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a) eingeführt (BTDrucks. II/481, 77). Bei WG, die innerhalb dieser drei Jahre aus dem PV in das BV überführt werden, wird im Ergebnis diese Absicht unwiderlegbar vermutet mit der Folge, dass Wertsteigerungen innerhalb dieser Dreijahresfrist in das BV verlagert werden. Dies gilt allerdings nicht für Wertverluste, diese verbleiben im privaten Bereich, denn auch bei den WG, die unter den Regelungsbereich des Halbs. 2 Buchst. a fallen, gilt der Teilwert grds. als der anzusetzende Wert, maßgebend ist jeweils der niedrigere der beiden Werte.

Anteile an Kapitalgesellschaften: Auch die Einfügung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) sollte eine Steuerumgebungsmöglichkeit unterbinden und entsprechende Rspr. des BFH auf eine gesetzliche Grundlage stellen. Zu Einzelheiten s. Anm. 1228.

Weitere Wirkung der Einlage: Der Wert, mit dem das WG anlässlich einer Einlage angesetzt wird, ist der an die Stelle der AHK tretende Wert gem. Abs. 1 Nr. 1 oder 2. Dies gilt auch im Rahmen der Bewertung nach Abs. 2 (s. Anm. 1263). Der Einlagewert ist bei abnutzbaren WG zugleich Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA (s. § 7 Anm. 142, R 6.12 Abs. 1 EStR 2008), da die Einlage ein „anschaffungsähnlicher Vorgang“ sein soll (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759; krit. MEINCKE, StuW 1985, 390). Zu den Folgen der Einlage eines Bodenschatzes, der bereits als WG konkretisiert ist, s. § 7 Anm. 546 sowie BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278.

4. Geltungsbereich des Abs. 1 Nr. 5

a) Allgemeines

Zum Geltungsbereich von Abs. 1 insgesamt s. Anm. 5; Abs. 1 Nr. 5 ist in diesen allgemeinen Geltungsbereich eingebettet. Während allerdings Abs. 1 grds. und systematisch richtig nur für die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich gilt, sind die Vorschriften über die Bewertung von Einlagen (und Entnahmen, s. Anm. 1192) auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) zu berücksichtigen (BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; s. § 4 Anm. 584 ff.). Dies zeigt sich auch an der Vorschrift

1212

des § 4 Abs. 4a Satz 6 (s. im Einzelnen § 4 Anm. 1082 ff.), denn ohne Bewertung der Entnahmen und Einlagen wäre die Vorschrift nicht sinnvoll anwendbar.

Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Sofern eine Einlage gegen Gewährung von Anteilen erfolgt, handelt es sich um einen tauschähnlichen Vorgang. Abs. 1 Nr. 5 ist für diesen Fall nicht einschlägig, vielmehr gelten Abs. 6 Satz 1 (s. Anm. 1484b) sowie – als *lex specialis* hierzu – ggf. §§ 21 oder 24 UmwStG mit den darin genannten Rechtsfolgen, und zwar sowohl für den Einlegenden (für die erhaltenen Anteile) als auch für die PersGes. bzw. KapGes. (für das empfangene WG).

Verdeckte Einlagen: Bei einer verdeckten Einlage in eine PersGes. oder KapGes. werden keine Anteile gewährt, es liegt also kein Tausch vor. Für die Bewertung des eingelegten WG bei der empfangenden Gesellschaft gilt dann Abs. 1 Nr. 5 (für KapGes. BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; bei PersGes. BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190), für die Bewertung der Anteile an der empfangenden KapGes. bei der einlegenden Person gelten ggf. Abs. 6 Satz 2 (s. Anm. 1488d) sowie Abs. 6 Satz 3 (s. Anm. 1489a).

1213 b) „Einlage“ von Verbindlichkeiten

Grundsätzliches: Die Überführung einer Verbindlichkeit in ein BV aus dem außerbetrieblichen Vermögensbereich (im Wesentlichen also aus dem PV) oder aus einem anderen BV kann umgangssprachlich auch als „Einlage“ dieser Verbindlichkeit bezeichnet werden. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich jedoch um eine Verminderung des BV und damit eher um eine „Entnahme“. Zu den Fällen der Verlagerung von Verbindlichkeiten vgl. R 4.2 Abs. 15 EStR 2008 „Umschuldung Privatschuld in Betriebsschuld“; danach folgt die Zuordnung einer Verbindlichkeit zu der jeweiligen Vermögenssphäre der Veranlassung ihrer Entstehung. Eine isolierte Verlagerung einer Verbindlichkeit aus dem PV in das BV erscheint nur in sehr eingeschränkten Einzelfällen möglich. Der Begriff der Einlage ist bei KapGes. verbunden mit dem Wegfall einer Verbindlichkeit durch Übernahme durch den Gesellschafter oder durch Verzicht, wenn Gläubiger der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person war (s. im Einzelnen Anm. 1488c).

Bewertung: Die Frage, ob bei einem solchen Vorgang die Bewertung nach den Regeln für die Entnahme (Abs. 1 Nr. 4) oder denen für die Einlage (dann Abs. 1 Nr. 5) zu erfolgen hat, dürfte sich danach entscheiden, ob man eine Verbindlichkeit als negatives WG anerkennt oder den WG-Begriff wie im Handelsrecht auf Vermögensgegenstände beschr. und Verbindlichkeiten und Schulden nicht darunter subsumiert. Die Frage ist derzeit nicht entschieden (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 118, § 6 Anm. 1486e). Es erscheint uE vorzugswürdig, den Begriff des WG nicht für Verbindlichkeiten zu verwenden (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 118).

Damnum: Zur Behandlung eines Damnums, das bei der ursprünglichen Aufnahme einer Verbindlichkeit, die in das BV überführt wird, einbehalten wurde, s. § 5 Anm. 1952.

Rentenverpflichtung: Zur Anschaffung eines zunächst privat genutzten WG gegen Zahlung einer Rente und späterer Einlage dieses WG nebst der damit im Zusammenhang stehenden Rentenverpflichtung in das BV s. § 5 Anm. 1353.

c) Einlagen bei Mitunternehmenschaften

Der Übergang eines WG aus dem PV eines Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmenschaft kann Veräußerung oder Einlage sein. Eine Einlage kann zu BV vorliegen, wenn

- ein zu dem PV des Mitunternehmers gehörendes WG der Mitunternehmenschaft zur Nutzung überlassen wird und dadurch zu SonderBV wird (für Grundstücke vgl. R 4.2 Abs. 12 EStR 2008);
- der Mitunternehmer das bisher dem PV zugeordnete WG unentgeltlich und ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Mitunternehmenschaft überträgt (unterstellt, dass das WG zumindest gewillkürtes BV sein kann, dazu R 4.2 Abs. 2 EStR 2008; H 4.2 Abs. 1 EStR 2010 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“). An die Unentgeltlichkeit sind dabei strenge Anforderungen zu stellen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713). Nach der auf der zitierten Rspr. beruhenden Auffassung der FinVerw. ist Unentgeltlichkeit nur dann anzunehmen, wenn der Gegenwert des eingelegten WG ausschließlich einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto gutgeschrieben wird (BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713, II.2.b). Dies gilt grds. auch bei sog. „Einmann-GmbH & Co. KG“, also bei Mitunternehmenschaften, bei denen auf Ebene der vermögensmäßig beteiligten MU kein Interessengegensatz vorliegen kann. Hier weist die FinVerw. allerdings auf die erhöhte Gefahr einer missbräuchlichen Gestaltung hin. Sobald ein Kapitalkonto (sog. Kapitalkonto I oder ein weiteres Kapitalkonto II oder andere Unterkonten zum Kapitalkonto) oder auch ein Darlehenskonto zugunsten eines Gesellschafters angesprochen werden, liegt in vollem Umfang eine entgeltliche Einlage vor. Zu diesem Themenkomplex vgl. auch WEIDMANN, FR 2012, 205 (Teil I) und 344 (Teil II) sowie PAUS, EStB 2012, 70.
- ein bisher zu einem anderen BV des Mitunternehmers gehörendes WG zu BV (SonderBV oder Gesamthandsvermögen) der Mitunternehmenschaft wird.

Im letzten Fall ist allerdings Abs. 1 Nr. 5 nicht anwendbar, sondern wird von der spezielleren Vorschrift des Abs. 5 verdrängt, dann gilt zwingend der Grundsatz der Buchwertverknüpfung. Bei Mitunternehmenschaften wird also Abs. 1 Nr. 5 nur dann zur Anwendung kommen, wenn eine Einlage aus dem PV des Mitunternehmers in das BV der Mitunternehmenschaft erfolgt.

5. Verhältnis zu § 5 Abs. 2 (Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter)

Widersprüchliche Gesetzeslage: § 5 Abs. 2 erlaubt den Ansatz immaterieller WG in der Bilanz nur dann, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 sind Einlagen mit ihrem Teilwert (in bestimmten Fällen höchstens mit ihren AHK) zu bewerten. Da eine Einlage keinen entgeltlichen Erwerb darstellt, ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschriften fraglich, ob das Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 auch hier durchgreift und eine Bewertung des eingelegten immateriellen WG mangels Ansatz in der Bilanz nicht erforderlich bzw. möglich ist. Handelsrechtlich können mittlerweile selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB). Lediglich die in § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB genannten immateriellen Vermögensgegenstände dürfen dann nicht in die Bilanz aufgenommen werden, wenn sie selbst geschaffen sind.

Stellungnahme: Für das StRecht ist zu beachten, dass die Vorschriften über die Einlagebewertung, genau wie die zur Entnahmebewertung, der Notwendigkeit Rechnung tragen, zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Vermögensbereich zu trennen (s. Anm. 1191, 1211), denn Vermögensveränderungen im außerbetrieblichen Bereich sind nach gegenwärtiger Wertung grds. stl. unbeachtlich, während Vermögensveränderungen im betrieblichen Bereich spätestens bei ihrer Realisation stl. relevant sind. Aus diesem Grund sind uE die Bewertungsvorschriften für Einlagen (und Entnahmen) in ihren Wirkungen denen von Veräußerungen angenähert. Daher geht uE § 6 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 vor. Ein durch Einlage in das BV erworbenes immaterielles WG ist daher im BV anzusetzen und nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. GlA offensichtlich R 5.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2008.

II. Begriff der Einlage

1214a 1. Bedeutung des Begriffs

Der Begriff der Einlage wird ua. in § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5, § 4 Abs. 4a, § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 verwendet. Er hat seine grundsätzliche Bedeutung im Bereich der Ermittlung des stpfl. Gewinns durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1. Es soll vermieden werden, dass es zu einer Besteuerung von zulässigerweise stfrei gebildetem oder bereits versteuertem Vermögen kommt, das durch die Zuführung zu dem Betrieb (erneut) der Besteuerung unterliegen würde (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; glA HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 300). Aus diesem Grund sieht § 4 Abs. 1 Satz 1 die Kürzung des Gewinns durch den Wert der in dem Wj. zugeführten Einlagen und Abs. 1 Nr. 5 die Bewertung der Einlage mit dem Teilwert vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, V.3.a). Zur Bedeutung des Begriffs der Einlage im Rahmen des Abs. 1 Nr. 5 s. auch Anm. 1211.

1214b 2. Handelsrechtliche Definition

Das Handelsrecht enthält keine gesetzliche Definition des Einlagenbegriffs. Das Gesellschaftsrecht spricht von Beiträgen der Gesellschafter, die diese zur Förderung des vereinbarten Gesellschaftszwecks zu leisten haben (§§ 705, 706 BGB). Diese Beiträge können in einmaligen oder wiederkehrenden Leistungen erbracht werden und in Geld oder Sachleistungen wie auch in der Erbringung von Dienstleistungen bestehen (§ 706 Abs. 3 BGB).

Nach den in der kaufmännischen Praxis entwickelten GoB werden die Einlagen der Gesellschafter unmittelbar dem Kapitalkonto gutgeschrieben und erhöhen nicht den Gewinn der Gesellschaft (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 386).

1214c 3. Steuerrechtliche Definition und Abgrenzung zu Betriebseinnahmen

Das StRecht enthält eine Legaldefinition des Begriffs der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG (s. § 4 Anm. 136 ff.). Danach sind Einlagen alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe des Wj. zugeführt hat.

Der Begriff der Einlage steht im Gegensatz zu dem der BE, der nicht gesetzlich geregelt ist. Der BFH hat in Anlehnung an den gesetzlich geregelten Begriff der BA (§ 4 Abs. 4) in stRspr. entschieden, dass zu den BE alle Wertzugänge zum BV in Geld und Geldeswert gehören, die durch den Betrieb veranlasst sind

und keine Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 darstellen (BFH v. 18.6.1998 – IV R 61/97, BStBl. II 1998, 621). Danach ist ein Wertzugang betrieblich veranlasst, wenn das ihn auslösende Ereignis der betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Die hM im Schrifttum hat sich dieser Meinung angeschlossen (s. nur MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 387).

Der Begriff der Einlage steht in engem Zusammenhang mit dem der Entnahme. Durch die Korrektur des Gewinns um Einlagen und Entnahmen (s. § 4 Anm. 136) nach § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, dass der Gewinn nur betriebliche Geschäftsvorfälle ausweist, diese aber umfassend einschließlich der stillen Reserven (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 300).

Im Wege der Einlage in das BV gelangte WG nehmen ab diesem Zeitpunkt am BV-Vergleich teil, dh., die durch den betrieblichen Einsatz erzielten Einnahmen wie auch die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben wirken sich auf den Gewinn des Betriebs in der Zukunft aus (MEURER in LADEMANN, § 4 Rn. 406).

Steuerrechtlich wird im Schrifttum zwischen der „offenen“ und der „verdeckten“ Einlage unterschieden.

► *Bei der offenen Einlage* handelt es sich um die Zuführung eines WG in eine PersGes. oder KapGes. gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung. Obwohl dieser Vorgang gesellschaftsrechtl. und nicht schuldrechtl. begründet ist, wird er von der hM als tauschähnliches Rechtsgeschäft und damit als Anschaffung des jeweiligen WG angesehen (s. nur GLANEGGER in SCHMIDT XXXI. § 6 Rn. 430). Zur Bewertung in diesem Fall s. Anm. 1216.

In der Praxis bedeutsam ist insbes. die Einlage eines WG in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, entweder bei Gründung der Gesellschaft (sog. Sachgründung) oder bei einer späteren Kapitalerhöhung (sog. Sachkapitalerhöhung).

► *Die verdeckte Einlage* ist nach hM durch die Zuführung eines WG in den Betrieb ohne Gewährung einer Gegenleistung, etwa in Form von Gesellschaftsrechten, gekennzeichnet. Sie kann daher nicht als Tausch behandelt werden.

Soweit die verdeckte Einlage in eine KapGes. zur offenen Stärkung ihres Eigenkapitals vorgenommen wird, erfolgt die Gegenbuchung auf Ebene der Gesellschaft als Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Die Bezeichnung als „verdeckte“ Einlage ist uE in diesem Fall sprachlich nicht genau, da die Einlage offen erfolgt und entsprechend in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen wird (glA HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1420). Eine verdeckte Einlage würde streng genommen nur vorliegen, wenn der Einlagevorgang nicht von der Buchhaltung des betroffenen Betriebs erfasst würde (Beispiel: Gesellschafter verkauft Grundstück unter Wert an seine KapGes. Der Mehrwert dürfte in diesem Fall idR buchhalterisch nicht offengelegt werden).

4. Gegenstand der Einlage

Einlagefähige Wirtschaftsgüter sind alle abnutzbaren und nicht abnutzbaren materiellen WG des Anlage- und Umlaufvermögens sowie grds. auch alle immateriellen WG. Dies gilt nach hM auch für selbstgeschaffene oder unentgeltlich erworbene immaterielle WG, da die Vorschriften über die Einlage gegenüber dem Aktivierungsverbot aus § 5 Abs. 2 vorrangig sind (s. Anm. 1214; BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; v. 25.10.1995 – I R 104/94, DStR 1996, 617).

Nach der mit dem Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 7 in Einklang stehenden Auffassung des BFH können nur bilanzierungsfähige WG in einen Betrieb eingelegt

1214d

werden, wozu reine Nutzungsvorteile – wie zB die Gewährung eines zinslosen Darlehens – nicht gehören (s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Aus diesem Grund kann der Stpfl. nach hM seine reine Arbeitsleistung stl. nicht in seinen Betrieb einlegen, soweit sie nicht schon in den Wert eines WG eingegangen ist (HEINICKE in SCHMIDT XXXI. § 4 Rn. 309). So auch BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1999, 604: reiner Arbeitseinsatz eines Gesellschafters kein einlagefähiges WG.

Dingliche oder schuldrechtl. Nutzungsrechte können uE dagegen Gegenstand einer Einlage sein (zur Bewertung s. Anm. 1215a ff.).

1214e **5. Abgrenzung zu dem Begriff der Einbringung**

Neben der Einlage wird auch der Begriff der Einbringung im StRecht verwandt. In beiden Fällen wird dem Betrieb Vermögen von außen zugeführt. Im Fall der Einbringung handelt es sich idR um eine Gesamtheit von WG, zB einen Betrieb oder Teilbetrieb. Die Bewertung anlässlich eines Einbringungsvorgangs ist idR spezialgesetzlich geregelt (s. etwa §§ 20 Abs. 1, 24 Abs. 1 UmwStG); zur Übertragung einzelner WG nach Abs. 5 s. Anm. 1451a.

1214f **6. Einlagehandlung**

Bei der Einlage handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, der auf einem klar und eindeutig zum Ausdruck kommenden Willensentschluss des Stpfl. beruht (BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294). Sie setzt eine ausdrückliche oder schlüssige Einlagehandlung des Stpfl. voraus (sog. Widmungsakt, s. WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 506). Der Wille des Stpfl., eine Einlage zu leisten, muss danach unmissverständlich bekundet werden, eine besondere Form ist aber für eine Einlage strechtl. nicht vorgeschrieben. Die buchhalterische Behandlung des entsprechenden WG hat dabei Indizfunktion.

Eine Einlage kann auch durch den Verzicht auf eine Rechtsposition erfolgen, so etwa durch den Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner KapGes. (Vermögensmehrung im BV durch Verringerung oder Wegfall eines Passivpostens). Steuerlich handelt es sich dabei nach der nunmehr gefestigten Rspr. nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung um eine Einlage in die KapGes. In Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung entstehen bei der KapGes. stpfl. Einkünfte (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zuletzt BFH v. 31.5.2005 – I R 35/04, BStBl. II 2006, 132).

III. Bewertung von Einlagen mit dem Teilwert (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1)

1215 **1. Überblick**

Bewertung mit dem Teilwert (s. zum Teilwertbegriff Anm. 579–617) ist der Regelfall, eine Bewertung mit den AHK als Höchstwert nach Halbs. 2 die Ausnahme (s. Anm. 1218–1229). An die Stelle der AHK in den Fällen des Halbs. 2 tritt bei abnutzbaren WG der Abnutzungswert (Satz 2, s. Anm. 1230; der BFH definiert diesen als AHK, vermindert um die AfA, BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132) und bei früher entnommenen und dann wieder eingelegten WG der Entnahmewert (Satz 2, s. Anm. 1232).

2. Bewertung der Einlage von Nutzungsrechten oder Nutzungen

a) Abgrenzung

1215a

Unter Nutzungsrechten sind ganz allg. dingliche oder schuldrechtl., verbrieft oder unverbrieft Berechtigungen zur Nutzung betriebsfremden Vermögens zu verstehen. Erforderlich für eine Qualifikation als „Nutzungsrecht“ ist nach stRspr., dass der Verpflichtete dem Stpfl. (vor einer möglichen Einlage) eine rechtl. gesicherte Stellung einräumt, die dem Stpfl. gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann. Reine Nutzungen sind demnach alle Möglichkeiten zur Nutzung von Vermögen, die kein Nutzungsrecht darstellen.

b) Einlagefähigkeit

1215b

Rechtsprechung des BFH:

► *Reine Nutzungen*: Nach nunmehr gefestigter Rspr. sind reine Nutzungen nicht einlagefähig. Die bis zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Widersprüche in der Rspr. (vgl. gegen Einlagefähigkeit insbes. BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244) hat BFH v. 26.10.1987 (GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) beseitigt, indem er die Einlagefähigkeit für Nutzungen verneint hat; s. dazu § 4 Anm. 138 und § 4 Anm. 286. Gegen die Einlagefähigkeit spricht nach Auffassung des GrS des BFH insbes., dass die Nutzungseignung eines WG lediglich eine Eigenschaft bilde, von welcher der Wert des WG abhängt. Bei seiner Entsch. hat sich der BFH wohl auch davon leiten lassen, dass bei Ansatz des Nutzungswerts als Einlage der auf der Nutzung beruhende Gewinn möglicherweise der Besteuerung entzogen werden könnte, obwohl die selbst im PV gezogenen Nutzungen regelmäßig zu Einkünften aus VuV oder aus Kapitalvermögen führen.

► *Aufwands einlage*: Die dem Nutzenden durch die betriebliche Nutzung betriebsfremden Vermögens entstandenen tatsächlichen Aufwendungen mindern den betrieblichen Gewinn. Die Basis hierfür liefert § 4 Abs. 4. Dies gilt auch bei einer PersGes.; dort sind die Aufwendungen eines Gesellschafters aus einer Nutzung ihm gehörenden betriebsfremden Vermögens durch die PersGes. als SonderBA zu erfassen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Bei einer KapGes. kommt es ebenfalls nicht zu einer Nutzungseinlage (BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, DStRE 2005, 1241). Hält der Gesellschafter die Beteiligung im BV, sind die ihm entstehenden Aufwendungen auch nicht mehr als WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1). Bei einer Beteiligung im BV sind die Aufwendungen als BA zu berücksichtigen. Die Frage, ob es auch zu einer Einlage von solchen Aufwendungen kommen kann, die während der Nutzung des Vermögens einem Dritten entstehen (sog. Drittaufwand), musste vom BFH in seiner Entsch. v. 26.10.1987 (– GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) nicht entschieden werden. In der Folgezeit jedoch hat der BFH die Geltendmachung von Drittaufwand als WK oder BA grds. abgelehnt (vgl. insbes. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782).

► *Nutzungsrechte*: Das oben Gesagte gilt nach BFH v. 16.12.1988 (III R 113/85, BStBl. II 1989, 763) für (dingliche oder schuldrechtl.) Nutzungsrechte weitgehend entsprechend (s. auch § 5 Anm. 1687). Der BFH akzeptiert hier zwar eine Einlagefähigkeit, lehnt aber den Ansatz des tatsächlichen Nutzungswerts ab. Er argumentiert hierbei ebenfalls mit den Wertungen des EStRechts, erzielte Nutzungen der Besteuerung zu unterwerfen. Zum Ansatz können daher lediglich die Kosten kommen, die der Stpfl. für die Erlangung des Nutzungsrechts aufgewendet hat. Räumt ein Mitunternehmer seiner PersGes. ein Nutzungsrecht

an einem ihm gehörenden WG ein, ist zwar eine Einlage in die PersGes. anzunehmen, das Nutzungsrecht ist jedoch mit null zu bewerten.

Schrifttum: Die genannte Rspr. ist umfassend analysiert und kritisiert worden. Der Meinungsstand reicht von Zustimmung (zB FELIX, DStZ 1988, 179) bis zur vollständigen Ablehnung (etwa FASOLD, BB 1987, 1220). Eine umfassende Analyse der Entsch. und des damaligen Meinungsstands bietet GROH, DB 1988, 504.

Stellungnahme: Nutzungsrechte sind einlagefähig, wenn sie als WG zu qualifizieren sind (s. dazu § 5 Anm. 1697). Sie sind greifbar in Form einer Einzelbewertbarkeit und – zumindest abstrakten – Einzelveräußerbarkeit. Dies gilt unabhängig davon, ob die Nutzungsrechte dinglicher oder rein schuldrechtl. Natur sind oder ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden.

Reine Nutzungen hingegen sind nicht einlagefähig, da es hier an einer Greifbarkeit und somit an der Qualität als WG fehlt. Verwirrend ist insofern nur, dass das Gesetz für Zwecke der Bestimmung von Entnahmen Nutzungen in einem Klammerzusatz zu den WG zählt; § 4 Abs. 1 Satz 2: „Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen)...“. Diese Aufzählung muss jedoch tatsächlich so verstanden werden, dass es durch die außerbetriebliche Nutzung eines WG zu einer Entnahme der Aufwendungen (Selbstkosten) für den Zeitraum der außerbetrieblichen Nutzung kommt; es geht somit um eine Aufwandsentnahme und nicht um die Entnahme eines WG „Nutzung“ (im Einzelnen s. Vor §§ 4–7 Anm. 103).

1215c c) Bewertung des eingelegten Nutzungsrechts

Ältere Rechtsprechung des BFH: In seiner früheren, nunmehr überholten Rspr. hatte der BFH noch unterschieden in zugewendete und vorbehaltenen Nutzungsrechte.

Beispiel: für zugewendetes Nutzungsrecht: Der Eigentümer eines Grundstücks überträgt ein lebenslangliches Nutzungsrecht an den Stpfl. Dieser nutzt das Grundstück fortan für eigene Zwecke. Das zugewendete Nutzungsrecht gilt als in das BV des Stpfl. eingelegt.

Beispiel für vorbehaltenes Nutzungsrecht: Der Stpfl. erwirbt ein Grundstück im Wege des Kaufs und überträgt es auf seine Ehefrau, behält sich aber ein lebenslangliches Nutzungsrecht an dem Grundstück vor. Das Grundstück wird fortan vom Stpfl. betrieblich genutzt. Das Nutzungsrecht gilt somit als in sein BV eingelegt.

Zum zugewendeten Nutzungsrecht vertrat der BFH die Auffassung, dass ein Ansatz zum Teilwert zu erfolgen hätte, der den fiktiven AfA-Beträgen des Eigentümers der genutzten Sache während der ND entsprochen hätte (vgl. BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1980, 68); bei einem vorbehaltenen Nutzungsrecht ging er ebenfalls von der Einlage zum Teilwert aus, der jedoch dem Kapitalwert der für die voraussichtliche ND fiktiven Miete entsprechen sollte (vgl. BFH v. 2.8.1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983, 735).

Nach der neueren, nunmehr gefestigten Rechtsprechung des BFH ist bei der Bewertung von eingelegten Nutzungsrechten dem Zweck der Einlagereregung Rechnung zu tragen (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763). Genau so, wie die Anwendung des § 5 Abs. 2 eingeschränkt werden müsse, um die Vermögenszuwächse des außerbetrieblichen Bereichs zu schützen, entfalle ein solches Schutzbedürfnis für den Bereich der Nutzungsrechte, denn hier erwarte das Gesetz auch im außerbetrieblichen Bereich – anders als bei Vermögenszuwächsen – grds. eine Besteuerung des Nutzungswerts. Folglich dürfen grds. nur die Aufwendungen, die an anderer Stelle der Besteuerung unterliegen, den betrieblichen Gewinn in Form von Abschreibungen mindern. Daher können bei Nutzungsrechten immer nur die tatsächlichen eigenen und in Form von AfA anfallenden Aufwendungen des Einlegenden für dieses Nutzungsrecht als

Einlagewert angesetzt werden (BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368).

Zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen zählen neben den laufenden Kosten aus der Nutzung (bei einem Grundstück etwa GrSt. oder sonstige Abgaben) grds. auch die abschreibbaren AHK.

Somit ergibt sich nach Auffassung des BFH Folgendes:

► *Vorbehaltenes Nutzungsrecht:* Als Einlagewert sind die Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Nutzungsberechtigte bei einer betrieblichen Nutzung des Gegenstands ohne Übertragung auf eine andere Person auch zukünftig im Wege der AfA unmittelbar gewinnmindernd geltend machen könnte. Durch die fort-dauernde betriebliche Nutzung des Gegenstands bleibt die betriebliche Veranlassung der auf die ND zu verteilenden Aufwendungen des Stpfl. für dessen Anschaffung oder Herstellung auch nach dem Verlust der Eigentümerstellung gewahrt. Im Ergebnis entsprechen die jährlichen AfA-Beträge auf das Nutzungsrecht den AfA-Beträgen auf den genutzten Gegenstand ohne Übertragung (vgl. BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1988, 763).

► *Zugewendetes Nutzungsrecht:* Der Einlegende hat mangels eigener AK keine eigenen Aufwendungen in Form von AfA. Die AfA des Eigentümers können aufgrund der Rspr. zum sog. Drittaufwand nicht berücksichtigt werden. Der Einlagewert ist somit null.

► *Stellungnahme:* Aus der Definition der Einlage in § 4 Abs. 1 Satz 7 ergibt sich keine Sonderregelung für immaterielle WG oder Nutzungsrechte. Ist ein Nutzungsrecht daher als WG anzusehen, kann es auch in ein BV eingelegt werden. Die Bewertung dieses WG „Nutzungsrecht“ unterliegt dann § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit der Folge, dass grds. der Teilwert anzusetzen ist. Die Sonderregelungen in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sowie Sätze 2 und 3 sind zu beachten. Wenn im EStG die grundsätzliche Wertung getroffen worden ist, Wertsteigerungen im außerbetrieblichen Bereich nur ausnahmsweise (vgl. §§ 17 und 23) der Steuer zu unterwerfen, ist nicht einzusehen, warum ein im außerbetrieblichen Bereich erworbenes oder entstandenes immaterielles WG, wozu uE auch die Nutzungsrechte gehören, besonders zu behandeln sein soll. Allerdings sind an die Kriterien zur Bestimmung, ob das in Frage stehende Nutzungsrecht tatsächlich als WG anzusehen ist, zur Vermeidung von Missbräuchen strenge Anforderungen zu stellen.

3. Einzelfragen zur Teilwertermittlung von Einlagen

1216

Absetzung für Abnutzungen, die der Stpfl. während seiner außerbetrieblichen (Vor-)Besitzzeit vorgenommen hatte, sind nicht vom Teilwert abzusetzen, da der Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu ermitteln ist. Es besteht zwar die Vermutung, dass sich der Teilwert eines WG mit seinen AHK abzgl. AfA deckt (s. Anm. 586 ff.). Diese Vermutung ist jedoch widerlegbar und gesetzlich (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2) ist eine Minderung durch AfA nur für den Fall vorgesehen, dass ein WG innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung aus dem außerbetrieblichen Bereich in ein BV überführt wird (s. Anm. 1218 ff.).

Die Absicht des Abbruchs eines eingelegten Gebäudes zur Zeit der Einlage führt für sich nicht automatisch zu einem Teilwert von null (vgl. BFH v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451).

Bodenschätze sind nach Auffassung des BFH (v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508) materielle WG und können damit in ein BV eingelegt werden. Eine Einlage ist gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings sind nach dem

GrS AfS nicht vorzunehmen (zur Begr. vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508 – Rn. 93 ff.). Bis dahin war str., ob es sich bei einem Bodenschatz um ein materielles oder immaterielles WG handelt und wie dieses WG anlässlich einer Einlage in ein BV zu bewerten sei. Der III. Senat des BFH hielt einen Bodenschatz für ein materielles WG mit der Folge, dass die Bewertung bei einer Einlage in ein BV den Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu folgen hat (vgl. BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278; v. 15.4.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2004, 730, jeweils mwN; wohl auch schon BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865). Nach bisheriger Auffassung des VIII. Senats handelt es sich bei Bodenschätzen dagegen um immaterielle WG, die grds. in ein BV eingelegt werden können. Allerdings dürfe der Bodenschatz bei der Einlage nicht mit dem Teilwert bewertet werden (BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846). Der VIII. Senat befürchtete sonst bestehende Besteuerungslücken.

Der Entsch. ist uE bezüglich der Qualifizierung eines Bodenschatzes als materielles WG uneingeschränkt zuzustimmen. Unausgesprochen offen (weil für die vorgelegte Frage nicht entscheidungserheblich) geblieben ist in dem Beschluss, wie mit dem Einlagewert (Buchwert) des Bodenschatzes zu verfahren ist, wenn dieser vollständig abgebaut ist. Ein WG ist dann schließlich nicht mehr vorhanden.

Dinglich belastete Wirtschaftsgüter: Die Bewertung der Einlage hängt davon ab, ob die Last als bloße Wertminderung des WG zu betrachten ist (zB bei Grunddienstbarkeiten) – dann ist der Teilwert entsprechend zu mindern – oder ob man die aus der Last resultierende Leistungspflicht als solche zu passivieren hat (zB bei einer Grundschuld). Siehe ausf. Anm. 384 ff.

Erfüllungsübernahme: s. „Schuldübernahme“.

Forderungen: Auch Forderungen können nur mit ihrem Teilwert eingelegt werden. Siehe insbes. Anm. 911.

Forderungsverzicht gegenüber Kapitalgesellschaft: BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) hat entschieden, dass ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber seiner KapGes. bei dieser zu einer Einlage der Forderung führt. Die Forderung ist dabei gem. Abs. 1 Nr. 5 grds. – uE vorbehaltlich des Satzes 3 – mit dem Teilwert zu bewerten; die Fälle des Satz 1 Halbs. 2 wurden vom BFH nicht angesprochen, dürften von ihm aber ebenso bewertet werden (eingehender s. Anm. 1220). Sofern der Nennwert der Forderung größer ist als deren Teilwert, kommt es aufgrund des Wegfalls der Verbindlichkeit, die immer mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen ist (vgl. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB), zu einem Ertrag in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils, der das stpfl. Einkommen der KapGes. erhöht. Im Ergebnis nimmt der BFH somit bei einem Forderungsverzicht eine Einlage der Forderung mit anschließender Konfusion mit der Verbindlichkeit an. Siehe auch § 8 KStG Anm. 22.

Die genannte Entsch. des GrS ist nicht unkritisiert geblieben (vgl. etwa HOFFMANN, DSrR 1997, 1625). Wesentlicher Kritikpunkt ist die vom BFH vorgenommene Verknüpfung der Einkommensermittlung eines Rechtssubjekts (der KapGes.) mit der Bewertung eines WG auf Ebene eines anderen Rechtssubjekts (des Gesellschafters). Diese Kritik trifft uE nicht die eigentliche Fragestellung. Grundsätzlich ist fraglich, ob bei einem Verzicht auf eine Forderung diese als eingelegt gelten kann. Es kann uE im Grunde genommen gar nicht zu einer Einlage der Forderung kommen, diese geht vielmehr sofort mit dem Forderungs-

verzicht unter. Bilanztechnisch vollzieht sich der Forderungsverzicht allein durch eine Ausbuchung der Verbindlichkeit und nicht – auch nicht für eine logische Sekunde – in Form einer Einbuchung der Forderung und anschließender Ausbuchung dieser gegen die Verbindlichkeit. Daher besteht ein deutlicher Unterschied zwischen einem Verzicht auf eine Forderung und der Einlage einer Forderung. Bei der wirtschaftlich vergleichbaren Schuldübernahme erkennt der BFH wesentlich differenzierter, vgl. „Schuldübernahme“.

Forderungsverzicht gegenüber Personengesellschaft: Das oben zum Forderungsverzicht gegenüber einer KapGes. Gesagte dürfte hier grds. entsprechend gelten. Allerdings sind die Besonderheiten, die sich ggf. aus der Stellung des Verzichtenden als Mitunternehmer ergeben, zu beachten (dazu BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Geringwertige Wirtschaftsgüter können wie andere WG mit ihrem Teilwert in ein BV eingelegt werden. Unerheblich bleibt uE, ob zuvor von der Bewertungsfreiheit gem. Abs. 2 Gebrauch gemacht wurde, dh. die AHK für die gWG bereits einmal voll geltend gemacht wurden. Abs. 2 und Abs. 2a (ab VZ 2008) ist nur eine Vereinfachung der ansonsten geltenden Absetzungsregeln. Auch reguläre AfA bleibt bei der Teilwertermittlung unberücksichtigt; s. „Absetzung für Abnutzungen“.

Geschäftswert: Aus stl. Sicht handelt es sich bei einem Geschäftswert um ein immaterielles WG. Er ist daher grds. einer Einlage zugänglich und entsprechend den allgemeinen Regeln des Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Allerdings kommt die Einlage eines Geschäftswerts nur bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs in Betracht. Hier wird es häufig aufgrund von Spezialvorschriften (§ 6 Abs. 5 oder §§ 20, 24 UmwStG) zu einer unter dem Teilwert liegenden Bewertung kommen.

Gestohlene oder unterschlagene Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. in ein BV einlegt, haben dann einen Teilwert von null, wenn die WG noch im Eigentum eines anderen stehen. Dies ist dann der Fall, wenn das Eigentum nicht (ausnahmsweise) aufgrund eines gutgläubigen Erwerbs auf den Stpfl. übergegangen ist. Der Teilwert von null ergibt sich daraus, dass ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs für die nicht im Eigentum des Stpfl. stehenden WG keinen Betrag ansetzen würde.

Nießbrauch zählt zu den Nutzungsrechten. Ansatz und Bewertung: s. Anm. 1215c.

Pensionsanspruch: Bei Verzicht des Gesellschafters einer KapGes. auf seinen unverfallbaren Pensionsanspruch gilt grds. das zum Forderungsverzicht Gesagte entsprechend, vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zuletzt best. in BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006, 822, m. Anm. HOFFMANN.

Pkw-Nutzung: Wird ein im nichtbetrieblichen Vermögen gehaltener Pkw. für betriebliche Zwecke genutzt, ist zunächst zu prüfen, ob dieser als notwendiges BV anzusehen ist oder als willkürliches BV angesehen werden kann. Ist dies zu bejahen, kommt es zur Einlage des Pkw. Dieser ist dann gem. Abs. 1 Nr. 5 zu bewerten. Kann und soll der Pkw. auch weiterhin dem außerbetrieblichen Vermögen zugeordnet werden, sind die durch die betriebliche Nutzung veranlassten Kosten BA (§ 4 Abs. 4). Zur Erfassung der Selbstkosten kann vereinfachend die Bewertung nach Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 übernommen werden. Bei einer Beschädigung eines außerbetrieblich gehaltenen Pkw. während einer betrieblich veranlassten Fahrt können AfA vorgenommen werden. Diese richten sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 nach den AK abzgl. der (normalen) AfA, die der Stpfl. hätte in

Anspruch nehmen können, wenn er das Fahrzeug im BV gehalten hätte (vgl. BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1994, 318).

Schuldübernahme: FG Köln v. 16.3.2001 (13 K 2920/99, DStRE 2001, 1193, rkr.) hatte über den Fall einer Erfüllungsübernahme zu entscheiden, bei der ein Gesellschafter sich zunächst für eine Schuld seiner KapGes. verbürgt und anschließend diese Schuld abgelöst hatte, wobei in den Vereinbarungen zur Erfüllungsübernahme ein Rückgriffsanspruch gegen die KapGes. ausgeschlossen wurde. Das FG entschied, dass in diesem Fall der Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe des Nennwerts der abgelösten Schuld in die KapGes. leistete. Die Rev. wurde durch das FG nicht zugelassen. Die NZB wies BFH v. 20.12.2001 (I B 74/01, BFH/NV 2002, 678) ab. Er sah keine ernsthaften Zweifel an der Rechtmäßigkeit der FG-Entscheidung. Allerdings hat BFH v. 31.5.2005 (X R 36/02, BStBl. II 2005, 707) gegenüber BFH v. 20.12.2001 (I B 74/01, BFH/NV 2002, 678 = GmbHR 2002, 221) insofern eine Abgrenzung vorgenommen, als eine befreiende Schuldübernahme – ausdrückl. im Gegensatz zur Erfüllungsübernahme (vgl. unter 4.b.bb der Urteilsgründe) – nach den Grundsätzen des BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) zu beurteilen sei.

Umsatzsteuer, die ein Stpfl. für die Anschaffung eines zum PV gehörenden WG gezahlt hat, bleibt bei der Bemessung des Teilwerts außer Betracht, wenn der Stpfl. diese USt. im Fall einer (unmittelbaren) betrieblichen Anschaffung des WG als VorSt. hätte geltend machen können. Ein gedachter Erwerber des Gesamtbetriebs würde ebenfalls die Absetzbarkeit der VorSt. berücksichtigen. Vgl. etwa PLATE, DStZ 1970, 108.

Veräußerung: Wird ein eingelegtes WG kurz nach seiner Einlage veräußert, so kann der erzielte Veräußerungspreis ein Anzeichen für den bei der Einlegung vorhandenen Teilwert bilden (vgl. FG Bremen v. 22.9.1977 – I 35/76, EFG 1978, 66, rkr.).

1217 Einstweilen frei.

IV. Bewertung von Einlagen mit den Anschaffungs- oder HK (Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)

1218 1. Überblick

Der Grundsatz, dass ein eingelegtes WG mit dem Teilwert zu bewerten ist, wird durchbrochen, wenn der Stpfl. das WG innerhalb der letzten drei Jahre (Einzelheiten s. Anm. 1226) vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum BV angeschafft oder hergestellt hat; dann ist das WG höchstens mit den AHK (s. Anm. 1219) oder mit dem niedrigeren Teilwert (s. Anm. 1220) zu bewerten.

2. Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

1219 a) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Allgemein zu den Begriffen AK s. Anm. 269–404; HK s. Anm. 454–469, 975–1000.

Anschaffungskosten in ausländischer Währung: s. Anm. 10, 286. Eine inzwischen eingetretene Änderung des Umrechnungsverhältnisses bleibt grds. unberücksichtigt. Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 Buchst. a stellt auf die ursprünglichen AK ab. Für die Berücksichtigung von Währungsschwankungen ist dabei grds. kein Raum. Könnte ein Währungsverfall im Rahmen einer Teilwertabschreibung zu

einer niedrigeren Bewertung führen, dann könnte das WG bei der Einlage ggf. mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein.

Rentenverpflichtung: Die AK eines gegen Eingehung einer Rentenverpflichtung angeschafften WG bestehen in dem Barwert der Verpflichtung zum Zeitpunkt der Anschaffung.

Bodenschätze: s. Anm. 1216 „Bodenschätze“ und die dort zitierte Rspr. sowie § 7 Anm. 546.

Liquidation einer Kapitalgesellschaft: Gelangen WG anlässlich der Verteilung des restlichen Vermögens einer in Abwicklung befindlichen KapGes. in das Eigentum eines Gesellschafters, handelt es sich nicht um einen Anschaffungsvorgang (BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756), also auch keinen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5. Legt der Gesellschafter diese WG innerhalb von drei Jahren nach Auskehrung in ein BV ein, sind sie auch dann und auf jeden Fall mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 21.9.1965 – I 331/62 U, BStBl. III 1965, 665).

Die Umsatzsteuer gehört zu den AK, wenn sie nicht gem. § 15 UStG als VorSt. „bei der USt. abgezogen werden kann“, vgl. § 9b Abs. 1.

Geldentwertung: Zu Abs. 1 Nr. 5 aF (Bewertung von Einlagen nach der Rechtslage bis 31.12.1954) hat der BFH die Ansicht vertreten, dass jene Höchstwertvorschrift (s. Anm. 1210) bei nachhaltigen Preisänderungen sehr erheblichen Ausmaßes nicht anwendbar sei, wenn der Erwerb der eingelegten WG ohne jeden Zusammenhang mit dem Betrieb erfolgt war (BFH v. 13.6.1952 – I 42/51 U, BStBl. III 1952, 199). Dieser Grundsatz gilt auch für die Rechtslage ab 1.1.1955. Ist daher die Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage des WG in das BV erfolgt und ist in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Einlage eine sehr erhebliche Geldentwertung eingetreten, so ist die Einlage statt mit den AHK mit dem höheren Teilwert zu bewerten.

Zu Absetzungen für Abnutzung, die der Stpfl. für die Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung und der Einlage vorgenommen hat, s. Anm. 1230.

b) Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Höchstwert

1220

Die AHK bilden nur den Höchstwert; im Übrigen bleibt der Teilwert maßgebend. Liegt dieser unter den AHK, so darf daher die Bewertung des eingelegten WG nur mit dem Teilwert erfolgen. Die bis einschließlich 1954 geltende Fassung war klar und unstrittig: Von den AHK und dem Teilwert war stets der niedrigere Betrag anzusetzen (s. Anm. 1210). Die Änderung von Abs. 1 Nr. 5 EStG 1955 war so gedacht, dass die Bewertung höchstens mit den AHK „in den Fällen zu erfolgen hat, in denen die Anschaffung oder Herstellung innerhalb eines kürzeren Zeitraums vor der Einlage erfolgt ist“ (BTDrucks. II/481, 77). In diesen Fällen sollte also die bis 1954 geltende Regelung aufrechterhalten werden, also von den AHK und dem Teilwert der niedrigere Wert für die Bewertung des eingelegten WG maßgeblich sein. Aus der in Anm. 1211 wiedergegebenen Begr. für diese Regelung – Verhinderung der Umgehung einer Gewinnverwirklichung durch Entnahme und spätere Wiedereinlage – ergibt sich, dass der Gesetzgeber bei dieser Regelung nur an den Fall eines Wertanstiegs, nicht aber an den Fall einer Wertminderung gedacht hat. Die Anwendung des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift in dem Fall, dass der Teilwert unter den AHK liegt, dh. die Bewertung des eingelegten WG mit dem niedrigeren Teilwert, mag systematisch unbe-

friedigend sein (folgerichtig wäre es wohl eher gewesen, stets die AHK anzusetzen und dadurch die Wertänderungen der ersten drei Jahre stets in die betriebliche Sphäre zu verlagern). Andererseits kann nur so der Verlustimport in das BV vermieden werden. Die wörtliche Auslegung führt daher nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Eine Bewertung des eingelegten WG mit den höheren AHK anstatt dem niedrigeren Teilwert ist daher nicht möglich.

GlA wohl BFH v. 7.10.1965 (IV 230/65, BStBl. III 1966, 36) betr. Einlage einer wesentlichen Beteiligung unter der Geltung des Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1958; der BFH hält den Wortlaut der Vorschrift nicht für zwingend, leitet aber aus Sinn und Zweck der Vorschrift den Grundsatz ab, dass eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung im betrieblichen Bereich erfasst werden solle, nicht dagegen eine während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung. Weiter BFH v. 3.5.1967 (I 70/64, BStBl. III 1967, 463) betr. Zahlung eines Überpreises für WG kurz vor Betriebsöffnung: „befanden sich die zu einem Überpreis erworbenen Wirtschaftsgüter bereits seit einiger Zeit im PV des Steuerpflichtigen, so schließt § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG 1955 (Bewertung der Einlagen mit dem Teilwert) die Annahme vorbereitender BA aus“; in diesem Fall sind also die dem Betrieb zugeführten WG mit dem unter den AHK liegenden Teilwert zu bewerten (wie hier WISMETH, FR 1974, 261, glA HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 761). Zu wesentlichen Beteiligungen s. im Übrigen Anm. 1229.

1221–1225 Einstweilen frei.

3. Anschaffung oder Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage (Nr. 5 Buchst. a)

1226 a) Dreijahresfrist

Fristberechnung: § 108 Abs. 1 AO iVm. § 187 Abs. 1 BGB (der Tag der Anschaffung oder Herstellung wird nicht mitgerechnet), § 188 Abs. 2 BGB (die Frist endet mit Ablauf desjenigen Tags, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, auf den die Anschaffung oder Herstellung fällt). Zu beachten ist § 108 Abs. 3 AO (vgl. BFH v. 14.10.2003 – IX R 68/98, BStBl. II 2003, 898), die Dreijahresfrist wird in diesen Fällen also verlängert.

Fristbeginn ist der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Tag der Anschaffung ist der Tag der Lieferung, dh. der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; Tag der Herstellung ist der Tag der Fertigstellung (§ 9a EStDV; H 7.4 „Fertigstellung“ EStH 2010). Einzelheiten zum Zeitpunkt der Anschaffung s. Anm. 264, zum Zeitpunkt der Herstellung s. Anm. 266. Legt der Stpfl. ein teilfertiges WG in das BV ein, sind alle AHK für die Bewertung maßgebend, die der Stpfl. bis zum Zeitpunkt der Einlage auf dieses WG geleistet hat. Dies gilt auch für diejenigen Aufwendungen, die der Stpfl. mehr als drei Jahre vor der Einlage aufgewendet hat (so wohl auch Nds. FG v. 11.12.1975 – VII 168/69, EFG 1976, 391). Der Zeitpunkt der Aufwendungen der Anschaffung bzw. HK ist nicht maßgebend.

Eine Entnahme ist zwar keine Anschaffung, wird aber für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 wie eine Anschaffung gewertet; zu dem bei der Entnahme maßgebenden Teilwert als AK s. Anm. 1232. Die Dreijahresfrist rechnet daher bei Entnahme im Lauf eines Tages und späterer Einlage (in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl.) vom Tag der Entnahme an (Abs. 1 Nr. 5 Satz 3). Bei Entnahme mit Ablauf eines Tages (zB wegen Ausscheidens als Gesellschafter aus einer PersGes.) folgt nach BFH v. 7.12.1978 (I R 142/76, BStBl. II 1979, 729) auf die Entnahme als Loslösung aus dem BV die Anschaffung als selbständiger strechtl. Akt der Zuführung in das PV erst mit Beginn des folgenden Tages. Die-

se Rspr. ist uE nicht überzeugend: Das WG befindet sich nicht während einer sog. logischen Sekunde weder im BV noch im PV. Loslösung und Zuführung erfolgen uE gleichzeitig mit Ablauf des Tages der Entnahme. Die Dreijahresfrist rechnet auch dann von der Entnahme an, wenn die Überführung in ein anderes BV des Stpfl. als Entnahme behandelt worden ist.

Bei unentgeltlichem Erwerb rechnet die Dreijahresfrist uE vom Zeitpunkt der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger an (bei mehrfachem unentgeltlichen Erwerb vom letzten entgeltlichen Erwerb oder von der Herstellung), s. Anm. 1227 über Bewertung bei unentgeltlichem Erwerb.

Fristende ist der Tag der Einlage, dh. der Tag der wirtschaftlichen Zuführung zum BV.

b) Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter

1227

Unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter: Zum Begriff „unentgeltlicher Erwerb“ s. Anm. 399. Für die Bewertung der Einlage von unentgeltlich erworbenen WG und die Bedeutung der Dreijahresfrist fehlt eine Regelung in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 Buchst. a. Zu wesentlichen Beteiligungen s. Anm. 1228. Fraglich ist, ob ein unentgeltlicher Erwerb überhaupt als „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 anzusehen ist. Verneint man die Frage (mit der Begründung, eine Anschaffung könne nur im Fall eines entgeltlichen Erwerbs vorliegen), so ist der Tatbestand des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 nicht erfüllt, es kann daher nur der Teilwert angesetzt werden (so ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 927, 930).

► „Anschaffungskosten“ von null anzusetzen widerspräche der Voraussetzung, dass gar keine Anschaffung vorliegt. Ein Umkehrschluss aus dem Gesetzeswortlaut erscheint uns nicht zwingend: Nur Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 17 Abs. 2 Satz 2 regelt den Fall des unentgeltlichen Erwerbs, und zwar für eine Beteiligung an einer KapGes.: AK des zuletzt entgeltlich erwerbenden Rechtsvorgängers maßgebend. Dann könne man bei anderen WG „nicht ohne weiteres auf die AK des Rechtsvorgängers zurückgreifen“ (QUACK, BB 1971, 863). Wo das Gesetz nur von AK spricht, sind nicht immer nur die tatsächlichen AK gemeint, sondern uU AK zu unterstellen, s. Anm. 301–303. Auch eine Entnahme ist keine Anschaffung, wird aber im Fall einer späteren Wiedereinlage des WG wie eine solche behandelt (s. Anm. 1232); dieser Fall sollte gerade durch die Begrenzung auf die AK getroffen werden (s. Anm. 1211).

► Wenn also die Begrenzung auf die AHK die Umgehung der betrieblichen Erfassung von Wertsteigerungen verhindern sollte, dann wird man auch die Möglichkeit berücksichtigen müssen, dass der Rechtsvorgänger das WG bereits im Interesse des Stpfl. und im Hinblick auf die spätere Einlage angeschafft oder hergestellt hat; man wird also dem Stpfl. die entgeltliche Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger innerhalb der Dreijahresfrist (s. Anm. 1226) zurechnen müssen (BFH v. 31.3.1977 – IV R 58/73, BStBl. II 1977, 823, vorl. Abs., jedenfalls dann, wenn die Einlage dem unentgeltlichen Erwerb unmittelbar nachfolgt). Hierfür spricht weiter die Regelung des § 11d Abs. 1 EStDV: Bei unentgeltlichem Erwerb eines einzelnen abnutzbaren WG des PV kann der Stpfl. AfA vornehmen, obwohl er keine AHK aufgewendet hat. Der unentgeltliche Erwerb wird hier wie eine Anschaffung behandelt, die AfA richten sich nach den AHK des Rechtsvorgängers und nach dem für jene maßgebenden Prozentsatz. Es erscheint daher gerechtfertigt, bei unentgeltlichem Erwerb eines einzel-

nen WG des PV (auch wenn nicht abnutzbar) auf die AHK des Rechtsvorgängers abzustellen, der das WG zuletzt entgeltlich erworben oder es hergestellt hat. Eine bei diesem Rechtsvorgänger (oder bei den Rechtsvorgängern) zwischen der entgeltlichen Anschaffung oder Herstellung und der unentgeltlichen Übertragung auf den Stpfl. eingetretene Wertsteigerung gerät (zusammen mit einer beim Stpfl. eingetretenen weiteren Wertsteigerung oder abzgl. einer bei ihm eingetretenen Wertminderung) als stille Reserve in das BV (s. OFD Hamb. v. 14.3.1974, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 5a Nr. 1; ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 926). Zur Dreijahresfrist s. Anm. 1226.

Hatte der Rechtsvorgänger das WG entnommen, so ist nach der oben vertretenen Ansicht der hierbei angesetzte Teilwert für die AK des Stpfl. iSv. Abs. 1 Nr. 5 maßgebend (FG München v. 12.5.1970 – II 169/66, EFG 1970, 553, rkr.; o.V., DB 1970, 1003; s. auch Anm. 1232).

Unentgeltlich eingeräumtes Nutzungsrecht: s. auch Anm. 1215a.

Erwerb durch gemischte Schenkung und Einlage des Wirtschaftsguts: Die Bewertung ist uE zweifelhaft. Nach BFH v. 18.3.1980 (VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794) ist „neben den tatsächlichen AK auch noch eine Einlage anzusetzen“; dies bedeutet wohl, dass bei der Bewertung gedanklich der entgeltlich erworbene Teil der Anschaffung von vor mehr als drei Jahren mit dem Teilwert, bei Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahren mit den AK zu bewerten, der unentgeltlich erworbene Teil wie ein voll unentgeltlich erworbenes WG zu bewerten ist, dh. mit dem Teilwert (GROH, StuW 1984, 223) oder – nach der oben vertretenen Ansicht – mit den anteiligen AHK des Rechtsvorgängers (Schenkers). Nach neuerer Rspr. ist bei der einzelnen Vorschrift zu prüfen, ob die Trennung anzuwenden ist, was aber uE entsprechend dem Zweck des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zu bejahen ist.

4. Einlage einer Beteiligung iSv. § 17

1228 a) Rechtsentwicklung

Rechtslage 1.1.1955 bis 23.7.1958: Obwohl § 6 Abs. 1 Nr. 5 Bewertung mit den AK nur dann vorschrieb, wenn das WG innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft worden war, verlangte der BFH die Bewertung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 EStG 1955 stets mit den AK (oder dem niedrigeren Teilwert, BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65, BStBl. III 1966, 36; s. auch BFH v. 21.2.1964 – IV 26/62 S, BStBl. III 1964, 188; v. 25.9.1968 – I 110/64, BStBl. II 1969, 67). Entsprechend BFH v. 28.10.1964 – IV 143/62 U, BStBl. III 1965, 45, betr. Einlegung von Bodenschätzen während der Geltung des § 17a.

Rechtslage 24.7.1958 bis 31.12.1964: Das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) legalisierte die Rspr. des BFH durch Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b. Damit sollte verhindert werden, dass § 17 durch die Einlage einer wesentlichen Beteiligung und ihre anschließende Veräußerung umgangen wurde (BRDrucks. 41/58, 53). Bewertung mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert galt, „wenn das zugeführte WG ... b) ein Anteil an einer KapGes. ist und der Stpfl. am Kapital der Gesellschaft iSd. § 17 Abs. 1 Satz 2 wesentlich beteiligt ist.“ Die Vorschrift bestimmte also, dass eine wesentliche Beteiligung an einer KapGes. bei der Einlage ohne Rücksicht auf die Besitzdauer nur mit den AK oder dem Teilwert, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Beträge (glA BFH v. 7.10.1965 – IV 230/65, BStBl. III 1966, 36), bewertet werden durfte, also auch wenn der Stpfl. die Beteiligung mehr als drei Jahre vor ihrer Einlegung angeschafft hatte. Damit wurde insoweit der bis zum 31.12.1954 geltende

Rechtszustand wiederhergestellt. Die Frage, ob die Einlage einer Veräußerung gleichzustellen ist, blieb dabei unentschieden. Es wurde vielmehr wie früher die Versteuerung der Wertsteigerung zeitlich hinausgeschoben und – ohne die StEr-mäßigung des § 34 – in die betriebliche Sphäre verlagert.

Rechtslage ab 1.1.1965: Das StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217) passte Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der gleichzeitigen Änderung des § 17 an. Nach § 17 Abs. 1 sind Anteile des Stpfl. und seiner Angehörigen nun nicht mehr zusammenzurechnen.

Nach § 17 Abs. 1 Satz 4 wird der Stpfl., der die veräußerte Beteiligung unentgeltlich erworben hat, als beteiligt iSd. § 17 behandelt, wenn zwar nicht er selbst, aber sein Rechtsvorgänger (oder bei mehrfachem unentgeltlichen Erwerb einer der Rechtsvorgänger) innerhalb der letzten fünf Jahre die erforderliche Beteiligungsgrenze (bis zum 31.12.1998 mehr als 25 %, für die Zeit vom 1.1.1999 bis 31.12.2001 mindestens 10 %, ab 1.1.2002 mindestens 1 %) erreichte.

Der Verweis auf § 17 Abs. 2 Satz 4 (früher Satz 3) in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist fehlerhaft; es muss wohl „Satz 5“ lauten und soll bedeuten: Hat ein Stpfl. die eingelegte Beteiligung unentgeltlich erworben, so sind die AK desjenigen Rechtsvorgängers zugrunde zu legen, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hatte; diese Regelung gilt für alle unentgeltlichen Anteilerwerbe nach dem 31.12.1964 (§ 52 Abs. 3 EStG 1965).

Beispiel: Der Stpfl. erbt eine Beteiligung an einer GmbH von 0,5 %. Der Erblasser war zur Zeit des Erbfalls an der GmbH beteiligt iSd. § 17. Der Stpfl. legt die Beteiligung innerhalb von fünf Jahren seit dem Erbfall in ein BV ein. Zu dieser Zeit ist er selber an der GmbH nicht iSv. § 17 beteiligt. Die Qualifizierung der Beteiligung als solche iSv. § 17 wird jedoch von seinem Rechtsvorgänger auf ihn übertragen, da er die Beteiligung unentgeltlich erworben hat und sein Rechtsvorgänger innerhalb von fünf Jahren vor der Einlage wesentlich beteiligt war. Der Stpfl. darf daher die Beteiligung nur mit den anteiligen AK desjenigen Rechtsvorgängers ansetzen, der die Beteiligung zuletzt entgeltlich erworben hat.

Aufgrund der Absenkung der Beteiligungsquote für die Definition einer wesentlichen Beteiligung in § 17 Abs. 1 Satz 1 von mehr als 25 % (bis 31.12.1998) auf zunächst mindestens 10 % (1.1.1999 bis 31.12.2001) und nunmehr mindestens 1 % können schrittweise Einlagen unterschiedlich zu bewerten sein:

Beispiel: Ein Stpfl. erwirbt im Jahr 2000 einen 8 %igen Anteil an der GmbH. Die Hälfte dieses Anteils (4 %) legt er im Jahr 2001 in ein BV ein. Die Einlage erfolgt zum Teilwert, da der Stpfl. nicht iSd. zur Zeit der Einlage geltenden § 17 an der GmbH beteiligt ist. Den übrigen Teil-Anteil legt er im Jahr 2005 in dasselbe BV ein. Hier erfolgt die Einlage zu den AK, da der Stpfl. nunmehr iSd. § 17 beteiligt ist.

b) Bewertung einer eingelegten Beteiligung iSv. § 17

1229

Die Einlage der Beteiligung iSv. § 17 ist Voraussetzung ihrer Bewertung nach Abs. 1 Nr. 5. Keine Einlage ist die Veräußerung; zur Abgrenzung bei Mitunternehmern s. Anm. 1213a.

Begriff der Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1:

► *Umfang der Beteiligung:* Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b setzt eine Beteiligung des Stpfl. „iSd. § 17 Abs. 1 oder 6“ voraus. Über die Definition einer Beteiligung iSv. § 17 s. § 17 Anm. 130–133. Die Beschränkung gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b gilt uE zB auch dann, wenn der Stpfl. nur einen Teil einer Beteiligung iSv. § 17 einlegt, der für sich allein keine solche Beteiligung bilden würde (vgl. auch BFH v. 10.2.1982 – I B 39/81, BStBl. II 1982, 392, betr. Zusammenrechnung von Anteilen, die teils im PV, teils im BV einer KG lagen, an der der Stpfl. beteiligt war). Aus dem Zweck der Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2

Buchst. b, die während der privaten Besitzzeit eingetretene Wertsteigerung als stille Reserve in das BV zu verlagern, ergibt sich, dass der gesamte Sachverhalt des § 17 Abs. 1 angesprochen wird, dh., Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist auch dann anwendbar, wenn der Stpfl. zwar nicht zur Zeit der Einlagehandlung, aber innerhalb der letzten fünf Jahre davor iS dieser Vorschrift beteiligt war.

Die Einlage einer Beteiligung unterhalb der Grenze des § 17 wird auch dann mit dem (gegenüber den AK ggf. höheren) Teilwert bewertet, wenn der Stpfl. zur Zeit der Einlage bereits beabsichtigte, weitere Anteile hinzuzuerwerben, um eine Beteiligung iSv. § 17 herzustellen, und den Erwerb auch unmittelbar nach Einlage durchführt. Es darf nicht ein anderer als der gegebene Sachverhalt (zunächst Erwerb, dann Einlage der ganzen Beteiligung) fingiert werden.

► *Art der Beteiligung:* Auch eine wesentliche Beteiligung an einer ausländ. KapGes. kann nur mit den AK (oder dem niedrigeren Teilwert) bewertet werden, da § 17 grds. den Gewinn aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer ausländ. KapGes. erfasst (s. § 17 Anm. 22).

Bewertung der Beteiligung: Die eingelegte Beteiligung ist mit den AK oder dem Teilwert, und zwar mit dem niedrigeren der beiden Werte zu bewerten. Sind die AK maßgebend, so gilt dies auch für die Anteile an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG.

Über AK bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 1227. Eine als Konsequenz der Einlage evtl. entstehende GrESt. erhöht den Teilwert nicht (BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BFH/NV 2011, 1556) Für die für einen unentgeltlichen Erwerb erhobene ErbSt. konnte bis einschl. 1998 ggf. nach § 35 eine Entlastung erzielt werden. Seit VZ 1999 ist § 35 jedoch „aus Vereinfachungsgründen“ entfallen.

► *Absenken der sog. Wesentlichkeitsgrenze:* Fraglich ist, ob eine Bewertung mit den AK auch dann vorzunehmen ist, wenn eine Beteiligung vorliegt, die erst durch das Absenken der für ein Vorliegen einer Beteiligung iSv. § 17 maßgebenden Beteiligungsgrenze zu einer solchen Beteiligung wird. Das BVerfG v. 7.7.2010 (2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05 und 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86) hat für Recht erkannt, dass es gegen die verfassungsrechtl. Grundsätze des Vertrauensschutzes verstößt und damit verfassungswidrig ist, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen stl. erfasst werden, die bis zur Verkündung des Gesetzes, mit dem die jeweils maßgebende Beteiligungsgrenze herabgesetzt wird, entstanden sind und die bei einer Veräußerung vor dem Verkündungszeitpunkt nach zuvor geltender Rechtslage stfrei veräußert worden sind oder bei einer späteren Veräußerung sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung des entsprechenden Gesetzes als auch zum tatsächlichen Veräußerungszeitpunkt stfrei hätten veräußert werden können. Die vom BVerfG aufgestellten Grundsätze gelten für alle Sachverhalte, die auf § 17 rekurren, also auch für die Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b. Wird also die Einlage solch einer Beteiligung mit ihren AK bewertet, besteht die Gefahr, dass die gesamte Wertsteigerung, also auch die nach BVerfG nicht stbare, weil vor Verkündung des entsprechenden Gesetzes entstandene, bei Veräußerung besteuert wird. Dem kann grds. entweder dadurch begegnet werden, dass in solchen Fällen in Abweichung vom Gesetzeswortlaut gleichwohl eine Bewertung der Anteile mit dem Teilwert erfolgt. Alternativ, und dafür hat sich die FinVerw. entschieden, kann der nicht stbare Teil der Wertsteigerung erst bei Veräußerung, und dann außerhalb der Bilanz, aus den stl. zu erfassenden Einkünften ausgeschieden wird (BMF v. 21.12.2011 – IV C 6 - S 2178/11/10001, BStBl. I 2012, 43). Die Auffassung der FinVerw. hat den Charme, dass eine Einlage immer nach dem Ge-

setzeswortlaut bewertet wird. Sie birgt allerdings die große Gefahr, dass bei Veräußerung der entsprechenden Beteiligung die stl. nicht zu erfassende Wertsteigerung in Vergessenheit gerät. Sie muss also statistisch festgehalten werden, um den vom BVerfG aufgestellten Grundsätzen genügen zu können. Sie widerspricht uE außerdem der vom BVerfG angeordneten teilweisen Nichtigkeit der entsprechenden Anwendungsnorm (§ 52 Abs. 1). Es wäre uE daher vorzuziehen, die Anordnung der Rückwirkung des Absenkens der entsprechenden Beteiligungsgrenze für Zwecke des § 6 Abs. 1 Nr. 5 als nichtig anzusehen und die Beteiligungen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Eine erfolgsneutrale Berichtigung der StBil. wäre ggf. vorzunehmen.

Damit würde sich auch die durch BMF v. 21.12.2011 (BStBl. I 2012, 43) angeordnete zeitanteilige Zuordnung der Wertsteigerung erübrigen, allerdings auf Kosten einer dann erforderlichen Bewertung der Anteile auf den Zeitpunkt der Einlage. Es würde sich auch die uE unzutreffende Behandlung der Veräußerungskosten in dem BMF-Schreiben erledigen. Das BMF vertritt die Auffassung, dass Veräußerungskosten anteilig zwischen der nicht stbaren Wertsteigerung und der stl. zu erfassenden Wertsteigerung aufzuteilen sind. Diese Auffassung ist nicht nachvollziehbar. Würde die Beteiligung im Einlagezeitpunkt entgeltlich in das BV erworben, wären die Veräußerungskosten unstreitig und vollständig mit dem stl. zu erfassenden Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Wäre ein Veräußerungsgewinn stl. nicht zu erfassen, gilt dies auch für mit der Veräußerung zusammen hängende Kosten. Die Einlage ist uE wie ein Erwerb durch das BV zu sehen.

► *Teilwert niedriger als Anschaffungskosten:* Für die Zeit seit 1.1.1965 wird die Ansicht vertreten, eine Beteiligung iSv. § 17 sei bei der Einlage auch dann mit den AK zu bewerten, wenn ihr Teilwert niedriger sei; eine in der privaten Besitzzeit eingetretene Wertminderung müsse sich – ebenso wie eine Wertsteigerung – bei der betrieblichen Gewinnermittlung auswirken; für die Zeit bis 31.12.1964 sei die Wertminderung nur deshalb unberücksichtigt geblieben, weil nach der bis dahin geltenden Fassung des § 17 Verluste aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden konnten (GRIEGER, BB 1966, 66; LITTMANN, Inf. 1967, 145, WISMETH, FR 1974, 261: Die Einlage ist hier wie eine verlustverwirklichende Veräußerung zu behandeln).

In der Tat stellt sich der Stpfl., der die Beteiligung iSv. § 17 mit dem niedrigeren Teilwert einlegt und aus dem BV veräußert, schlechter als wenn er die Beteiligung privat veräußert und den Unterschied zwischen den AK und dem niedrigeren Erlös als Verlust geltend macht. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Bewertung mit den AK indes nicht möglich. BFH v. 25.7.1995 (VIII R 25/94, BStBl. II 1996, 684) erkennt jedoch in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine planwidrige Gesetzeslücke für derartige Fälle. Nach diesem Ur. darf der nach § 17 realisierbare Wertverlust nicht durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts endgültig verloren gehen. Die Lücke sei nach der Entstehungsgeschichte der Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b, § 17, ihrem Sinn und Zweck und der Systematik sowie zusätzlich aus Erwägungen der Praktikabilität in der Weise zu schließen, dass anstelle des niedrigeren Teilwerts die höheren ursprünglichen AK anzusetzen sind. Mit Ur. v. 2.9.2008 (X R 48/02, BStBl. II 2010, 162, DSrR 2008, 2211, m. Anm. HOFFMANN) hat der BFH seine Auffassung aus 1995 best. und fortgeführt. Die Fortführung der Rspr. bezieht sich auf die Frage, ob nach Einlage eine Teilwert-Abschreibung zulässig ist, was der BFH verneint, solange die Beteiligung zum BV gehört. Er schlägt vor, die Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert in der StBil. anzusetzen und die Diffe-

renz zu den ursprünglichen AK durch einen außerbilanziellen Korrekturposten festzuhalten, um die stl. Erfassung der Wertminderung sicherzustellen. Die FinVerw. wendet die Rspr. an (vgl. H 17 Abs. 8 EStR 2008).

► *Einbringungsgeborene Anteile:* Werden einbringungsgeborene Anteile iSd. § 22 UmwStG in ein BV eingelegt, gilt ebenfalls ggf. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a oder Buchst. b. Als AK ist der Betrag anzusetzen, der sich nach § 20 Abs. 3, § 21 Abs. 2 UmwStG ergibt. Dasselbe gilt uE auch für spaltungsggeborene Anteile im Fall einer Auf- oder Abspaltung.

1229a c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Abs. 1 Nr. 5 gilt grds. auch für verdeckte Einlagen in KapGes. (s. Anm. 1212). Das heißt, bei der verdeckten Einlage einer wesentlichen Beteiligung in eine KapGes. ist bei dieser bei Anwendung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b eine Fortführung der AK des Einlegenden vorzunehmen. Es stellt sich jedoch das Problem, dass der mW von VZ 1992 insoweit geänderte § 17 Abs. 1 Satz 2 eine verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichstellt. Es würde somit eine doppelte Erfassung stiller Reserven drohen. Aus diesem Grund ist Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b teleologisch zu reduzieren; im Fall einer verdeckten Einlage in eine KapGes. ist auch bei ihr als Einlagewert der Teilwert der Beteiligung anzusetzen, vgl. BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10 BStBl. II 2012, 281; BMF v. 2.11.1998, BStBl. I 1998, 1227.

1229b d) Verhältnis von Buchst. b zu Buchst. a

Beteiligungen sind WG. Daher könnte auch auf Beteiligungen die Regelung des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a zur Anwendung kommen; s. zu den Voraussetzungen hierfür Anm. 1226–1227. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. b ist allerdings die speziellere Norm, so dass für einen Ansatz der AK bei einer (wesentlichen) Beteiligung grds. nicht auf den Buchst. a zurückgegriffen werden muss und die AK eben auch dann anzusetzen sind, wenn die wesentliche Beteiligung mehr als drei Jahre vor der Einlage angeschafft worden war.

Die generelle Anwendbarkeit des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a könnte jedoch für den Verweis in Abs. 6 Satz 3 eine Rolle spielen: Dieser führt bei einer verdeckten Einlage in den „Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a“ zu einer Berücksichtigung des Einlagewerts als Erhöhungsbetrag für die AK des Einlegenden an der KapGes.

Beispiel: Ein Stpfl. erwirbt im Jahr 00 Anteile iSd. § 17. Die Anteile steigen deutlich im Wert. Im Jahr 02 legt der Stpfl. die Anteile verdeckt in eine KapGes. ein. Die KapGes. veräußert kurz darauf die Anteile.

Würden auf die Einlage Abs. 6 Sätze 2 und 3 Anwendung finden, würden als Einlagewert die ursprünglichen AK des Stpfl. anzusetzen sein. Der in den Jahren 00 bis zur Einlage in 02 entstandene Wertzuwachs würde nicht beim Stpfl. erfasst werden; vielmehr würde der Wertzuwachs bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen unter die StBefreiung des § 8b KStG fallen. Geht man hingegen von einem Vorrang des § 17 Abs. 1 Satz 2 aus, sind die bis zur Einlage entstandenen stillen Reserven beim Stpfl. als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Der Konflikt ist gegenwärtig nicht gelöst.

1229c e) Einlage eines Wirtschaftsguts iSv. § 20 Abs. 2

Mit Einf. der Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge zum 1.1.2009 durch das Unternehmenssteuerreformgesetz v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) sind Veräußerungsergebnisse von bis dahin dem stl. nicht relevanten PV zugeordneten WG stl.

zu erfassen. Es ist daher folgerichtig, dass der Gesetzgeber mit der Einf. von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. c auch die Bewertung solcher WG bei Einlage in ein BV regelt. Zum Begriff der WG iSv. § 20 Abs. 2 vgl. § 20 Anm. 422 ff. Zur Bewertung dieser WG vgl. Anm. 1229 „Bewertung der Beteiligung“, die Ausführungen gelten hier entsprechend. Dies dürfte insbes. für die Bewertung bei der Einlage eines gegenüber den AK im Wert geminderten WG gelten. Die steuersystematischen Überlegungen sind hier insoweit identisch (glA DINKELBACH, DStR 2011, 941).

V. Kürzung des Einlagewerts um Absetzung für Abnutzung (Nr. 5 Satz 2)

1230

Rechtslage bis 31.12.1979: Hatte der Stpfl. ein abnutzbares WG des AV eingelegt und hatte er es innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt oder seinem BV entnommen, so waren nach Abschn. 39 EStR 1955 die bei der Bewertung der Einlage maßgebenden AHK bzw. der Entnahmewert um die AfA zu kürzen, die der Stpfl. in der Zeit zwischen der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Entnahme und der Einlage bzw. Wiedereinlage vorgenommen hatte. AA aber mit Recht BFH v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729; ZITZLAFF, DStZ 1950, 313; HANRATHS, BB 1967, 657; DURCHLAUB, DB 1975, 2245.

Rechtslage ab 1.1.1980: Die Ansicht der FinVerw. wurde legalisiert durch Einfügung von Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3 (Gesetz v. 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Nach dem Gesetzeszweck sollen sich die AfA, die während der privaten Besitzzeit vorgenommen wurden, nicht noch einmal einkünftermindernd auswirken können (BTDrucks. 8/3688, 17). Die Neufassung gilt seit 1.1.1980, § 52 Abs. 4d EStG 1981.

► „*Absetzungen für Abnutzung*“ sind nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 8/3688, 17) und R 6.12 Abs. 1 EStR 2008 außer der AfA nach § 7 auch erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen; auf ihre Erwähnung ist – ebenso wie in § 6 Abs. 1 Nr. 1 – lediglich im Interesse einer einheitlichen Gesetzesterminologie verzichtet worden. Diese Auslegung erscheint nach Sinn und Zweck der Neuregelung vertretbar.

► „*Auf den Zeitraum ... entfallende Absetzungen für Abnutzung*“ sind uE die tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen, auch soweit sie sich nicht einkommensmindernd ausgewirkt haben, zB weil ohnehin ein Verlust entstanden war oder weil der Stpfl. nicht zu veranlagten war.

GLA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1043; HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 428; aA SÖFFING, DStZ 1980, 65 (66); ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 924; HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 765.

Hat der Stpfl. aber keine Absetzungen vorgenommen (zB weil er das WG nicht oder zur Erzielung nicht stbarer Einkünfte genutzt hat), so besteht für eine nur rechnerische Kürzung (um die Mindest-AfA nach § 7) uE kein Anlass, s.o. zu dem Zweck der Regelung; auf die private Besitzzeit „entfallen“ können uE nur Absetzungen, die real existiert haben (immerhin insofern zweifelhaft, als der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 – „um Absetzungen“, nicht „um die Absetzungen, die ...“ – auch die gegenteilige Auslegung zulässt). Daher sollten uE nur solche AfA gekürzt werden, die beim Einbringenden stl. erfasst wurden.

Einstweilen frei.

1231

VI. (Wieder-)Einlage entnommener Wirtschaftsgüter (Nr. 5 Satz 3)

Fortgeführter Entnahmewert: Legt der Stpfl. ein WG in den Betrieb ein, das er innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage aus seinem BV entnommen hatte, so ist es mit dem bei der Entnahme angesetzten Wert zu bewerten (anstelle von Teilwert oder AHK), bei einem abnutzbaren WG mit dem Entnahmewert abzgl. der auf die Zeit zwischen Entnahme und Einlage entfallenden AfA (im Rahmen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 2, s. Anm. 1230).

So Abs. 1 Nr. 5 Satz 3, eingefügt durch Ges. v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581) aus Gründen der Rechtssicherheit, um die bis dahin in dieser Weise bereits bestehende Rspr. und Praxis – Abschn. 39 Abs. 1 EStR 1955 ff. – zu legalisieren (Begr., BTDrucks. 8/3688, 17).

► *Ziel* dieser Vorschrift ist es, Besteuerungslücken zu vermeiden. Die Höchstgrenze der Bewertung zum Entnahmewert soll vermeiden, dass der Stpfl. WG, die er bei steigenden Preisen entnommen hat, später zu einem höheren Teilwert einlegen kann, um so die Besteuerung des Wertzuwachses zu vermeiden (s. Anm. 1211); der Sicherung dieses Zwecks dient die Gleichstellung der Entnahme mit der Anschaffung (Begr., BTDrucks. 8/3688, 17). Die Regelung gilt für Einlagen nach dem 31.12.1979 (§ 52 Abs. 4b EStG 1981). Die Rechtslage war aber schon vorher die gleiche.

► *Die Behandlung des bei der Entnahme angesetzten Teilwerts als „AK“* folgt aus der vom Gesetz in Abs. 1 Nr. 4 und 5 vorgenommenen Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre des Stpfl. bei der Einkünfteermittlung; s. auch Anm. 1191 und 1193 über die Bedeutung der Entnahmebewertung mit dem Teilwert. Der Entnahmewert bildet daher die Bemessungsgrundlage für die vom Zeitpunkt der Entnahme an vorzunehmenden AfA. Er ist daher auch als AK eines WG anzusehen, wenn es entnommen und innerhalb der Dreijahresfrist wieder in das gleiche oder ein anderes BV des Stpfl. eingelegt wird, s. Anm. 1226. GlA BFH v. 7.12.1978 (I R 142/76, BStBl. II 1979, 729, 731); BFH v. 28.9.1961 (IV 5/59 U, BStBl. III 1962, 32) betr. Entnahme von Grundstücken aus einer OHG und Einbringung in einen Gewerbebetrieb des Stpfl.; BFH v. 26.1.1961 (IV 138/58, StRK EStG [bis 1974] § 13 R. 96) betr. Entnahme aus einem landwirtschaftlichen Betrieb und Einlage in einen Gewerbebetrieb; BFH v. 7.12.1978 (I R 142/76, BStBl. II 1979, 729); vgl. auch BFH v. 10.1.1963 (IV 214/58 S, BStBl. III 1963, 261) über die Bedeutung einer Entnahme; BFH v. 16.3.1967 (IV 72/65, BStBl. III 1967, 318); BFH v. 14.4.1967 (VI 9/65, BStBl. III 1967, 391) betr. Überführung eines WG aus einem Gewerbebetrieb in einen land- oder forstw. Betrieb als Entnahme.

Diese Regelung gilt entsprechend im Fall der Betriebsaufgabe (Überführung der WG in das PV) und anschließender Einlage oder (Wieder-)Eröffnung des Betriebs innerhalb des Dreijahreszeitraums (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287); an die Stelle des Teilwerts tritt dann der gemeine Wert.

► *Rechtsprechungsentwicklung:* Maßgeblich ist der Wert, mit dem das WG tatsächlich bei der Entnahme angesetzt worden ist. Nach der Auffassung des XI. Senats des BFH kann der Stpfl. aber im Rahmen der EStVeranlagung in späteren Jahren geltend machen, dass bei der Ermittlung des Entnahmewerts ein zu niedriger Wert ermittelt wurde und daher uU die Nachholung von AfA begehren; der EStBescheid für das Entnahme- bzw. Aufgabejahr stellt keinen Grundlagenbescheid für die Ermittlung der Einkünfte in den Folgejahren dar (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969).

Die FinVerw. ist aA und hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 30.10.1992, BStBl. I 1992, 651). Der Auffassung des XI. Senats ist uE zu folgen, da nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung keine Bindungswirkung in späteren Jahren an den ursprünglich ermittelten Entnahmewert besteht.

Der X. Senat des BFH hat sich in einer späteren Entsch. ausdrückl. nicht mit dieser Frage auseinandergesetzt, da der zugrundeliegende Sachverhalt ein anderer war. Er hat entschieden, dass sich die AfA des betreffenden WG nach den ursprünglichen AHK zu richten hat und nicht nach dem fiktiven Aufgabewert, sofern die stillen Reserven bei der Betriebsaufgabe nicht versteuert wurden und die Besteuerung aufgrund der Verjährung nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476).

Die Begrenzung auf den Entnahmewert findet nach einer weiteren Entsch. des BFH auch dann Anwendung, wenn der Entnahmegewinn stl. in der Vergangenheit nicht erfasst wurde, da es Sinn der Regelung ist, Missbräuche durch willkürliche Entnahmen und Einlagen mit dem Ziel, die Wertsteigerung des WG der Besteuerung zu entziehen, zu vermeiden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Im anderen Fall hätte der Stpfl. ansonsten den Vorteil, dass neben den ursprünglichen stillen Reserven auch die bis zur Einlage uU entstandenen weiteren Wertsteigerungen der Einkommensbesteuerung entzogen würden.

► *Stellungnahme:* Dieser Auffassung ist uE zu folgen, obwohl der Wortlaut des Gesetzes von dem Wert, „mit dem die Entnahme angesetzt worden ist“ spricht. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung, missbräuchliche Gestaltungen durch die Entnahme und Wiedereinlage in das BV zu vermeiden, kann es auf die Frage der tatsächlichen Besteuerung des Entnahme- bzw. Aufgabegewinns nicht ankommen. Die oben zitierte Entsch. des X. Senats (BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476) steht dieser Auffassung auch nicht im Wege, da dieser Entsch. keine Wiedereinlage des WG in das BV des Stpfl. zugrunde lag; sie setzte sich nur mit der Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage im Rahmen der Entnahme des WG in das PV auseinander.

Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge: Satz 3 regelt den Sachverhalt, dass das WG vor der Einlage aus dem BV des Stpfl. entnommen worden ist und setzt damit die Identität zwischen dem Entnehmenden und Einlegenden voraus. Dies ist bei einem Erbfall (Gesamtrechtsnachfolge) gegeben, nicht aber im Fall der Schenkung (Einzelrechtsnachfolge); im letzteren Fall können dem Beschenkten die Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Schenkers nicht zugerechnet werden (BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287).

C. Bewertung bei Verstrickung (Abs. 1 Nr. 5a)

Schrifttum: BLUMENBERG/LECHNER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Entstrickung und Sitzverlegung bei Kapitalgesellschaften, Neuerungen beim Einlagekonto, Körperschaftsteuerminderung und -erhöhung sowie sonstige Änderungen im Körperschaftsteuerrecht, BB 2006, 25; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DStR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, 18; BRÄHLER/BENSMANN, Die Theorie der finalen Entnahme von 1969 bis 2011 – und noch immer kein Ende in Sicht, DStZ 2011, 702; SCHALL/BARTH, Stirbt Daily Mail langsam?, NZG 2012, 414.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888.

I. Allgemeine Erläuterungen

Regelungsinhalt: Abs. 1 Nr. 5a bestimmt den für ein WG anzusetzenden Wert für den Fall, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands für einen Gewinn aus der Veräußerung dieses WG begründet wird, also ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 vorliegt. Als Wert ist der gemeine Wert des WG anzusetzen.

Rechtsentwicklung: Abs. 1 Nr. 5a wurde durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) mit Wirkung zum 1.1.2006 (§ 52 Abs. 16) eingefügt (geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010). Die Änderung ist ab 14.12.2010 anzuwenden.

Bedeutung: Abs. 1 Nr. 5a bildet den Gegenpol zu der entsprechenden Vorschrift bei der Entstrickung von WG (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2). In beiden Fällen ist die Bewertung jeweils mit dem gemeinen Wert vorzunehmen. Die gesetzliche Festschreibung der Regeln zur Verstrickung (s. § 4 Anm. 321, zur Entstrickung vgl. § 4 Anm. 206 ff.) in § 4 machte es erforderlich, die Bewertung in diesen Situationen zu regeln. Dabei ist der Gesetzgeber von der bei inländ. Einlagatbeständen üblichen Bewertung mit dem Teilwert abgewichen (s. auch Anm. 1233b).

Geltungsbereich: Zum Geltungsbereich von Abs. 1 insgesamt s. Anm. 5; Abs. 1 Nr. 5a ist in diesen Geltungsbereich eingebettet. Wie die Vorschrift über die Bewertung von Einlagen ist Abs. 1 Nr. 5a auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung anzuwenden (s. Anm. 1212), die Begründung zu Abs. 1 Nr. 5 ist auf Fälle der Nr. 5a übertragbar. Abs. 1 Nr. 5a gilt nur in Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2, zu den Einzelheiten s. Anm. 1233a. Abs. 1 Nr. 5a gilt nicht für Fälle des § 4g Abs. 3, dort sind vielmehr Sonderfälle für die Rückführung von WG aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der EU ins Inland geregelt.

II. Tatbestand

Einziges Tatbestandsmerkmal der Vorschrift ist, dass ein Fall des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 vorliegt. Danach muss das Besteuerungsrecht Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet werden. Dieser Vorgang wird idR als Verstrickung bezeichnet. Eine Verstärkung des Besteuerungsrechts, zB durch Überführung eines WG aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in das Stammhaus (vgl. BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888 – Tz. 2.6.2) oder eine Nutzungsüberlassung des WG (glA STADLER/ELSER, BB 2006, 18 [24]) fallen nicht unter § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2. Im Einzelnen hierzu, auch mit Kritik an der Vorschrift, § 4 Anm. 321 f.

Da nach dem Gesetz nur Voraussetzung ist, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet wird, gilt dies uE auch für bislang nicht aktivierte WG (zB selbstgeschaffene immaterielle WG). GlA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 6 Rn. 571.

Fraglich ist, ob die Vorschrift nur für die Aktivseite der Bilanz anzuwenden ist oder ob auch die Verstrickung sog. negativer WG zu einer Anwendung der Vorschrift führen kann. Nach hier vertretener Auffassung (vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 118) sollte nur die Verstrickung von WG der Aktivseite der Bilanz zur Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 und damit zur Anwendung von Abs. 1 Nr. 5a führen. Allerdings ist der Wortlaut der Vorschrift neutral, und die Rspr.

geht offensichtlich davon aus, dass im StRecht der Begriff des WG auch negative WG umfasst (s. nur BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 306 [613]). Auch die FinVerw. scheint von der Anwendbarkeit auch auf negative WG auszugehen (vgl. BMF v. 25.8.2009, BStBl. I 2009, 888 – Tz. 2.4, unter Verweis auf BFH v. 29.7.1992, BStBl. II 1993, 63). Folgt man dieser Auffassung, gilt die Vorschrift uE unabhängig davon, ob die Verbindlichkeit (das negative WG) tatsächlich passiviert war und auch unabhängig davon, ob diesbezüglich im deutschen StRecht ein Ansatzverbot besteht.

III. Bewertung mit dem gemeinen Wert

1233b

Wird das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG begründet, ist dieses gem. Abs. 1 Nr. 5a mit seinem gemeinen Wert zu bewerten. Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, daher kommt die Bestimmung des Begriffs in § 9 Abs. 2 BewG zur Anwendung (vgl. auch Anm. 575). Zum Ansatz kommt bei Verstrickung eines WG also der Einzelveräußerungspreis. Die Bewertung mit dem gemeinen Wert stellt im Verhältnis zu vergleichbaren Situationen einen Systembruch dar. Bei der Verstrickung eines WG durch Überführung aus dem – estl. grds. nicht relevanten – Privatbereich in den betrieblichen Betrieb ist ein WG mit seinem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5), da Wertänderungen im nicht stbaren Bereich von der Besteuerung freigehalten werden sollen (vgl. auch Anm. 1211). Dies gelingt bei einer Bewertung zum gemeinen Wert nicht in gleichem Maß. Der Teilwert eines WG dürfte idR höher sein als der gemeine Wert, da im Teilwert die Synergieeffekte aus der Zugehörigkeit eines WG zu einem Betrieb enthalten sind. Insoweit werden also bei einer Bewertung zum gemeinen Wert sofort stille Reserven im BV gelegt, die der deutschen Besteuerung unterliegen.

Korrespondenz: Der Ansatz des gemeinen Werts bei Verstrickung eines WG ist unabhängig von der Behandlung der geänderten Zuordnung des WG für Zwecke des jeweiligen ausländ. StRechts. Eine Korrespondenz ist weder dem Grunde noch dem Wert nach vorgesehen.

Anschaffungskosten: Der anzusetzende gemeine Wert des verstrickten WG ist für Zwecke der Bewertung in den Steuerbilanzen, die dem Zeitpunkt der Verstrickung nachfolgen, wie AK zu beurteilen. Das Gesetz schreibt dies zwar nicht ausdrücklich vor, es ergibt sich uE allerdings aus dem Sinnzusammenhang der Vorschrift (vgl. auch Anm. 1211 „Weitere Wirkung der Einlage“).

Teilwertabschreibung: Die Bewertung mit dem gemeinen Wert des WG hat im Zeitpunkt der Verstrickung stattzufinden. Bei der Folgebewertung, also der Bewertung dieses WG in den Steuerbilanzen zu Abschlussstichtagen nach dem Verstrickungszeitpunkt, gelten für die Bewertung des WG die allgemeinen Vorschriften, also insbes. § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3. Ist also an einem der folgenden Bilanzstichtage der Teilwert des WG niedriger als der gemeine Wert im Zeitpunkt der Verstrickung, kann grds. eine Abschreibung auf diesen niedrigeren Teilwert möglich oder geboten sein. Aus den vorstehend dargestellten Gründen dürfte dies jedoch zumindest in zeitlicher Nähe zum Verstrickungszeitpunkt eher die Ausnahme sein.

Umsatzsteuer: Der gemeine Wert als Einzelveräußerungspreis beinhaltet grds. auch die USt. Fraglich könnte daher sein, ob bei der Bewertung gem. Abs. 1 Nr. 5a der Wert einschließlich USt anzusetzen sein soll. Diese Frage stellt sich bei allen Unternehmen, die bei Anschaffung eines WG zum Abzug der Vorsteu-

er berechnungsberechtigt sind, denn in diesem Fall gehört die USt nicht zu den Anschaffungskosten (§ 9b Abs. 1). Für eine Bewertung mit dem Bruttobetrag, also einschließlich der USt, spricht, dass Abs. 1 Nr. 5a den anzusetzenden gemeinen Wert nicht als fiktive AK definiert. Faktisch findet bei Verstrickung eines WG auch keine Anschaffung statt. Vielmehr gehört dieses WG denkbare bereits zum BV, wenn auch nicht zu dem in Deutschland stpfl. Insofern ist der Fall auch abzugrenzen von der Einlage, bei der eine Zuführung eines WG in das BV stattfindet. Die Einlage ist aus Sicht eines Betriebs somit einer Anschaffung durchaus vergleichbar, es fehlt idR lediglich an der Rechtsbeziehung zu einem Dritten. Bei der Verstrickung eines WG hingegen gehörte dieses bereits zum Betrieb, es liegt im Zeitpunkt der Verstrickung gerade keine Anschaffung des WG von außen vor. Die Anschaffung hat vielmehr bereits früher, im Zeitpunkt des Erwerbs des WG in den nicht stpfl. Teil des Betriebs stattgefunden. Gegen eine Einbeziehung der USt in den gemeinen Wert, der gem. Abs. 1 Nr. 5a anzusetzen ist, spricht die Systematik der Vorschriften. Bei Einbeziehung der USt würde der Wert des verstrickten WG im Vergleich zu einem angeschafften WG um die USt zu hoch sein und insoweit ggf. bereits Anlass für eine Teilwertabschreibung bieten (wenn der Teilwert nicht aus anderen Gründen höher als der gemeine Wert sein sollte, s.o.). Die Tatsache, dass die Verstrickung eines WG denkbare die Überführung dieses WG aus dem (steuerbefreiten) Ausland in das Inland bzw. den Wechsel des Status einer Betriebstätte von Steuerfreistellung auf Steueranrechnung voraussetzt, spielt bei dieser Betrachtung keine Rolle. Zum einen ist der gemeine Wert in § 9 Abs. 2 BewG gesetzlich definiert, zum anderen unterliegt zumindest die Überführung eines WG aus dem Ausland in das Inland ggf. der EinfuhrUSt oder den Regeln über den innergemeinschaftlichen Erwerb.

Negative Wirtschaftsgüter: Geht man gegen die hier vertretene Auffassung, aber mit Rspr. und FinVerw. davon aus, dass auch negative WG (besser: Schulden) in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen, sind auch diese bei Verstrickung mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Bei Schulden dürfte der gemeine Wert der Wert sein, zu dem eine Übernahme am Markt möglich wäre. In der Regel dürfte dies der Nennwert der Schuld sein. Bei zukünftigen Schulden ist der wahrscheinliche abgezinste Wert anzusetzen. Dies dürfte zB bei der Verstrickung von Pensionsrückstellungen (zB wenn ein ArbN mit Pensionszusage aus einer Freistellungsbetriebstätte dauerhaft in das deutsche Stammhaus versetzt wird) ein Wert sein, der deutlich über dem nach § 6a anzusetzenden Wert liegt. Dieser Wert sollte in Anbetracht der jüngeren Rspr. des BFH zur Bewertung bei Schuldübernahme (BFH v. 12.12.2012 – I R 69/11, DStR 2013, 570; v. 12.12.2012 – 28/11, DStR 2013, 575) auch für die Folgebewertung maßgeblich sein, solange es keine Änderung der gesetzlichen Vorschriften gibt (vgl. aber die vom BRat zur Ergänzung des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes vorgeschlagene Regelung zu übernommenen Verpflichtungen, die nunmehr in seiner Stellungnahme zum AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz – AIFM-StAnpG – v. 22.3.2013, BRDrucks. 95/13, 14, unverändert wieder aufgenommen wurde).

1234 Einstweilen frei.

D. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7)

I. Bedeutung der Bewertungsregeln in Abs. 1 Nr. 6 und 7

1235

Ohne spezielle Vorschrift müssten die Regeln für die Bewertung von WG bei Eröffnung und bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs aus den allgemeinen Bewertungsvorschriften entnommen werden (Begr. z. EStG 1934, RStBl. 1935, 39). Bei Eröffnung eines Betriebs mit WG des PV hält BFH v. 30.6.1960 (IV 150/58 U, BStBl. III 1960, 346) die Einlageregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 nicht für anwendbar, da sie einen bereits bestehenden Betrieb voraussetzten; in der Tat besteht während des Vorgangs der Betriebseröffnung noch kein Betrieb, s. Anm. 1236. Die Einlageregeln wären aber uE in Ausfüllung einer Gesetzeslücke entsprechend anwendbar (für unmittelbare Anwendung StRefKommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Abschn. V Tz. 199, 477; EHMCKE in BLÜMICH, § 4 Rn. 1060). Zumindest dient die Vorschrift der Vermeidung von Zweifeln. Bei entgeltlichem Erwerb einzelner WG wären die Regeln des Abs. 1 Nr. 1 bis 3a anzuwenden, zur Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines ganzen Betriebs s. Anm. 1240. Zu diesen Fällen könnte fraglich sein, ob ein unter den AK liegender Teilwert einzelner WG angesetzt werden muss oder nur angesetzt werden kann. Der Eröffnungsbilanz fehlt die sog. Zweischneidigkeit, die Wirkung der Bewertung gleichzeitig für ein abgelaufenes und ein beginnendes Wj. Es besteht daher ein Anreiz zu Überbewertungen mit der Folge späterer Gewinnminderungen. Dem soll § 6 Abs. 1 Nr. 6 begegnen (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1061 ff.). Auch bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs könnte ein Anreiz zur Überbewertung insbes. kurzfristig abzuschreibender WG des AV oder WG des UV bzw. zur Unterbewertung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten bestehen. Dies soll § 6 Abs. 1 Nr. 7 verhindern, indem vorgeschrieben wird, dass sämtliche WG mit ihrem Teilwert, höchstens jedoch mit ihren AK anzusetzen sind.

II. Bewertung bei Eröffnung eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 6)

1. Grundsatz der Betriebseröffnung

1236

Eröffnung eines Betriebs iSd. Abs. 1 Nr. 6 bedeutet – da die Vorschrift auf die Bewertung von in das BV überführten WG zielt – die Begr. von BV eines bis dahin noch nicht bestehenden Betriebs im Rahmen der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 genannten Einkunftsarten (zust. SÖFFING, FR 1975, 211).

Das „Bestehen“ des Betriebs ist nach stl. Gesichtspunkten zu beurteilen: „Eröffnung“ eines Betriebs ist nicht nur die Neugründung (ggf. nach Aufgabe des bisherigen Betriebs, BFH v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672, vgl. dort zum Unterschied von der bloßen Verlegung des fortbestehenden Betriebs), sondern auch die Wiedereröffnung eines ruhenden Betriebs (sofern keine Betriebsunterbrechung vorlag, H 16 Abs. 2 EStR 2010) und der Übergang von der Liebhaberei oder privaten Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit, auch wenn die Vermögensverwaltung fortan lediglich im Rahmen einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft ausgeübt wird (FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022, nrkr., Az. BFH IV R 11/10; FG Rhld.-Pf. v. 11.4.2005 – 5 K 2844/02, EFG 2005, 1038, NZB verworfen mit Beschl. des BFH v. 3.4.2006 – VIII B 87/05, BFH/NV 2006, 1328). Wird an dem Gewinn aus einem bestehenden Betrieb das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutsch-

land begründet, gilt uE die Spezialvorschrift Abs. 1 Nr. 5a, die Bewertung der WG dieses Betriebs hat mit dem gemeinen Wert zu erfolgen.

Der Übergang zum Vermögensvergleich von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 13a bildet keine Eröffnung eines Betriebs; es ist eine Übergangsbilanz, aber keine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Im Einzelnen dazu vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 50 ff.; R 4.6 EStR 2008 und H 4.6 EStR 2010.

1237 2. Bis dahin noch nicht bestehender Betrieb

Die Errichtung eines Betriebs geschieht nicht in einem Zeitpunkt, sondern bildet einen Vorgang, der mit der Zuführung des ersten WG zum neuen BV beginnt und sich durch Ansammlung von WG fortsetzt (nicht nur durch Überführung aus PV, sondern auch durch Anschaffung und Herstellung mit eingelegten Mitteln), bis die WG die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs bilden und man daher vom Vorhandensein eines Betriebs sprechen kann (über wesentliche Grundlagen eines Betriebs s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 121). Der Vorgang ist abgeschlossen, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs vorhanden sind (BFH v. 10.7.1991 – VIII R 126/86, BStBl. II 1991, 840). § 6 Abs. 1 Nr. 6 betrifft aber jede durch die Errichtung des Betriebs veranlasste Widmung eines WG aus dem PV für die Zwecke des Betriebs, dh. auch im Rahmen der Betriebserrichtung erst vorbereitenden Maßnahmen; mit solchen Maßnahmen beginnt bereits die betriebliche Tätigkeit (zB BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193; v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 [527]; v. 9.2.1983 – I R 29/79, BStBl. II 1983, 451; s. auch § 15 Anm. 190). Wann ein WG zum BV des entstehenden Betriebs zu rechnen ist, richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen; s. § 4 Anm. 34. Insbesondere können WG, die der Stpfl. in Vorbereitung einer werbenden Tätigkeit anschafft oder herstellt, bereits BV bilden; es genügt der Zusammenhang der WG mit einer auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit; nicht erforderlich ist ein Auftreten im Geschäftsverkehr oder gar bei Gewerbetreibenden Eintragung im Handelsregister (s. § 15 Anm. 190), auch nicht die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz (BFH v. 30.9.1960 – VI 137/59 U, BStBl. II 1960, 489). Was der Stpfl. mit Mitteln, die bereits BV bilden, anschafft oder herstellt, ist uE bereits nach den allgemeinen Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zu bewerten, s.u. Zur praktischen Bedeutung der Frage nach Begriff und Zeitpunkt der Betriebseröffnung s. weiter unten über den Fall, dass die AHK höher sind als der Teilwert.

► *Über Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen bei Bebauung und Veräußerung* von bisher privaten Grundstücken vgl. BFH v. 30.11.1977 (I R 115/74, BStBl. II 1978, 193): Maßgebend ist der Beginn der – wenn auch nur vorbereitenden – gewerblichen Tätigkeit.

► *Wiedereröffnung* eines ruhenden Betriebs ist Eröffnung iSd. Abs. 1 Nr. 6, wenn der Stpfl. den Betrieb als aufgegeben iSd. § 16 Abs. 3 behandelt hatte; die WG sind also bei der Wiedereröffnung wie Einlagen zu bewerten (glA FG Stuttg. v. 11.2.1958, EFG 1958, 362, rkr.). Hatte der Stpfl. einen verpachteten Betrieb als fortgeführt behandelt, so ist bei Pachtende keine Eröffnungsbilanz aufzustellen; vielmehr sind die WG mit denjenigen Werten zu bilanzieren, die sich ergeben würden, wenn während der Pachtzeit ein Vermögensvergleich stattgefunden hätte (BFH v. 28.4.1964 – I R 78/63, StRK EStG [bis 1974] § 6 Abs. 1 Nr. 6 R. 10). Ermittelt der Stpfl. den Gewinn während der Pachtzeit nach § 4 Abs. 3 und ab Pachtende durch Vermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5), so gelten die Regeln für den Übergang zum Vermögensvergleich, s. § 4 Anm. 44 ff.

Die Änderung der steuerlichen Beurteilung kann dazu führen, dass eine bisher als privat beurteilte Tätigkeit nunmehr als Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 beurteilt wird, zB sog. Liebhaberei oder private Vermögensverwaltung als Gewerbebetrieb. Auch dann gilt für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz § 6 Abs. 1 Nr. 6 iVm. Nr. 5 (FG München v. 27.1.2010 – 1 K 264/07, EFG 2010, 1022, nrkr., Az. BFH IV R 11/10). Der Urteilsfall betrifft eine vermögensverwaltende GmbH & Co. GbR, die zunächst irrig als gewerblich geprägt angesehen wurde. Nach Änderung der Rspr. von BGH (zB v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, NJW 1999, 3483) und BFH (zB v. 4.2.2009 – II R 41/07, BStBl. II 2009, 600) beantragte die Gesellschaft zunächst die Übergangsregelungen in BMF v. 18.7.2000 (BStBl. I 2000, 1198) und v. 28.8.2001 (BStBl. I 2001, 614) in Anspruch zu nehmen. Später reichte die Gesellschaft dann allerdings StErklärungen ein, aus denen hervorging, dass sie der Billigkeitsregelung in den genannten BMF-Schreiben nicht folgen wollte.

3. Bewertung in der Eröffnungsbilanz

1238

Die Bewertung der anlässlich der Betriebseröffnung aus dem PV in das BV überführten WG erfolgt ebenso wie bei Einlagen; s. dazu Anm. 1215–1231.

► *Teilwert* ist das, was ein Fremder für das WG aufgewendet hätte, wenn er anstelle des Stpfl. den Betrieb eröffnet und geführt hätte; das sind im Zweifel die Beschaffungskosten, dh. idR der gemeine Wert (BFH v. 29.4.1999 – IV R 63/97, BStBl. II 2004, 639; v. 8.10.1987 – IV R 32/85, BFH/NV 1988, 772; v. 7.12.1978 – I R 142/76, BStBl. II 1979, 729). Für die Überführung von WG aus einem schon bestehenden Betrieb in den eröffneten Betrieb gilt § 6 Abs. 1 Nr. 6 nur, wenn die Überführung als Entnahme aus dem einen und als Einlage in den anderen Betrieb zu beurteilen ist; s. dazu Anm. 1232. Fraglich ist allerdings, ob in diesen Fällen nicht § 6 Abs. 5 der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 6 vorgeht. Dies ist uE mit den unter Anm. 1235 aufgeführten Gründen zu bejahen. § 6 Abs. 5 Satz 1 setzt lediglich voraus, dass die Überführung von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. erfolgt und dass die Besteuerung der stillen Reserven sicher gestellt ist.

► *Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher als Teilwert*: Die dem Betrieb zugeführten WG sind mit dem Teilwert zu bewerten; der Verlust wird als privater Vorgang nicht berücksichtigt. Das gilt aber uE nur dann, wenn die Anschaffung oder Herstellung privat veranlasst war. Bei einer bereits durch die Eröffnung des Betriebs veranlassten Anschaffung oder Herstellung werden schon die Mittel für die Anschaffung oder Herstellung zu einem betrieblichen Zweck eingesetzt und daher bereits dem Betrieb zugeführt; die Anschaffung oder Herstellung selbst mit diesen Mitteln bildet dann bereits einen betrieblichen Vorgang, die WG werden nicht aus dem PV zugeführt. Hier fehlt es daher an der gesetzespolitischen Voraussetzung für die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert, nämlich eine Überbewertung zu verhindern. Die WG sind deshalb uE nach den allgemeinen Bewertungsregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 1–3 mit den AHK zu bewerten und ggf. auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben (zB wegen sog. Fehlkalulation).

4. Einzelfragen

1239

Bodenschätze: zur Einlage von Bodenschätzen anlässlich der Eröffnung eines Abbaubetriebs vgl. Anm. 1216.

Verbindlichkeiten s. Anm. 1213.

Rückstellungen sind ggf. bereits in der Eröffnungsbilanz zu bilden.

Berichtigung einer Eröffnungsbilanz s. § 4 Anm. 400.

Umwandlung: Die Umwandlung ist uE keine Eröffnung eines bisher nicht bestehenden Betriebs. Vielmehr wird ein bereits existenter Betrieb in anderer rechtlicher Form weiter geführt. Die Bewertung der WG und Schulden dieses Betriebs ist abschließend im UmwStG geregelt.

III. Bewertung bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs (Abs. 1 Nr. 7)

1240 1. Erwerb eines Betriebs

Der Erwerb eines Betriebs (sog. Asset Deal) setzt voraus, dass der Stpfl. die wesentlichen Grundlagen des Betriebs erwirbt; zu diesem Begriff s. § 15 Anm. 811, § 16 Anm. 106.

Teilbetrieb: Begriff s. § 16 Anm. 140. § 6 Abs. 1 Nr. 7 regelt dem Wortlaut nach nur die Bewertung bei Erwerb eines Betriebs. Fraglich ist, ob die Vorschrift auch bei Erwerb eines Teilbetriebs anwendbar ist. Die Eigenschaft als Teilbetrieb kann dabei entweder beim Erwerber, beim Veräußerer oder sogar bei beiden gegeben sein. Beim Veräußerer werden der Verkauf eines ganzen Betriebs und eines Teilbetriebs stl. gleich behandelt (§§ 14, 16 und 18). Auch in den einschlägigen Vorschriften des UmwStG (§ 20, 24 UmwStG) sowie im USt-Recht (§ 1 Abs. 1a UStG) sind die stl. Behandlung eines ganzen Betriebs und die eines Teilbetriebs gleichgestellt. Für eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf ganze Betriebe fehlt im Gesetzeswortlaut auch das Wort „ganzen“. Es wäre uE daher nicht angebracht, die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 7 auf den Erwerb ganzer Betriebe zu beschränken. Die Vorschrift ist uE auch auf den Erwerb eines Teilbetriebs anzuwenden.

Entgeltlicher Erwerb eines Betriebs liegt vor, wenn ein bereits bestehender (laufender oder stillgelegter) Betrieb gegen Entgelt übernommen wird. Das Entgelt kann in Form von Geld oder Sachgütern gewährt werden, die Geldwert besitzen; auch lediglich durch Übernahme der Verbindlichkeiten (s. Anm. 287 „Schuldübernahme“, BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696). Über Rente als Gegenleistung für den Erwerb des Betriebs s. § 5 Anm. 1306–1330. Erwirbt der Stpfl. den Betrieb gegen Aufgabe von Unterhaltsansprüchen ist deren Wert zu schätzen (s. Anm. 301).

Unentgeltlicher Erwerb s. Abs. 3, Anm. 1330 ff. Im Einzelfall ist krit. zu hinterfragen, ob ein entgeltlicher Erwerb zu einem Kaufpreis von null erfolgt oder tatsächlich Unentgeltlichkeit vorliegt.

1241 2. Bewertung in der Eröffnungsbilanz

Die WG sind mit ihrem individuellen Teilwert, höchstens mit den AK, stets also mit dem niedrigeren der beiden Werte zu bewerten. Die in § 6 Abs. 1 Nr. 7 erwähnten „Herstellungskosten“ können beim „entgeltlichen Erwerb“ eines Betriebs, dh. bei einem Anschaffungsvorgang, uE nicht entstehen. Maßgebend sind der Teilwert und die AK des einzelnen WG. Im Allgemeinen wird ein Gesamtpreis gezahlt. Dann ist dieser auf die einzelnen WG aufzuteilen; s. Anm. 306–307, 858. Aus dem Zweck der Vorschrift, Überbewertungen zu verhindern (s. Anm. 1235), folgt, dass die Teilwerte der WG sich aus der Sicht des Erwerbers, nicht des Veräußerers des Betriebs bestimmen (BFH v. 9.10.1969 – IV 166/64, BStBl. II 1970, 205).

Der Gesamtpreis kann über oder unter der Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzgl. übernommener Schulden, liegen:

Teilwert höher als Anschaffungskosten: Ist die Summe der Teilwerte der einzelnen WG, ggf. abzgl. übernommener Verbindlichkeiten, höher als der Gesamtpreis für den Betrieb (bzw. Teilbetrieb) folgt daraus noch nicht die Minderung der Teilwerte dieser WG (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; Hess. FG v. 8.10.2007 – 4 V 2223/07, nv., juris, rkr.). Es ist vielmehr zunächst zu prüfen, ob dem Betrieb inhärente Risiken mit erworben wurden. Diese könnten ggf. durch eine Rückstellung abgebildet werden. Ist dies nicht der Fall, greift die Bewertungsobergrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 7 – die einzelnen WG sind mit ihren (anteiligen) AK zu aktivieren. Die Minderung der Teilwerte der einzelnen WG ist gleichmäßig im Verhältnis der Teilwerte zum Gesamtpreis vorzunehmen (stRspr., zB BFH v. 9.7.2002 – IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563; v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730), vgl. auch Anm. 306, 307. Zum Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts kann es in dieser Fallkonstellation nicht kommen.

Teilwert niedriger als Anschaffungskosten: Die WG dürfen nur mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden. Jedoch ist im Zweifel anzunehmen, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert (Firmenwert) gezahlt worden ist; dieser ist dann mit dem Differenzbetrag zu aktivieren. Zur Wertermittlung des Geschäftswerts s. Anm. 725. Die Vermutung, dass der Mehrbetrag für einen Geschäftswert gezahlt wurde, ist aber nicht unwiderleglich. Ausnahmsweise kann der Mehrbetrag aus anderen Gründen gezahlt worden sein. Sofern sichergestellt ist, dass über die ermittelten Teilwerte der einzelnen WG sowie ggf. einen Geschäftswert hinaus kein Grund für eine Mehrzahlung ersichtlich ist, kann dieser Mehrbetrag als sofort abzugsfähige BA zu behandeln sein (BFH v. 12.6.1975 – IV R 129/71, BStBl. II 1975, 807). Fraglich ist, ob der BFH diese Aussage heute wiederholen würde angesichts seines Urteils v. 26.4.2006 (I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656; s. unten „Negativer Kaufpreis“).

Ermittlung des Teilwerts: s. Anm. 604–610. Teilwert einzelner WG: Grund und Boden s. Anm. 785, Beteiligungen an KapGes. Anm. 810–813, Forderungen s. Anm. 910 ff., bei Unverzinslichkeit s. Anm. 913, Vorratsvermögen Anm. 1002–1025, Wertpapiere Anm. 1095–1096, Verbindlichkeiten Anm. 1138–1140, Geschäftswert Anm. 726. Über die Vermutung, dass der Teilwert sich im Zweifel mit den AHK eines WG (ggf. abzgl. AfA) deckt, s. Anm. 594–596.

3. Einzelfragen

1242

Auftragsbestand: Fraglich ist die Abgrenzung zwischen einem Auftragsbestand als gesondertes immaterielles WG und dem Firmenwert. Der Auftragsbestand ist dann gesondert in der Bilanz anzusetzen, wenn er gesondert vom Firmenwert greifbar ist und in Erscheinung tritt (BFH v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl. II 1990, 47). Dies ist der Fall, wenn ein Auftrag rechtlich verselbstständigbar ist (BFH v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl. II 1988, 50), es sich also um einzelne, konkrete Aufträge handelt. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um Rahmenverträge handelt (FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, EFG 2003, 1290, rkr.).

Verbindlichkeiten des erworbenen Betriebs sind mit den „Anschaffungskosten“ oder dem Teilwert, und zwar mit dem höheren beider Werte, zu bewerten. Das entspricht dem Zweck der Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 7, eine Überbewertung mit der Folge einer späteren Gewinnminderung zu verhindern (s. Anm. 1235); s. auch Anm. 1213 über Bewertung eingeleger Verbindlichkeiten.

§ 6 Anm. 1242–1248 Abs. 1 Nr. 6 u. 7: Entgeltl. Erwerb des Betriebs

Die „Anschaffungskosten“ der Verbindlichkeiten bestehen beim Erwerb eines Betriebs uE mit dem Betrag, mit dem sie auf den Kaufpreis für den Betrieb angerechnet werden.

Sonderfälle bei Verbindlichkeiten: Verbindlichkeiten, die beim Verkäufer bezüglich ihrer Passivierung Restriktionen unterliegen (zB ungewisse Verbindlichkeiten iSv. § 5 Abs. 2a; Rückstellungen wegen Verletzung fremder immaterieller WG, § 5 Abs. 3; Rückstellungen für Jubiläumswendungen, § 5 Abs. 4; Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a; Rückstellungen iSv. § 5 Abs. 4b; Pensionsrückstellungen, § 6a), sind beim Erwerber des Betriebs gleichwohl mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Rahmen der Kaufpreisfindung beigemessen wurde (BFH v. 16.12.2009 – I R 102/08, BStBl. II 2011, 566; v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635; FG Münster v. 15.6.2011 – 9 K 1292/07 K, EFG 2012, 638; nrkr., Az. BFH I R 69/11; Sächs. FG v. 12.5.2004 – 5 K 1272/99, EFG 2004, 1666, rkr.). Die FinVerw. hat mit BMF-Schreiben v. 24.6.2011 (IV C 6 – S 2137/0-03, BStBl. I 2011, 627) die Auffassung des BFH v. 16.12.2009 (I R 102/08, BStBl. II 2011, 566) übernommen, allerdings mit der Maßgabe, dass in der ersten Folgebilanz die Restriktionen bei der Passivierung wieder anzuwenden seien. In der Folge wären nicht passivierungsfähige Beträge erfolgswirksam aufzulösen. Dieser Auffassung ist der BFH entgegen getreten (BFH v. 14.12.2011 – I R 72/10, BFH/NV 2012, 635 zu Rückstellungen für Jubiläumswendungen und für Beiträge an den PSV sowie v. 12.12.2012 – I R 69/11, BFH/NV 2013, 840 zu Pensionsrückstellungen).

Erwerb eines überschuldeten Betriebs aus betrieblichen Gründen: Der nach Aufdeckung der stillen Reserven und eines Geschäftswerts verbleibende Überschuss der Verbindlichkeiten über die Teilwerte kann ausnahmsweise eine BA bilden.

Negativer Kaufpreis: Erfolgt der Erwerb eines Betriebs gegen Zuzahlung durch den Veräußerer, sind zunächst die Teilwerte der erworbenen WG abzustocken, ggf. bis zum Ansatz null. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob (ungewisse) Verbindlichkeiten aus dem Betrieb noch zu passivieren sind. Nach Ansicht des BFH ist der Erwerbsvorgang allerdings zwingend erfolgsneutral zu behandeln. Dies führt bei einem negativen Kaufpreis – nach Prüfung aller Möglichkeiten anderweitiger Berücksichtigung – zum Ansatz eines passiven Ausgleichspostens (BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl. II 2006, 656).

1243–1248 Einstweilen frei.

[Anschluss S. E 659]

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlagegüter**

Schrifttum zu § 6 Abs. 2: KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; ROSE (Hrsg.), Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, Heidelberg 1997; KOCH/STEINBRÜCK, Subventionsabbau im Konsens, Wiesbaden 2003; BUNDESREGIERUNG, Subventionsbericht 2009; HÖRSTER, Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums – steuerliches Sofortprogramm kommt wie geplant zum 1.1.2010, NWB 2010, 20; KANZLER, Irritationen um das Wahlrecht auf Sofortabschreibung, NWB 2010, 746; KLUBE, Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz und die weiteren steuerpolitischen Aussagen des Koalitionsvertrages, StB 2010, 14; MUJKANOVIC, Geringwertige Wirtschaftsgüter nach HGB und IFRS vor dem Hintergrund des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 und des BilMoG-E, StuB 2008, 25; NACKE, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Unternehmensteuerlich relevante Änderungen des Einkommensteuergesetzes, StuB 2010, 139; ORTMANN-BABEL/BOLIK, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter, StuB 2010, 56; PITZKE/WISSBORN, BMF klärt Zweifelsfragen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 EStG) und zum sog. Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG), NWB 2010, 3259; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 1; SCHNEIDER/RODERBURG, Beratungsrelevante Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, FR 2010, 58.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Überblick zu Abs. 2

1249

Materielle Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2: Die Bewertungsfreiheit gilt nach Abs. 2 Satz 1–3 für

- Zuführungen von BV (s. Anm. 1259), nämlich von
- abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens (s. Anm. 1260–1261),
- die selbständig nutzbar sind (s. Anm. 1264–1274) und
- die einen bestimmten Höchstbetrag nicht übersteigen (s. Anm. 1262).

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist daneben auch die Verwendung oder Nutzung des WG zur Erzielung von Einkünften durch den Stpfl. (§ 7 Abs. 1 Satz 1; Abs. 2 bildet eine Ergänzung des § 7, s. Anm. 1251). Diese Tatbestandsmerkmale müssen gleichzeitig vorliegen. Zum Höchstbetrag nach Verabschiedung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (WaBeG) v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2) s. Anm. 1250.

Buchmäßige Voraussetzungen: Durch das WaBeG hat der Gesetzgeber (ab VZ 2010) die Aufzeichnungspflicht für WG mit AHK von mehr als 150 € wieder eingeführt (s. Anm. 1250). Diese bestanden kurzzeitig mit ab VZ 2008 geltenden Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) (vgl. Abs. 2 Satz 4 und 5 aF) nicht mehr. Es genügte die Erfassung der (Sofort-)Abschreibung nach den allg. Regeln in der Buchführung bzw. bei § 4 Abs. 3 eine gesonderte Aufzeichnung in einem laufenden Verzeichnis.

Rechtsfolgedes Abs. 2: Das WaBeG stellt die alte bis VZ 2007 geltende Rechtslage wieder her und ermöglicht insoweit, das (bis VZ 2007 geltende) Wahlrecht der Sofortabschreibung für WG mit AHK bis 410 € auszuüben. Alternativ kann die Poolabschreibung für WG mit AHK zwischen 150 € und 1 000 € in Anspruch genommen werden. Siehe hierzu Anm. 1250.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 2

Die Bewertungsfreiheit galt ursprünglich für kurzlebige WG bezogen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, wurde dann aber durch Beschränkung auf einen Höchstbetrag der AHK zu einer Bewertungsfreiheit für geringwertige WG. Die letzten bedeutsamen Änderungen ergaben sich durch:

EGAO 1977 v. 14.12.1976 (BGBl. I 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): In Satz 1 wurde das Tatbestandsmerkmal der selbständigen Bewertungsfähigkeit gestrichen. In den eingefügten Sätzen 2 und 3 wurde dem Begriff der selbständigen Nutzungsfähigkeit teilweise ein anderer Inhalt als durch die letzte höchstgerichtliche Auslegung des Begriffs gegeben (s. auch Anm. 1269).

Steuerbereinigungsgesetz 1985 (StBereinG 1985) v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 2 wurden die Sätze 1 und 4 erweitert in Bestätigung der neueren Rspr., nach der die Einlage eines gWG in einen bestehenden oder eröffneten Betrieb seiner Anschaffung oder Herstellung gleichsteht (s. Anm. 1262).

Steuer-Euroglättungsgesetz (StEuglG) v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umrechnung und Glättung (erneut ohne Anhebung!) der Höchstgrenze auf 410 € aus Praktikabilitätsgründen im Rechtsverkehr (lt. Begr. zum Entwurf des StEuglG, BTDrucks. 14/3554).

Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Mit dem UntStRefG 2008 wurde die Höchstgrenze für gWG auf 150 € abgesenkt, wobei dies gleichzeitig mit einer Absetzungspflicht verbunden wurde. Daneben wurden die Sätze 4 und 5 des Abs. 2 aufgehoben. Gleichzeitig wurde die Bildung einer sog. Poolabschreibung für WG mit AHK zwischen 150,01 € und 1000 € nach Abs. 2a idF des UntStRefG 2008 eingeführt. Ferner verblieb Abs. 2 wie bisher bei Überschusseinkünften mit der Maßgabe anwendbar, dass AHK bis zu 410 € sofort als WK abgesetzt werden konnten. Die Gesetzesänderungen trat erstmalig für nach dem 31.12.2007 angeschaffte, hergestellte oder in das BV eingelegte WG in Kraft (§ 52 Abs. 16 Satz 17 idF des UntStRefG 2008). Siehe auch MUJKANOVIC, StuB 2008, 25 ff.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WaBeG) v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Für WG, die nach dem 31.12.2009 (§ 52 Abs. 16 Satz 14 nF) angeschafft, hergestellt oder ins BV eingelegt werden, wurden die Abschreibungsmöglichkeiten (Wiedereinführung der ursprünglichen Wahlrechts, Anhebung der Höchstgrenze) erweitert und weitere Aufzeichnungspflichten (Wiedereinführung der buchmäßigen Voraussetzungen) eingeführt. Es gelten nunmehr folgende Abschreibungswahlrechte (vgl. auch SCHNEIDER/RODERBURG, FR 2010, 58 [66]; PITZKE/WISSBORN, NWB 2010, 3259 [3522 ff.]; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 1 [23]; BMF v. 30.9.2010, DB 2010, 2252):

Für gWG mit Aufwendungen bis 410 € kann eine Sofortabschreibung wie nach der Rechtslage vor der Unternehmenssteuerreform 2008 gewählt werden (Abs. 2 Satz 1). Darüber hinaus sind WG mit AHK von mehr als 410 € WG zu aktivieren und nach § 7 abzuschreiben. Ferner sind gWG mit AHK zwischen 150,01 € und 410,00 € in einem laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen (Abs. 2 Satz 4). Alternativ kann eine Poolabschreibung (Abs. 2a Satz 1; Anm. 1301) für alle WG zwischen 150 € und 1000 € gewählt werden. Aufwendungen für gWG bis 410 € können aber auch aktiviert und nach der gewöhnlichen ND abgeschrieben werden (ebenso ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56; SCHEUNEMANN/

DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 1 [30]; HÖRSTER, NWB 2010, 20; aA KANZLER, NWB 2010, 746 [747]; KLUBE, StB 2010, 14 [17]: WG-bezogenes Wahlrecht zwischen Abs. 2 und Abs. 2a für WG zwischen 150,01 € und 1 000 € und Sofortabschreibung [Pflicht] bis 150 €. Dieses alternative Wahlrecht zur Poolabschreibung ist jedoch für alle in einem Wj. angeschafften, hergestellten oder in das BV eingelegte WG einheitlich auszuüben (sog. *wirtschaftsjahrbezogene Betrachtungsweise*; NACKE, StuB 2010, 139 [143]). Zu den Ausübungsoptionen s. nachfolgende Tabelle:

Überblick über die Entwicklung des Rechts der gWG:

Zeitpunkt der Zuführung in das BV						
vor dem 1.1.2008		nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010		nach dem 31.12.2009		
Aufwendungen (netto)	Bilanzielle Berücksichtigung	Aufzeichnung	Bilanzielle Berücksichtigung	Aufzeichnung	Bilanzielle Berücksichtigung	Aufzeichnung
bis 150 €	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja	Sofortabzug (Pflicht)	Nein	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja
	Sofortabzug (Wahlr)	bis 60 €: Nein ab 60,01 €: Ja			Sofortabzug (Wahlr)	Nein
150,01 € bis 410 €	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja	Sammelposten (Pflicht), Verteilung über fünf Jahre	Ja	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja
	Sofortabzug (Wahlr)				Sammelposten nur für alle WG mit AHK über 150,01 € bis 1 000 €	Sofortabzug (Wahlr)
410,01 € bis 1 000 €	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja	Sammelposten nur für alle WG mit AHK über 150,01 € bis 1 000 €	Ja	Abschreibung über die Nutzungsdauer	Ja
	Sofortabzug (Wahlr)				Sammelposten nur für alle WG mit AHK über 150,01 € bis 1 000 €	Sofortabzug (Wahlr)

Tabelle in Anlehnung an PRITZKE/WISSBORN, NWB 2010, 3259 (3527).

III. Rechtsnatur und Bedeutung des Abs. 2

1251

Rechtsnatur: Abs. 2 beschreibt einen strechtl. zu beachtenden Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6), weil der Gesetzgeber die Erstbewertungsmaßstäbe (AK, HK) durch Abs. 2 unberührt lassen wollte und für „die Absetzung“ nach Abs. 2 den eigenen Ausdruck „Bewertungsfreiheit“ verwendet hat. Er trifft nur zu, wenn man ihn als Sammelbezeichnung für erhöhte Absetzungen (die an die Stelle normaler AfA treten) und Sonderabschreibungen (die zu den normalen AfA hinzutreten) versteht. Dem trägt daneben auch der in praxi gebräuchliche Begriff der Sofortabschreibung Rechnung (vgl. auch BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312; v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638; v. 27.10.2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231). Auch der Wortlaut des Abs. 2 deutet darauf hin, dass es sich hierbei lediglich um eine Abschreibungsnorm handelt („können ... abgesetzt werden“). Infolgedessen wird auch der Zusammenhang zu den Abschreibungsvorschriften des § 7 betont (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1100c). Auch die Rspr. (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; v. 27.10.2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231) erkennt den Sinn und Zweck der Norm darin, eine „Sofortabschreibung“ anstelle der an sich gebotenen Aktivierung und Aufwandsverteilung nach § 7 zu gewähren. Dies führt gleichzeitig zur Frage der Anwendbarkeit der AfA für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Absetzung (§ 7 Abs. 1 Satz 7) auch im AV und damit für gWG (s. Anm. 1256 „Absetzung für Abnutzung“). Wegen des Regelungszusammenhangs zu den Bewertungsvorschriften des § 6 wird Abs. 2 für gWG aber auch als Bewertungswahlrecht aufgefasst (so auch WERNDL in KSM, § 6 Rn. I 3; aA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1100c).

Vereinfachungsvorschrift: Zweck der Vorschrift ist die Vereinfachung der Buchführungs- und Bilanzierungsarbeit (so auch BFH v. 19.1.1984 – IV R 224/80, BStBl. II 1984, 312; v. 27.10.2006 – IV B 8/05 BFH/NV 2007, 231: Vereinfachungs- und keine Subventionsnorm im rechtl. Sinne; ebenso KNOBBEKEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 238) sowie die Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der FinVerw. über Aktivierungspflicht und ND und damit eine Erleichterung für die Stpfl. und die FÄ (Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 38). Sie folgt daneben dem übergeordneten Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit der Rechnungslegung (vgl. MUJKANOVIC, StuB 2008, 25) und ist damit grds. auch handelsrechtl. begründet. Umgekehrt beeinflusst die Regelung auch die Bewertungspraxis und wirkt damit indirekt an der Auslegung der handelsrechtlichen GoB mit (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 591). Diesem Zweck wirkt sowohl das Tatbestandsmerkmal der selbständigen Nutzungsfähigkeit als auch die Höchstgrenze von 410 € nach dem WaBeG (s. Anm. 1262) entgegen. Die neu geschaffene Wahlmöglichkeit zwischen Bewertungsfreiheit und Poolabschreibung wird ferner durch die jeweils unterschiedlichen Höchstgrenzen für Abs. 2 und Abs. 2a und dem Grundsatz der einheitlichen Ausübung unnötig verkompliziert. Siehe Tabelle zur Entwicklung des Rechts der gWG in Anm. 1250 aE.

(Steuervergünstigungs-)Vorschrift mit Investitionsanreiz?: In der Studie KOCH/STEINBRÜCK (Subventionsabbau im Konsens, 2003) wird als Vorschrift mit Steuervergünstigungscharakter Abs. 2 aufgeführt (vgl. lfd. Nr. 45 der Gesamtliste). Als Begr. hierfür kann nur genannt werden, dass die Studie als Referenzsteuersystem den Vermögensvergleich sieht und daher Abs. 2 als Ausnahme wertet. Nach dieser Auffassung führt jede Ausnahme von der allg. Regelung der Abschreibung über die ND nach § 7 dementsprechend zur Steuerminderung

und kann daher idS als Steuervergünstigungsnorm aufgefasst werden (zum Begriff Steuervergünstigung s. auch BUNDESREGIERUNG, Subventionsbericht 2009, 8). Indes stellt sich dies aus Sicht der Einkommensermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung anders dar (vgl. auch WAGNER in ROSE, Standpunkte zur aktuellen Steuerreform, 1997, 49 f.). Demnach gleicht Abs. 2 Belastungsnachteile des Vermögensvergleichs gerade wieder aus, indem er die Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage schon im Zeitpunkt der Auszahlung ermöglicht und damit Zinseffektnachteile durch die ansonsten greifende Abschreibung über die ND kompensiert. Dies ist auch der Grund, weshalb die Vorschrift die Innenfinanzierung stärkt und damit Investitionsanreize liefert. Dieser Effekt stellt aber gerade keine Ausnahme im Hinblick auf den Vermögensvergleich dar, sondern kompensiert vielmehr die Nachteile, die durch den Vermögensvergleich entstehen. Abs. 2 ist daher keine Steuervergünstigung, sondern eine notwendige Regelung, um Mehrbelastungen durch den Vermögensvergleich für den Stpfl. auszugleichen. Sie dient damit unmittelbar auch der Herstellung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Reformüberlegungen: De lege ferenda ist zu überlegen, auf das Erfordernis der selbständigen Nutzungsfähigkeit gänzlich zu verzichten und sogleich eine starke Anhebung der Höchstgrenze für gWG vorzunehmen. Die Schaffung des Wahlrechts zwischen Sofortabschreibung und Poolabschreibung ist zwar zu begrüßen; die unterschiedlichen betragsmäßigen Grenzen für Abs. 2 und 2a sowie die Notwendigkeit zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts sind demgegenüber für eine praktikable Anwendung der Bewertungsvorschriften bei gWG im eigentlichen Sinne hinderlich. Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert, eine grundlegende Reform der Bewertungsvorschriften bei gWG vorzunehmen, damit eine vereinfachte und gerechte Rechtsanwendung gesichert wird (krit. zum derzeitigen Rechtsstand auch KANZLER, NWB 2010, 746 [747]).

IV. Geltungsbereich des Abs. 2

Sachlicher Geltungsbereich: Abs. 2 ist anwendbar bei Gewinn- und Überschusseinkünften:

► *Gewinneinkünfte:* Abs. 2 gilt unmittelbar für Stpfl. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3, § 4 Abs. 1 Satz 8), und zwar auch schon im Rahmen sog. Anlaufkosten, sobald die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Die Anwendung erfolgt hierbei unabhängig von der zugrunde liegenden Gewinnermittlungsart; entsprechend greift Abs. 2 auch bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 3). Ausgenommen hierbei ist die Anwendung des Abs. 2 bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen mit Ausnahme der pauschalieren Sondergewinne nach § 13a Abs. 6 Satz 2 (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 593). Unbeachtlich ist daher, ob und nach welchen Vorschriften Buchführungspflicht (§§ 140, 141 AO) besteht.

► *Überschusseinkünfte:* In § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 wird Bezug genommen auf Abs. 2 Satz 1–3. Dadurch wird erreicht, dass die Aufwendungen für gWG bei allen Überschusseinkünften sofort als WK abgezogen werden können. Zur Behandlung abnutzbarer beweglicher WG bei sonstigen Überschusseinkünften s. § 9 Anm. 621.

► *Ausländische Einkünfte:* Die Nutzung ausländ. WG zur Einkommenserzielung berechtigt auch zur Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit ebenso wie für in-

länd. WG, wenn die Einkunftsermittlung nach deutschen Vorschriften vorzunehmen ist.

► *Vollschätzung von Besteuerungsgrundlagen* wegen Verwerfung der Buchführung (§ 158 AO) oder wegen Nichtabgabe der StErklärung (§ 162 Abs. 2 AO) schließt uE die Bewertungsfreiheit nicht aus, wenn der Nachweis gem. Abs. 2 Satz 4 oder 5 erbracht wird (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1105). Der Unterschied zwischen Sofortabschreibung und der bei der Schätzung zugrunde gelegten normalen AfA ist von den geschätzten Einkünften abzusetzen.

Persönlicher Geltungsbereich: Das Wahlrecht des Abs. 2 ist ohne persönliche Einschränkung anwendbar. Dies gilt daher auch für beschr. Stpfl., soweit die Anschaffung oder Herstellung des gWG mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (§ 50 Abs. 1 Satz 1). Zur Auslegung des wirtschaftlichen Zusammenhangs vgl. LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 50 Rn. 7 und § 50 Anm. 38.

Die **Zurechnung der Absetzungsberechtigung** ist die gleiche wie bei § 7, s. § 7 Anm. 41, 90.

Einstweilen frei.

1253

V. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz

1254

Handelsrechtlich entspricht die stl. Sofortabschreibung von gWG des Anlagevermögens als Vereinfachungsregelung idR dem Grundsatz der Wesentlichkeit und somit den GoB (vgl. MUJKANOVIC, StuB 2008, 25 f. zur alten und neuen Rechtslage; KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 434). Fraglich ist nur, ob die steuerlichen Höchstgrenzen nach Abs. 2 auch in die HBil. zu übernehmen sind oder ob das Handelsrecht von Abs. 2 abweichende Tatbestandsmerkmale für gWG aufstellen darf. Trotz des eigenständigen Regelungscharakters des Handelsbilanzrechts wird dies auch bejaht (vgl. KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 434; MUJKANOVIC, StuB 2008, 25 f.; aA BRÖSEL/OLBRICH in KÜTING/WEBER V. § 253 HGB Rn. 517). Die Übernahme der stl. Regelungen zu den gWG erfolgt hierbei in der praktischen Anwendung und kann als Beispiel für die induktive Entwicklung der handelsrechtlichen GoB betrachtet werden (vgl. auch FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 18). Insoweit dürfen VG von geringem Wert (bis 410 €) handelsrechtlich von vornherein sofort abgeschrieben werden (s. KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 275; ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56 [57]). Die Obergrenze, bis zu der auch darüber hinaus eine handelsrechtliche Sofortabschreibung für zulässig erachtet ist, ist weiterhin nicht exakt definiert. Als mit den GoB vereinbar wird wohl eine Grenze von 1000 € je VG angesehen (vgl. KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 275). Die Übernahme der steuerlichen Sofortabschreibung war bisher ein Anwendungsfall der formellen Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF; s. § 5 Anm. 63), die durch das BilMoG weggefallen ist (ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1157). Nach Einf. des BilMoG ist wegen des unterschiedlichen Inhalts der Sofortabschreibungsmöglichkeiten in Handels- und StBil. ein Auseinanderfallen von Handels- und StBil. denkbar (vgl. FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. VII. § 243 HGB Rn. 112; ebenso ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56 [58]), da eine Bindung der stl. Gewinnermittlung an in der HB getroffene

Wertansätze – bei eigenständigen steuerrechtlichen Wahlrechten – nicht mehr besteht. Es gilt hingegen den stl. Bewertungsvorbehalts für gWG (vgl. Anm. 1251) zu beachten.

1255 2. Verhältnis zu Aufzeichnungsvorschriften (Buchführung, Inventar)

Grundsatz: Abs. 2 lässt die allgemeinen Buchführungspflichten und Inventarisierungsvorschriften wie zB § 240 Abs. 2 HGB, §§ 140 und 141 AO unberührt (R 5.4 Abs. 1 EStR 2008). Im Rahmen dieser Vorschriften hat der Stpfl. ein Verzeichnis der Gegenstände des bewegl. AV (Bestandsverzeichnis, Inventar) zu erstellen. Hierin sind grds. auch alle gWG (mit AHK von mehr als 150 €) aufzunehmen (Abs. 2 Satz 4). Dies gilt sinngemäß für Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (R 4.5 Abs. 3 Satz 4 EStR 2008). Zu den Einzelheiten des Verzeichnisses s. Anm. 1275.

Ausnahme: Von diesem Grundsatz der Inventarisierung können gWG kraft der ausdrücklichen Regelung des Abs. 2 Satz 5 nF ausgenommen werden (s. Anm. 1276). Die bisher geltende Ausnahme (vgl. noch R 5.4. Abs. 3 EStR 2006) für geringstwertige WG (AHK = 60 €) ist ab VZ 2008 entfallen. Als Ausnahme von der Inventarisierung gilt nunmehr einheitlich die Wertgrenze von bis zu 150 € je gWG.

Aufbewahrung in elektronischer Form: Bei dem Verzeichnis nach § 6 Abs. 2 Satz 4 handelt es sich um Unterlagen iSv. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO; diese berechnen nach § 147 Abs. 2 AO zur Aufbewahrung in elektronischer Form.

1256 3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Vorschriften

Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§ 7): Es besteht keine Möglichkeit, zusätzlich zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 eine AfA nach §§ 7 ff. vorzunehmen; es liegt vielmehr ein echtes stl. Wahlrecht vor. Insoweit ist Abs. 2a *lex specialis* zu den allgemeinen Abschreibungsnormen (hM; ua. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 686).

Außensteuergesetz: Nach § 10 Abs. 3 AStG sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. § 6 Abs. 2 ist zu berücksichtigen (auch BMF v. 14.5.2004, BStBl. I Sondernr. 1/2004, 3, Tz. 10.1.1.1).

Bilanzänderung: Bei nachträglich anderer Wahlrechtsausübung des Abs. 2 durch den Stpfl. liegt eine Bilanzänderung iSd. § 4 Abs. 2 Satz 2 vor. Eine Änderung einer fehlerfreien Bilanz aus rein stl. Gründen (Bewertungsfreiheit statt Verteilung oder umgekehrt) ist bei Kaufleuten iSd. HGB grds. zulässig (vgl. IDW RS HFA 6, WPg Supplement 2/2007, 77, Tz. 3.1). Diese Änderung war jedoch vor VZ 2009 wegen § 5 Abs. 1 Satz 2 (formelle Maßgeblichkeit, s. § 5 Anm. 62) handelsrechtl. nachzuvollziehen, damit sie stl. wirksam war. Mit Einf. des BilMoG ist unterdessen die alleinige Änderung der stl. Gewinnermittlung grds. ausreichend (s. Anm. 1254). Hingegen ist stl. eine Bilanzänderung nach Einreichung der Bilanzen/StErklärungen beim FA nur im engen Rahmen von § 4 Abs. 2 Satz 2 möglich (gilt für Kaufleute iSd. HGB und Nichtkaufleute gleichermaßen; s. § 4 Anm. 363).

Bilanzberichtigung: Das zB fälschlicherweise als Umlaufvermögen ausgewiesene gWG, das zum Gebrauch bestimmt ist (obj. Bilanzierungsfehler), berechtigt ebenfalls zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2. Auch nach Wegfall der Maßgeblichkeit ist in solchen Fällen eine gesonderte Beurteilung der Korrekturnotwendigkeiten in Handels- und StBil. erforderlich. Die Berichtigung ist handelsrechtl.

jederzeit möglich, wenn der Fehler bei pflichtgemäßer Sorgfalt vom Kaufmann erkannt worden wäre, sofern der Fehler von ausreichendem Gewicht und solange keine Heilung nach § 254 AktG eingetreten ist (vgl. IDW RS HFA 6, WPg Supplement 2/2007, 77, Tz. 3.2). Die Berichtigung von Bilanzierungsfehlern ist auch stl. zulässig (§ 4 Abs. 2 Satz 1). Verfahrensrechtl. ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu beachten.

Buchführungspflicht bei Sonder-AfA bzw. erhöhter AfA: § 7a Abs. 8 ist nicht auf Abs. 2 anwendbar (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1108 mwN; uE zutreffend: eine Sonder-AfA bzw. erhöhte AfA liegt bei Abs. 2 nicht vor). Allerdings sind die Anforderungen des § 7a Abs. 8 vergleichbar mit denen des Abs. 2 Satz 4 und 5 und daher als Auslegungshilfe hinzuziehen.

Einzelbewertung: Da Abs. 2 nach dem Wortlaut auf ein einzelnes WG Bezug nimmt, ist die Entsch. über das Abschreibungsverfahren gem. der Einzelbewertung für jedes WG individuell möglich (vgl. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1110). Erst durch den Übergang von der Gruppenbewertung zur Einzelbewertung kann das Wahlrecht des Abs. 2 für Neuzugänge ausgeübt werden (vgl. BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549, zu Neuzugängen des Viehanlagevermögens). Beim Übergang kann das Wahlrecht des Abs. 2 auf Teile der Neuzugänge beschr. werden (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549). Daneben ist die jeweilige betragsmäßige Höchstgrenze des Abs. 2 unter Beachtung des Wahlrechts nach Abs. 2a Satz 1 zu beachten (s. Anm. 1250).

Festbewertung: Bei der Anwendung der Festbewertung sowie bei der Gruppenbewertung kann auf darin einbezogene WG keine Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 geltend gemacht werden, da Abs. 2 eine Einzelbewertung voraussetzt (vgl. BFH v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545; s. auch „Einzelbewertung“). Erst bei Übergang zur Einzelbewertung ist dies möglich (uE einschränkend jedoch nur im Jahr der Anschaffung/Herstellung bzw. Einlage; s. auch Einzelbewertung).

Entnahme wegen privater Mitbenutzung (Abs. 1 Nr. 5): Bei WG iSd. Abs. 2, die teilweise privat benutzt werden, kann die Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 voll in Anspruch genommen werden. Gleichzeitig darf der Teil, der dem privaten Nutzungsanteil entspricht, während der Nutzung des gWG den Gewinn jeweils in dem Umfang nicht mindern, der der tatsächlichen Nutzung in jedem Wj. entspricht (vgl. H 6.13 „Private Mitbenutzung“ EStH 2008).

Gruppenbewertung: s. auch „Festbewertung“. Soweit ein Landwirt für Neuzugänge im Viehbestand die Gruppenbewertung wählt, ist diese Bewertungsmethode einheitlich auf alle gleichartigen WG und damit alle Tiere eines Altersklasse anzuwenden (BFH v. 15.2.2001 – IV R 5/99, BStBl. II 2001, 548). Soweit er auf das Vieh eine Gruppenbewertung vorgenommen hat, ist eine Einzelbewertung und damit eine Anwendung des Abs. 2 ausgeschlossen.

Investitionsabzugsbetrag: Bei Anschaffung/Herstellung von WG, die unter Abs. 2 fallen, können die AHK durch Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 2 herabgesetzt werden, um so den Sofortabzug nach Abs. 2 bzw. wahlweise die Poolabschreibung nach Abs. 2a zu erreichen (vgl. § 7g Abs. 2 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2; ebenso R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR 2008; KANZLER, NWB 2010, 746 [750]).

Investitionszulage gem. InvZulG wird für gWG iSd. § 6 Abs. 2 nicht gewährt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010), selbst wenn der Anspruchsberechtigte von der Bewertungsfreiheit keinen Gebrauch gemacht hat (stRspr.: BFH v. 31.7.2008 – III B 73/7, BFH/NV 2008, 1883 mwN; auch BMF v. 20.1.2006, BStBl. I

2006, 119 – Tz. 28–30). Der Gesetzgeber wollte eine Doppelbegünstigung durch die Bewertungsfreiheit und die Gewährung von Investitionszulage vermeiden. Zur Kritik dieser Auffassung und Reformüberlegungen s. auch Anm. 1251. Anzumerken ist, dass der gWG-Begriff im InvZulG inhaltsgleich mit dem Begriff des Abs. 2 ist (ua. BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682; v. 31.7.2008 – III B 73/7, BFH/NV 2008, 1883). Insoweit geben zahlreiche Entscheidungen zur Anwendung des InvZulG Anhaltspunkte für die Auslegung des Begriffs der gWG iSd. Abs. 2 (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 592).

Poolabschreibung nach Abs. 2a modifiziert das als WG-bezogene ausgestaltete Wahlrecht des Abs. 2 für WG mit AHK von 150,01 € bis 1 000 €, indem statt der Wahl zur Sofortabschreibung unter den Voraussetzungen und Höchstgrenzen bis 410 € auch eine Sammelpostenbildung mit Verteilung über fünf Jahre für alle im Wj zugeführten WG mit AHK zwischen 150,01 € bis 1 000 € erfolgen kann (s. auch Anm. 1250 u. 1301).

Teilwertabschreibung: Das Wahlrecht des Abs. 2 durchbricht nur die Bewertungsregeln des § 7, nicht auch diejenigen des § 6 Abs. 1. Eine Teilwertabschreibung auf das einzelne gWG (statt Absetzung nach Abs. 2) ist für angeschaffte bzw. hergestellte WG uE sowohl im Jahr der Anschaffung oder Herstellung als auch – bei Absetzung gem. § 7 – in den folgenden Wj. zulässig (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1108). Nach Einf. eines Wahlrechts zur Sofortabschreibung nach Abs. 2 bestehen ab VZ 2009 somit wieder konkurrierende Abschreibungswahlrechte, deren materielle Voraussetzungen gleichwohl verschieden sind.

Teilwertzuschreibung: Wegen des Wegfalls der formellen Maßgeblichkeit verlangt die Wertaufholungskonzeption des Abs. 1 Satz 4 nunmehr eine Zuschreibungspflicht in der StBil. für alle WG des Anlagevermögens, falls die (teilwertmindernden) Umstände nicht mehr vorliegen. Diese gilt ggf. auch für gWG – bei Verteilung gem. § 7 und sofern zuvor eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde. Der Teilwert des sofort abgeschriebenen WG liegt nicht höher als der Wertansatz bei Inanspruchnahme des Abs. 2. Eine Teilwertzuschreibung wird daher nicht ausgelöst.

Totalgewinnprognose: Bei der Totalgewinnprognose sind aus der Anwendung des Abs. 2 entstehende negative Einkünfte zu berücksichtigen, da Auswirkungen aus Vereinfachungsnormen im Gegensatz zu Subventions- oder Lenkungsnormen zu berücksichtigen sind (stRSpr.: ua. BFH v. 27.10.2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231, mwN).

Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c oder R 6.6 EStR schließt die Anwendung des Abs. 2 nicht aus: Ist von den AHK eines WG ein Betrag von § 6b Abs. 1, 3 oder § 6c abgezogen worden, so gilt der verbleibende Betrag als AHK des WG (vgl. auch § 6b Abs. 6 und R 6.13 Abs. 2 Nr. 1 und 4 EStR 2008); liegt dieser unter 410 €, kann hierfür die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen werden.

Zinsschranke gem. § 4h Abs. 1: Bemessungsgrundlage der abziehbaren Zinsaufwendungen ist der um die Beträge nach Abs. 2 erhöhte Gewinn (§ 4h Abs. 1 Satz 2).

Zuschüsse (private und öffentliche) können gem. R 6.5 Abs. 2 EStR 2008 erfolgsneutral vereinnahmt werden, indem die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den AHK bewertet werden, die der Stpfl. ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufwendet. Demnach gilt der um die Zuschüsse gekürzte Betrag als AHK für das WG (vgl. R 6.13 Abs. 2 Nr. 3 EStR 2008); sofern die übrigen Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen, ist eine Sofortabschrei-

bung zulässig. In dem Fall, dass der Zuschuss nachträglich gewährt wird und dieser gem. R 6.5 Abs. 3 EStR die gebuchten AHK mindert, ist eine Anwendung des Abs. 2 auf den gekürzten Betrag nicht mehr zulässig, da der Höchstbetrag durch die Zuschussgewährung nicht mehr im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage erfüllt wurde, sondern erst nachträglich eingetreten ist (ähnlich KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 594 für WG, die zunächst nach § 7 beschrieben werden und nachträglich die Grenze von 410 € überschreiten).

Einstweilen frei.

1257–1258

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 1)

I. Zuführung von Betriebsvermögen

1259

Zuführung von Betriebsvermögen ist Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 2. Erfasst sind insoweit Sachinvestitionen in das Anlagevermögen. Sowohl die Anschaffung als auch die Herstellung eines WG sind begünstigt. Auch der bloße Ersatz des alten WG durch ein neues WG, dem die gleiche Funktion wie dem alten WG zukommt, stellt insoweit eine Anschaffung dar. Siehe auch Anm. 1274, „Ersatz durch nicht selbständig nutzungsfähige WG“. Zum Begriff der Anschaffung bzw. Herstellung vgl. Anm. 263 und 265.

Nicht unter Abs. 2 fallen Kosten, die nur Erhaltungsaufwand statt Herstellungsaufwand darstellen und deshalb von vornherein nicht zu einem aktivierungsfähigen WG führen (für InvZulG vgl. BFH v. 2.2.1990 – III R 188/85, BFH/NV 1990, 732).

Auch die Einlage ist begünstigt, so dass der als Einlagewert angesetzte Betrag unter den Voraussetzungen des Abs. 2 abgesetzt werden kann. Zum Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 s. Anm. 1208–1232. Dies gilt auch für die Einlage im Rahmen der Eröffnung des Betriebs nach Abs. 1 Nr. 6 (s. Anm. 1235 f.).

Anwendung des Abs. 2 in Sonderfällen der Anschaffung oder Herstellung:

▶ *Anschaffung eines Betriebs oder Teilbetriebs:* Der Kaufpreis ist auf die einzelnen WG aufzuteilen (s. auch Anm. 304–316). Soweit danach die AK eines WG nicht mehr als 410 € ab VZ 2010 betragen, können sie im Jahr der Anschaffung voll abgesetzt werden (s. auch Anm. 1262 über Anschaffung gebrauchter WG sowie zur Anwendung bei der Erstellung von Ergänzungsbilanzen; s. auch BFH v. 17.9.1987 – III R 272/83, BStBl. II 1988, 441).

▶ *Anschaffung eines Mitunternehmeranteils:* Der entgeltliche/teilentgeltliche Erwerb eines MÜ-Anteils stellt die entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum GesVermögen gehörenden WG dar (vgl. WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 461 mwN). Der Kaufpreis ist dementsprechend auf die Anteile des Mitunternehmers an den WG der Mitunternehmerschaft aufzuteilen. Die Höchstgrenze von 410 € (ab VZ 2010) bezieht sich demgegenüber nicht auf den entstandenen Aufwand des Mitunternehmers für den Anteil am einzelnen WG, sondern auf die AHK des gesamten WG (vgl. Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 aE: „für das einzelne WG“). Zusätzlich wird für die Anwendung des Abs. 2 darauf abgestellt, ob das WG bei der PersGes. ein gWG darstellt (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 594 mwN). Daher wird grds. eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise der Höchstgrenze zugrunde gelegt (zur Anwendung des § 6 bei PersG allg. siehe BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910). Aller-

dings ist bei Anwendung des Abs. 2 im Rahmen der Anschaffung eines MU-Anteils auch auf die AHK des Stpfl. und somit des einzelnen Erwerbers für seinen Anteil am WG und somit nicht auf die der PersGes. per se abzustellen. Dies entspricht einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise der Höchstgrenze, die ggf. über eine Ergänzungsbilanz herzustellen ist (vgl. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Rn. 25). Der Erwerber des Mitunternehmeranteils kann daher die Bewertungsfreiheit bei dem Anteil an dem WG nur dann in Anspruch nehmen, wenn das ganze WG bei Anschaffung/Herstellung durch die Gesellschaft geringwertiges WG war und wenn der nachträgliche Aufwand des Erwerbers nicht über seinen Gesellschafteranteil entsprechenden Teilbetrag von 410 € hinausgeht (s. auch WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 468).

► *Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten:* Die Anwendbarkeit des Abs. 2 ist auch in Verschmelzungs-/Abspaltungsfällen in Bezug auf Teilbetriebe nach § 15 UmwStG oder in Einbringungsfällen gem. §§ 20 Abs. 2, 24 Abs. 2 UmwStG denkbar, wobei wie folgt zu unterscheiden ist:

▷ § 15 UmwStG: Bei der Teilübertragung nach § 15 UmwStG greift ebenfalls § 12 Abs. 1 und 3 UmwStG ein (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Der beim übertragenden Rechtsträger noch vorhandene Buchwert der gWG – bei Verteilung über § 7 – ist daher ebenfalls aufzuspalten und fortzuführen (ebenso für den Sammelposten vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 607 aE).

▷ §§ 20 ff. UmwStG: Obwohl § 20 Abs. 3 UmwStG den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen ansetzt, für den Einbringenden stets als Veräußerung wertet, liegt jedoch gem. § 23 Abs. 4 Halbs. 1 UmwStG nur dann eine Anschaffung bei der übernehmenden Gesellschaft vor, wenn die übernehmende Gesellschaft das Vermögen im Wege der Rechtsnachfolge erwirbt und das Vermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt (aA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 594: Anwendung des Abs. 2 bei Einbringung oberhalb des Buchwerts). Soweit eine der Voraussetzungen nicht vorliegt, werden die bisherigen Werte nach Abs. 2 unverändert fortgeführt und, soweit eine teilweise Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt, wird der aufgestockte Betrag über die Rest-Nutzungsdauer abgeschrieben (§ 23 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG iVm. § 7 Abs. 1 EStG); dies muss uE auch dann gelten, wenn der Aufstockungsbetrag auf solche WG entfällt, die nach Abs. 2 bereits vollständig abgeschrieben wurden. Als Abschreibungsmethode kommen sowohl die lineare als auch die degressive Methode in Betracht (§ 7 Abs. 2 und 3).

▷ § 24 UmwStG: Es gelten wegen § 24 Abs. 4 UmwStG die zuvor genannten Ausführungen zur Einbringung nach § 20 UmwStG.

► *Anschaffung durch mehrere Erwerber:* Eine Erwerbbergemeinschaft eines einzigen WG (zB eine Mitunternehmerschaft, Ehegattengemeinschaft) kann die Bewertungsfreiheit für ihre Anteile an den AK des WG nur dann in Anspruch nehmen, wenn der Aufwand für die Anschaffung des Anteils am WG nicht mehr als seinem Gesellschafteranteil entsprechenden Teilbetrag von 410 € (ab VZ 2010) beträgt und es sich bei Anschaffung/Herstellung um gWG iSd. Abs. 2 handelt. Siehe „Anschaffung eines Mitunternehmeranteils“.

► *Mehrere Wirtschaftsgüter:* Zur Anwendung des Abs. 2, wenn mehrere WG ein „einheitliches Ganzes“ bilden und daher einzeln nicht selbständig nutzungsfähig und somit auch einzeln nicht nach Abs. 2 begünstigt sind, s. Anm. 1268, 1273.

► *Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung* ist ebenfalls vom Anwendungsbereich des

Abs. 2 erfasst (vgl. auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1113). Umgekehrt berechtigt aber die Überführung eines WG vom Umlaufvermögen zum Anlagevermögen außerhalb des Anschaffungs- bzw. Einlagejahres nicht zur Anwendung des Abs. 2 (s. Anm. 1278).

► *Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 bzw. Übertragung/Überführung von Einzel-WG nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten* fallen nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 2, da kein Anschaffungsvorgang als materielle Voraussetzung des Abs. 2 vorliegt (vgl. auch KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 594).

► *Übertragung eines Einzel-WG im Wege des Tausches nach Abs. 6 Satz 1* ist ebenfalls als Anschaffungsvorgang zu betrachten und berechtigt daher ggf. zur Anwendung des Abs. 2.

► *Unentgeltlicher Übergang* eines WG aus dem BV eines Dritten unmittelbar in das BV des Stpfl. aus betrieblichem Anlass führt dazu, dass der Stpfl. das WG mit dem gemeinen Wert als AK (Abs. 4) bewerten muss (s. Anm. 1434); zum Übergang aus privatem Anlass (Schenkung) s. Anm. 1434 „Übertragung in das BV einer anderen natürlichen Person“; s. auch Anm. 1262 „Einlage aus dem Privatvermögen“.

II. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

1. Einzelne Tatbestandsmerkmale

1260

Ein Wirtschaftsgut: Es muss ein (einzelnes) WG zu bewerten sein. Unselbständige Teile eines WG sind keine WG (s. hierzu auch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 239 mit Beisp.). Zu mehreren WG, die „ein einheitliches Ganzes“ bilden, so dass Abs. 2 nicht auf das einzelne WG, wohl aber (begrenzt durch den Höchstbetrag) uU auf die Einheit der mehreren WG anzuwenden ist, s. auch BFH v. 7.2.1985 – IV R 183/82, BFH/NV 1986, 592). Vgl. hierzu auch Anm. 226 „Wirtschaftsgüter“.

Anmerkung: Das Prinzip der Bewertungs- und Abschreibungseinheit beugt Missbrauch durch bloße Zerlegung einer Einheit bei der Inanspruchnahme des Abs. 2 vor (so auch WERNDL in KSM, § 6 Rn. I 30). Zubehörteile sind demnach unselbständige Teile des übergreifenden Ganzen und somit nicht selbständig (so auch BFH v. 8.6.1961 – IV 237/57, StRK EStG [bis 1974] § 7 R 77). Zur Selbständigkeit s. auch Anm. 1265.

„Bewegliche“ Wirtschaftsgüter: Es muss sich dabei grds. um materielle WG handeln und somit um körperliche Gegenstände. Danach trifft dies im Allgemeinen zu auf Sachen, Tiere, Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen (auch als wesentliche Bestandteile eines Grundstücks, s. auch R 7.1 Abs. 3 EStR 2008). Nach WERNDL in KSM, § 6 Rn. I 40, bestimmt sich der Begriff nach strechtl. Gesichtspunkten. Zum Begriff „Beweglichkeit“ s. auch R 7.1 Abs. 2–4 EStR 2008 und § 7 Anm. 315–350.

Negativ sind hiervon immaterielle WG abzugrenzen, die nicht als beweglich gelten, da hier der geistige und schöpferische Gehalt derart im Vordergrund steht, dass ein fiktiver Erwerber in erster Linie hierfür ein Entgelt zahlen würde (H 7.1 „Bewegliche WG“ EStH 2008; zur Abgrenzung von immateriellen WG s. BFH v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl. II 1979, 634; v. 3.7.1987 – III R 147/86, BStBl. II 1987, 787; v. 28.7.1994 – III R 47/92, BStBl. II 1994, 873, für Anwendungs- und Systemsoftware; BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II. 2009, 494 für Datensätze ohne Befehlsstrukturen; s. auch HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 451 mwN). Daneben wird auch danach unterschieden, ob der Verkörperung eine eigenständige Bedeutung zukommt (dann bewegliche WG) oder ob

sie lediglich als „Träger“ den immateriellen Gehalt festhalten soll (BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II. 2009, 494; v. 18.5.2011 – X R 26/09, BFH/NV 2011, 1755). Ausnahme: Trivialissoftware und sonstige Computerprogramme (AHK bis 410 €) werden nicht als immaterielles WG, sondern als bewegliches WG qualifiziert und berechtigt daher grds. zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 (R 5.5 Abs. 1 EStR 2008; auch ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56 [57]); diese liegt (pauschal) vor, wenn die AHK für das Computerprogramm unter 410 € (ab VZ 2010) liegen; s. auch BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527. Außerhalb der Fiktion in R 5.5 Abs. 1 EStR (ab 410,01 €) erfüllen Computerprogramme nicht das Tatbestandsmerkmal der Beweglichkeit. Insoweit kommt eine Anwendung der Abs. 2 und 2a nicht in Betracht.

„Abnutzbare“ Wirtschaftsgüter: Siehe zum Begriff allg. Anm. 258, § 5 Anm. 379–382. Zur Abnutzbarkeit s. auch H 7.1 „wirtschaftliche und technische Abnutzung“ EStH 2008 und R 7.1 Abs. 1 EStR 2008.

Wirtschaftsgüter des „Anlagevermögens“: Abs. 2 gilt nur für WG des Anlagevermögens; s. zum Begriff allg. Anm. 253 und zur Abgrenzung vom Umlaufvermögen Anm. 255 f. Dies gilt nicht, wenn WG in einem solchen Umfang angeschafft werden, dass sie voraussichtlich nicht in Benutzung genommen, sondern wieder veräußert werden sollen, also zum Umlaufvermögen gehören (sog. Vorratsanschaffung; glA FG Münster v. 21.11.1978 – IX 4554/77 F, EFG 1979, 170, verfahrensrechtl. aufgehoben). Gewinnen diese WG später den Charakter als Anlagevermögen, so kann die Bewertungsfreiheit nicht mehr in Anspruch genommen werden, da sie nur für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung gilt. Umgekehrt liegt – sofern man der FinVerw. folgt – ein Missbrauch nicht vor, wenn die im betriebsnotwendigen Umfang beschafften Anlagegüter zunächst als Vorrat auf Lager genommen werden (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 26.10.1979, StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 27).

Stellungnahme: WG, die nicht wieder zur Veräußerung bestimmt sind, können nicht willkürlich als Umlaufvermögen behandelt werden, wenn sie von vornherein dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen. Diese Zweckwidmung allein ist entscheidend, nicht der Zeitpunkt der Benutzung. Empfehlenswert ist daher die Dokumentation der konkreten Absicht/Verwendung, damit die Verwendungsabsicht objektiv nachvollziehbar ist (vgl. Anm. 253 „Bestimmt“).

„Gebrauchsgüter“: Abs. 2 greift generell nur bei Gebrauchs- und *nicht* bei Verbrauchs- oder Veräußerungsgütern (so auch Anm. 253 „Dem Geschäftsbetrieb zu dienen“). Die vordergründige Bestimmung des WG muss in der betrieblichen Nutzung stehen. Deshalb sind auch ein (Waren-)Musterbuch als WG des Anlagevermögens und Werbekataloge als WG des Umlaufvermögens auszuweisen (BFH v. 25.11.1965 – IV 299/63 U, BStBl. III 1966, 86). Dieses Kriterium ist aber bei § 9 Abs. 1 Nr. 7 unmaßgeblich (s. auch BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527). Unschädlich ist, dass im Rahmen der Einkünfte aus LuF das zu bewertende Zuchtvieh einer doppelten Zweckbestimmung dient (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549). Auch ist unschädlich, dass die WG Dritten zur Ansicht übergeben werden (BFH v. 25.11.1965 – IV 299/63 U, BStBl. III 1966, 86). Zum Problem, dass ein WG nur zur Durchführung eines Auftrags angeschafft wurde und deswegen zum Umlaufvermögen gehört, s. BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115.

1261 2. Für die Bewertungsfreiheit unschädliche oder unerhebliche Merkmale

Gebrauchte Wirtschaftsgüter: Die Bewertungsfreiheit gilt auch für in gebrauchtem Zustand erworbene WG, da Abs. 2 kein neues WG verlangt (s. ua.

HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 690). Ebenso ist Abs. 2 anwendbar, wenn der Ausschneidende geringwertige WG zu einem über ihrem Buchwert liegenden Wert in Anrechnung auf sein Abfindungsentgelt erhält und mit diesem höheren Buchwert in einen (von ihm allein oder zusammen mit anderen betriebenen) Gewerbebetrieb überführt; s. zur Anwendung des Abs. 2 beim Tausch auch Anm. 1259.

Das gesamte Aktivvermögen des Steuerpflichtigen dürfen die gWG bilden, ohne dass dies etwa der Anwendbarkeit des Abs. 2 entgegensteht (BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246); s. auch „Zahl der WG“.

Nutzung durch den Steuerpflichtigen im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage ist nicht Voraussetzung der Bewertungsfreiheit. Abs. 2 verlangt nicht, dass das WG daneben im Jahr seiner Anschaffung oder Herstellung durch den Stpfl. selbst in Benutzung genommen wird (s. § 7 Anm. 41, 123). Der Stpfl. kann das WG zB aus betrieblichen Gründen einem Dritten zur Nutzung überlassen (BFH v. 14.1.1958 – I 185/57 U, BStBl. III 1958, 75, betr. Überlassung von Inventar durch eine Brauerei an ihre Bierabnehmer; weiteres Beispiel: leihweise Überlassung von Ruhebänken, die mit der Firma des Stpfl. gekennzeichnet sind, an eine Gemeinde, glA FG Nds. v. 5.5.1983 – VI 276/81, EFG 1984, 20, rkr.). Private Mitbenutzung ist ebenfalls unschädlich (H 6.13 „private Mitbenutzung“ EStH 2008). Hiervon abzugrenzen ist die Nutzung per se; der Abschreibungszeitraum umfasst den Beginn und das Ende jeder betrieblichen Nutzung, so dass für Abs. 2 eine (betriebliche) Nutzung des WG notwendig ist; durch wen bzw. mit was die Nutzung erfolgt, ist hierbei irrelevant.

Vermietung der WG ist unbedeutend im Rahmen des Abs. 2; jede Nutzung, sofern diese der Einkommenserzielung dient, ist erlaubt (BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246).

Zahl der Wirtschaftsgüter: Die Bewertungsfreiheit findet uE unabhängig davon Anwendung, wie viele WG der Stpfl. in einem Wj. anschafft oder herstellt. Unschädlich ist daher auch die Zahl der WG, für die Abs. 2 in Anspruch genommen wird (aA FinMin. Schl.-Holst. v. 13.3.1975, FR 1975, 218; ЕНМСКЕ in БЛУМИЧ, § 6 Rn. 1137); s. auch „Das gesamte Aktivvermögen des Stpfl.“.

III. Höchstgrenze der Bewertungsfreiheit

1262

Definition des Höchstbetrags: Der Höchstbetrag zur Anwendung des Wahlrechts des Abs. 2 beläuft sich ab VZ 2010 wieder auf 410 € und bezieht sich auf die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1) oder den nach Abs. 1 Nr. 5 oder 6 anzusetzenden Wert (Einlagewert). Maßgebend sind daher die Netto-AHK ohne Einbeziehung der USt. Bei bestimmten Berufsgruppen und Branchen (zB Ärzte, Banken, Versicherungen) ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach § 15 Abs. 1 UStG erhöht sich somit der abziehbare Aufwand auf 487,90 € (410 € zzgl. 77,90 € [19 % USt.] – USt. von 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG unterstellt). Bei Überschreiten der Grenze entfällt die Bewertungsfreiheit. Vgl. auch „Darin enthaltener Vorsteuerbetrag“.

Für die Höchstgrenze ist bei mehreren nicht selbständig nutzungsfähigen WG maßgebend, wie hoch der Anschaffungspreis aller in einem Wj. insgesamt angeschafften WG ist (BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155; v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Bei sog. Mehrkomponentengeschäften (zB Erwerb von Mobilfunkgeräten bei gleichzeitigem Abschluss eines langfristigen Telefonvertrages) kommt es auf die Aufteilung des Gesamtent-

gelts des Geschäfts in Mobilfunkgerät und Dienstleistung an. Nach BMF v. 20.6.2005 (BStBl. I 2005, 801 – Rn. 11) werden die AK für das Mobilfunkgerät aus der Summe von Barpreis und Preisvorteil bestimmt.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten (abzüglich Vorsteuer):

► *Begriff der Anschaffungskosten und Herstellungskosten:* Zum Begriff der AK und zu den HK s. § 255 Abs. 2 und 3 HGB und Anm. 271–303, 459–467.

► *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten,* zB bei Erhöhungen oder Minderungen der AHK in folgenden Wj., berühren die ursprüngliche (Nicht-)Anwendung des Abs. 2 nicht (so auch R 6.13 Abs. 4 EStR 2008; WERNDL in KSM, § 6 Rn. I 70). Die nachträglichen AHK stellen außerhalb des Jahres der Anschaffung, Herstellung oder Einlage laufende BA dar. Derartige Ereignisse wirken nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Einlage zurück.

► *Darin enthaltener Vorsteuerbetrag:* USt., die dem Stpfl. im Rahmen der AHK belastet worden ist (sog. Vorsteuer), rechnet nicht zu den AHK iSd. Abs. 2, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. die VorSt. ustrechtl. abziehen kann (Abs. 2 Satz 1; R 9b Abs. 2 EStR 2008; BFH v. 1.12.1970 – VI R 47/70, BStBl. II 1971, 318). Andernfalls wäre die Höchstgrenze nach Abs. 2 bei im Übrigen gleichem Preis für den einzelnen Stpfl. unterschiedlich hoch, je nachdem, ob er die VorSt. absetzen kann oder nicht. Der Gesetzgeber hielt diese Unterschiedlichkeit bei der Anwendung des Abs. 2 für nicht gerechtfertigt und stellte beide Fälle durch Herausnahme der VorSt. aus der Bemessungsgrundlage gleich.

Beispiel: Ein Arzt erwirbt ein WG mit AK von 410 € zzgl. Nicht abziehbarer VorSt. 77,90 € (19 %) = 487,90 €. Abs. 2 ist auf den Betrag von 487,90 € anwendbar.

► *Teile eines Wirtschaftsguts:* Die Höchstgrenze bezieht sich auf die gesamten AHK aller Teile, aus denen sich das einzelne WG zusammenfügt (KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 600). Seine Teile dürfen daher nicht willkürlich als einzelne WG behandelt werden. Das gilt auch dann, wenn die Teile in verschiedenen Wj. angeschafft oder hergestellt und getrennt berechnet und geliefert werden; ferner auch dann, wenn nach dem Wj. der Anschaffung oder Herstellung weitere Teile, insbes. Ergänzungen, angeschafft oder hergestellt werden. Die zeitliche Trennung macht die Teile nicht zu (selbständigen) WG.

► *Einlage aus dem Privatvermögen:* Die Einlage jeglicher abnutzbarer WG aus dem privaten Vermögensbereich in ein BV erfolgt nach Abs. 1 Nr. 5 grds. mit dem Teilwert, wobei zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage dann der Restbuchwert an die Stelle des Teilwerts (§ 7 Abs. 1 Satz 5) tritt, wenn außerhalb des betrieblichen Bereichs bei diesem WG mit stl. Wirkung Abschreibungen erfolgt sind. Hierdurch wird die Schaffung neuen AfA-Volumens durch die Einlage solcher WG verhindert, die zuvor aufgrund einer Nutzung zur Erzielung von Überschusseinkünften im PV bereits voll abgeschrieben worden sind. Soweit bei diesem WG keine Abschreibungen mit stl. Wirkung vorgenommen wurden, bemisst sich der Teilwert als Einlagewert nach den AHK abzgl. der AfA nach § 7, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des WG und der Einlage entfallen, unabhängig davon, ob das WG vor der Einlage zur Einkunftserzielung genutzt worden ist (s. auch BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204). Dies betrifft insbes. auf WG iSd. Abs. 2 zu.

Beispiel 1: Der Stpfl. legt einen PC (AK von rd. 660 € (netto), den er vor weniger als drei Jahren angeschafft hat und von dessen AK er keine AfA vorgenommen hat (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2), in seinen Betrieb ein. Beträgt der Teilwert weniger als 410 € (netto), so gilt Folgendes: Der Teilwert gilt als Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5, wobei dieser auch an die Stelle der AHK zur Anwendung des Abs. 2 tritt. Jedoch gelten die um die

fiktiven AfA verminderten AHK (sog. fortgeführte AHK) als maximaler Teilwert bzw. Einlagewert (Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 iVm. Satz 2). Insofern stimmen Einlagewert und AfA-BMG überein. Bei einer Einlage innerhalb von zwei Jahren nach Erwerb bemisst sich folglich der Einlagewert (TW) und damit die AfA-Bemessungsgrundlage iHv. 220 € (= 660 € ./.. AfA iHv. 2x 220 €). Daher kann der Stpfl. diesen als Einlagewert mangels Überschreiten der Höchstgrenze des Abs. 2 im Jahr der Einlage voll abschreiben. Vgl. im Einzelnen BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 – Tz. 1; R 6.12 Abs. 1 EStR 2008.

Abwandlung: Dies gilt nicht, wenn er die Einlage nach mehr als drei Jahren seit der Anschaffung des WG tätigt. In diesem Fall ist nur der Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 maßgebend, der gleichzeitig an die Stelle der AHK gem. Abs. 2 tritt und somit mit der AfA-BMG übereinstimmt. Soweit dieser weniger als 410 € beträgt, kann die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen werden.

Beispiel 2: Der Stpfl. legt einen PC (AK von rd. 390 € (netto), den er vor weniger als drei Jahren im Zusammenhang mit seiner damaligen Tätigkeit als Steuerberater erworben hat und dessen Kosten er gem. § 6 Abs. 2 im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als WK nach §§ 9, 19 abgezogen hat, im Rahmen seiner neuen selbständigen Tätigkeit ein. Der Teilwert beträgt im Zeitpunkt der Einlage noch 150 €, so dass nunmehr Folgendes gilt:

Der Teilwert gilt wiederum als Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5, wobei dieser auch an die Stelle der AHK zur Anwendung des Abs. 2 tritt. Da aber das WG nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 in ein BV eingelegt wird, gelten die um die fiktiven AfA verminderten AHK (sog. fortgeführte AHK) als maximaler Teilwert bzw. Einlagewert (Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 iVm. Satz 2). Wegen der Spezialvorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 stimmen Einlagewert und AfA-BMG auch hier überein. Einlagewert und AfA-BMG bemessen sich nach dem um die bereits in Anspruch genommene Bewertungsfreiheit geminderten AHK (vgl. BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 – Tz. 2 und 6) und betragen 0 € (AHK abzgl. Abschreibung nach Abs. 2) aufgrund der früheren Anwendung des Abs. 2 (auch KULOSA in SCHMIDT XXX. § 7 Rn. 80).

Abwandlung: Sofern die Einlage außerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des WG erfolgt, sind Einlagewert und AfA-Bemessungsgrundlage nicht mehr identisch, da zwar die Einlage zum Teilwert nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 erfolgt, welcher auch als AHK iSd. Abs. 2 gilt. Die AfA-BMG ist aber in Höhe des um die bereits in Anspruch genommenen Abschreibungen und Bewertungsfreiheiten geminderten Einlagewerts zu bemessen (§ 7 Abs. 1 Satz 5) und beträgt somit 0 € (vgl. Abs. 1 Nr. 5; BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 – Tz. 3 Fallgruppe 1). Ein insoweit vergleichbarer Fall liegt vor, soweit der Stpfl. nicht den Nachweis erbringen kann, dass die Nutzungsdauer des Einlagegegenstands im Zeitpunkt der Umwidmung noch nicht abgelaufen ist. In diesem Fall können keine Abschreibungen für den Einlagegegenstand geltend gemacht werden (vgl. FG München v. 29.3.2011 – 13 K 2013/09, juris, rkr.).

Einstweilen frei.

1263

IV. Selbständige Nutzungsfähigkeit

1. Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit

1264

Bedeutung: Das Verlangen nach selbständiger Nutzungsfähigkeit als zusätzliches Tatbestandsmerkmal geht auf RFH v. 28.7.1943 (RStBl. 1943, 743) zurück. Dieses soll verhindern, dass die Bewertungsfreiheit lediglich für selbständig bewertbare Teile von WG in Anspruch genommen werden konnte. Den Stpfl. soll keine Möglichkeit zur vermeintlich willkürlichen Zerlegung (sog. Atomisierung) wirtschaftlicher Einheiten in für sich allein nicht nutzbare Teile von WG gegeben werden (BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383).

1265 **2. Begriffsmerkmale**

Funktionale Nutzungsfähigkeit: Sprachlich genauer ist der Ausdruck „Nutzbarkeit“ statt „Nutzungsfähigkeit“; jedoch verwenden wir Letzteren, da gebräuchlicher und durch die Gesetzesfassung vorgegeben (für Nutzbarkeit neuerdings auch BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369). Nutzungsfähigkeit einer Sache nach Sinn und Zweck von Abs. 2 setzt grds. die Möglichkeit zum Gebrauch, nicht aber zum Verbrauch oder zur Veräußerung voraus. Allerdings steht dem uE die latente Absicht zum Verkauf nach Verbrauch des Nutzungspotentials des WG nicht entgegen. Dies folgt aus der erforderlichen Abgrenzung von WG des AV und UV, wobei Letztere gerade nicht von Abs. 2 erfasst sind (s. Anm. 253). Abzugrenzensind jedoch solche WG, die noch nicht betriebsbereit bzw. fertig gestellt (s. Anm. 263, 266) sind, so dass eine „Nutzungsfähigkeit“ zu verneinen ist. Nutzungsfähigkeit kann daher dann zu bejahen sein, wenn der Anschaffungs-/Herstellungsvorgang des WG abgeschlossen ist und damit das WG seiner bestimmungsgemäßen Nutzung zugeführt werden kann (zur Umschreibung von Anschaffungs-/Herstellungsvorgang vgl. KÜTING/PFITZER/WEBER V. § 255 HGB Rn. 12 f.).

Beispiele: Ersatzteile oder PC-Peripheriegeräte sind nutzungsfähig, wobei Letztere bereits durch Anschluss an das Stromnetz oder den Computer ihre Zwecke erfüllen können, für die sie bestimmt sind. In diesem Sinne beschr. sich die Nutzungsfähigkeit auf die bloße Funktionstüchtigkeit. Die tatsächliche Nutzung/Verwendung des zu bewertenden WG wird zwar selbst nicht vorausgesetzt, jedoch ist diese wiederum ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Abs. 2, um die Bewertungsfreiheit in Anspruch zu nehmen (s. Anm. 1249).

„Selbständige“ Nutzungsfähigkeit: Das Tatbestandsmerkmal der „Selbständigkeit“ engt den Begriff der Nutzungsfähigkeit weiter ein, so dass beide Tatbestandsmerkmale zu einem (einheitlichen) unbestimmten Rechtsbegriff (so auch schon BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77) werden. Dieser Begriff lässt keine für den Einzelfall klaren und eindeutigen Abgrenzungen zu und gibt daher Anlass zur Kritik (BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383; s. auch Anm. 1251 aE und 1260). Die Auslegung wird hierbei durch die gesetzliche Negativabgrenzung des Abs. 2 Satz 2 vorgenommen, welche abschließend ist und einen (typisierten) schädlichen Nutzungszusammenhang definiert (s. Anm. 1268).

Maßgebend sind danach die Fragen, ob das WG nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung auf ein Zusammenwirken mit anderen WG angelegt ist und ob es die eigene Nutzungsfähigkeit im funktionalen Sinne verliert, wenn es von den anderen WG getrennt wird (stRspr.: BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353; v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241; v. 10.3.2004 – VI R 19/02, BFH/NV 2004, 1386; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958). Die Zweckbestimmung beurteilt sich hierbei allein nach der konkreten betrieblichen Verwendung durch den Stpfl. (BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; auch BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369). Die Verkehrsauffassung hierbei ist unbedeutend (s. Anm. 1266).

1266 **3. Nicht ausschlaggebende Umstände**

Der selbständigen Nutzungsfähigkeit stehen zB die folgenden Merkmale nicht entgegen:

- *Dauer der Nutzung/Nutzungsfähigkeit:* Wenngleich es sich bei gWG meistens auch um kurzlebige WG handelt, ist es daher auch unschädlich, wenn das gWG über mehrere Jahre genutzt wird; Abs. 2 kann daher ohne Rücksicht

- auf die ND in Anspruch genommen werden (so schon RFH v. 28.7.1943, RStBl. 1943, 743);
- *dauerhafte und körperliche Verbindung*: BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; früher schon BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; umgekehrt kann aus einer bloßen Verbindung in Form eines Kabels nicht auf selbständige Nutzungsfähigkeit geschlossen werden; dies gilt uE auch, wenn die Verbindung technisch „kabellos“ erfolgt;
 - *Zahl der Nutzer des WG*: BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III 1957, 7;
 - *Zusammenfassung in den Büchern und Bilanzen*: BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77: Dies würde anderenfalls zur Willkürung durch den Stpfl. führen, wenn dieser durch den bloßen getrennten Ausweis des WG in der Bilanz über die selbständige Nutzungsfähigkeit entscheiden könnte;
 - *einheitlicher Stil, Gestaltung*: BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567; v. 28.3.1973 – I R 105/71, BStBl. II 1974, 2; aA BFH v. 19.11.1953 – IV 360/53 U, BStBl. III 1954, 18; v. 5.10.1956 – I 133/56 U, BStBl. III 1956, 376; v. 19.2.1981 – IV R 161/77, BStBl. II 1981, 652; v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246; über besonders angefertigte Einrichtung einer Gaststätte s. Anm. 1300 „Gaststätte“;
 - *einheitliche Zweckbestimmung ohne Einfügung in einen Nutzungszusammenhang* (BFH v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304; v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59; v. 24.11.1967 – VI R 249/66, BStBl. II 1968, 258); die übergeordnete einheitliche betriebliche Zielsetzung, unter die jedes Anlagegut letztlich zugeordnet werden kann, ist ebenfalls nicht ausschlaggebend (BFH v. 24.11.1967 – VI R 249/66, BStBl. II 1968, 258);
 - *einheitlicher Kauf*, dh. Anschaffung aufgrund eines einzigen Kaufvertrags, zB als Erstausstattung (Umkehrschluss zum Kauf in Tranchen über ein Wj., vgl. BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155); bedeutungslos ist demnach auch, dass die gleichen WG von verschiedenen Lieferanten bezogen wurden;
 - *Verwendung nach einheitlichem Plan* (BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82; v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883);
 - *Verwendung nur für einen bestimmten Zweck oder nur innerhalb eines bestimmten Zeitraums* (BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883);
 - *Verkehrsauffassung* (BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304; glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1124); allerdings ist die Verkehrsauffassung entscheidend dafür, ob die Gegenstände selbständig bewertbar sind oder nach der Verkehrsauffassung derart mit anderen WG verbunden sind, dass sie nur in der Gesamtheit mit dem anderen, als dessen Teil sie sich darstellen, bewertet werden können und damit als ein WG gelten (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100; v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842; s. auch Anm. 1260 „Ein Wirtschaftsgut“);
 - *einheitliche Berechnung* (auch bei getrennter Berechnung kann den betreffenden WG die selbständige Nutzungsfähigkeit fehlen);
 - *Wert einer Summe einzelner, gleichartiger Wirtschaftsgüter*, selbst wenn dadurch erhebliche stille Reserven geschaffen werden (zB bei Flaschen und Versandfässern einer Brauerei, Gasflaschen; s. auch Anm. 1261 „Zahl der Wirtschaftsgüter“).

1267 4. Bedeutung des Begriffs des einheitlichen Ganzen für die selbständige Nutzungsfähigkeit

Einheitliches Ganzes als typisierter Lebenssachverhalt: Der Begriff des einheitlichen Ganzen als vom BFH (v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77) geschaffener typisierter Lebenssachverhalt für den unbestimmten Rechtsbegriff der selbständigen Nutzungsfähigkeit ist so zu verstehen, dass nicht jedwede Nutzung eines einzelnen WG mit einem anderen Anlagegut gedanklich die selbständige Nutzungsfähigkeit dieses WG ausschließt. Hinzutreten muss vielmehr eine Verbindung zwischen diesem WG und dem anderen WG, die beide als „einheitliches Ganzes“ in Erscheinung treten lässt. Er ergänzt den funktionalen Begriff der selbständigen Nutzungsfähigkeit, indem er daneben auch auf das äußere Erscheinen (Gestaltung) einer Kombination von WG zur Abgrenzung einer selbständigen Einheit abstellt. Dies wird im Allgemeinen dann angenommen, wenn WG über die einheitliche Zweckbestimmung durch den Stpfl. in seinem Betrieb hinaus durch eine technische Verbindung oder „Verzahnung“ in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das WG, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb – gleich aus welchen Gründen – verloren geht (stRspr., ua. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241; v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842 mwN). Hieraus lässt sich auch das Teil-Kriterium der technischen Abgestimmtheit ableiten (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 117; s. auch Anm. 1272). Der technischen Abgestimmtheit kommt hierbei indizielle Wirkung für die Frage der selbständigen Nutzungsfähigkeit zu. Nicht erforderlich ist jedenfalls eine feste körperliche Verbindung, dh., ein WG kann auch ohne körperlich mit einem anderen WG verbunden zu sein, mit diesem in einen einheitlichen Nutzungszusammenhang eingefügt sein (wie zB Funkmaus beim PC); s. auch BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682; glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1129 f. Auch auf die Dauer der Verbindung kommt es nach BFH v. 15.3.1991 (III R 57/86, BStBl. II 1991, 682) nicht unbedingt an.

Negativabgrenzung: Ein einheitliches Ganzes liegt allerdings in denjenigen Fällen *nicht* mehr vor, in denen trotz technischer Abgestimmtheit (einheitlichem Ganzen) weiterhin eine selbständige Nutzbarkeit (s. Anm. 1265) gegeben ist.

Beispiele:

- Computertisch, der auf einen PC abgestimmt ist (FG Rhld.-Pf. v. 22.1.2004 – 6 K 2184/02, EFG 2004, 718, rkr.);
- Rollcontainer und Schreibtisch (BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789);
- Einbauschränke und -regale eines Typenprogramms, die zwar als ein einheitliches Ganzes erscheinen, womit eine technische Abstimmung vorliegt, aber voneinander getrennt und anders aufgestellt werden können (BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353).

Aus den genannten Beispielen wird deutlich, dass eine bloße Abgestimmtheit aufgrund bestimmter branchentypischer Fertigungsnormen für eine technische Abgestimmtheit iSd. Abs. 2 nicht ausreicht (stRspr.: BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789; v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41). Technische Abstimmung lässt sich daher nicht schon dann bejahen, wenn WG genormt oder typisiert sind, dh. nach Art, Größe, Form, Farbe, Abmessungen, Stoffen usw. vereinheitlicht sind und aufgrund dieser Normung/Typisierung ohne größeren Aufwand in einen Nutzungszusammenhang eingefügt werden können. Nicht technisch aufeinander abgestimmt und daher selbständig nutzbar

sind demnach zB zusammen genutzte Büroeinrichtungsgegenstände (wie Schreibmaschine, Schreibmaschinentisch und Schreibtischstuhl; BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100, mit weiteren Abgrenzungen), Automaten und die sie tragende Wand (handwerkliche, nicht technische Verbindung), Arztkoffer und Inhalt (BFH v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41).

C. Kein schädlicher Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2 und 3)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2 und 3

1268

Abs. 2 Satz 2 und 3 (s. Anm. 1270, 1273) enthalten keine Definition der in Satz 1 geforderten selbständigen Nutzungsfähigkeit, sondern regeln negativ, wann ein WG mit anderen in einem Nutzungszusammenhang steht, der die selbständige Nutzungsfähigkeit ausschließt; solche Merkmale zählt Satz 2 auf (s.u.). Im Umkehrschluss lassen sich aus Satz 2 positive Merkmale der selbständigen Nutzungsfähigkeit gewinnen (s. Anm. 1270–1272). Nach Satz 3 ist auch ein lösbarer Nutzungszusammenhang schädlich (s. Anm. 1273). Die negativen Tatbestandsmerkmale in Satz 2 und 3 schließen rechtssystematisch nicht aus, dass selbständige Nutzungsfähigkeit in Grenzfällen (vgl. BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77) aus anderen Gründen zu verneinen sein kann (glA ЕНМСКЕ in BLÜMICH, § 6 Rn. 1115).

Keine selbständige Nutzungsfähigkeit besteht nach Abs. 2 Satz 2, wenn das WG

- nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen WG des Anlagevermögens genutzt werden kann (s. Anm. 1270) und
- in jenen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt ist (s. Anm. 1271) und
- wenn die in jenen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügten WG technisch aufeinander abgestimmt sind (s. Anm. 1272).

Alle drei Voraussetzungen müssen zusammen vorliegen (vgl. auch R 6.13 Abs. 1 EStR 2008). Zu den Folgen des Verlusts der selbständigen Nutzungsfähigkeit s. Anm. 1274.

Einstweilen frei.

1269

II. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit nach Abs. 2 Satz 2

1. Nutzungsfähigkeit nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern

1270

Nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 verliert ein WG seine selbständige Nutzungsfähigkeit, wenn es nur zusammen mit anderen WG des Anlagevermögens – also nicht für sich allein – genutzt werden kann (hierzu auch BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Ob dies der Fall ist, bestimmt sich entsprechend dem Gesetzeswortlaut nach der betrieblichen Zweckbestimmung des WG (vgl. auch BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958). Diese ist grds. Sache des Stpl. im einzelnen Betrieb.

Beispiel: Kabel, Kabelschächte und Steckdosen, die der Verbindung von Peripheriegeräten und Zentraleinheit dienen, sind nicht selbständig nutzbar (BFH v. 25.11.1999 – III R 77/97, BStBl. II 2002, 233); Schreibtische sind grds. selbständig nutzbar (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100); kommen diese jedoch in Kombination

mit anderen Gegenständen (Eckelementen) vor, ohne die auch aufgrund der technischen Abstimmung eine Standfestigkeit nicht mehr gegeben ist, so ist die selbständige Nutzbarkeit zu verneinen (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100).

Die Abgrenzungsmerkmale lassen sich nicht verallgemeinern (so im Ergebnis BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383). In jedem einzelnen Fall ist zu prüfen, ob das betreffende WG nach seiner Zweckbestimmung gerade in dem betreffenden Betrieb nur zusammen mit anderen WG genutzt werden kann. Nutzungsfähigkeit nur zusammen mit UV ist nach dem Gesetzeswortlaut unschädlich, kommt aber praktisch wohl nicht vor (EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1124).

Beispiele aus der BFH-Rspr.: BFH v. 7.8.2008 – IX B/08, DStRE 2009, 132 (Bestandteile einer Einbauküche); v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369 (Unterschlagbretter); v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 (Werkzeuge); v. 10.2.1995 – III B 30/92, BFH/NV 1995, 927 (Disketten, Magnetbänder); v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682 (Lithographien).

1271 2. Einfügung des Wirtschaftsguts in einen (bestimmten) betrieblichen Nutzungszusammenhang

Bedeutung des Kriteriums: Dieses Tatbestandsmerkmal dient der Abgrenzung, wenn das in dem (bestimmten) Nutzungszusammenhang stehende WG mit anderen WG nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung tritt, dh. trotz der selbständigen Nutzbarkeit des WG das WG durch den Zusammenhang mit anderen WG als einheitliches Ganzes wieder seine Selbständigkeit verliert (vgl. BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484, unter 2a)). Das Merkmal dient der Abgrenzung einer zur Annahme eines einheitlichen Ganzes unzureichenden einheitlichen Zweckbestimmung von der ausreichenden Art und Dauer der Verbindung (vgl. BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1126 ff. mwN).

Nutzungszusammenhang: Der Begriff des einheitlichen Ganzes zur Abgrenzung der selbständigen Nutzungsfähigkeit kann noch weiter differenziert werden, wenn darauf abgestellt wird, ob die (technisch oder funktional) verbundenen WG über die konkrete betriebliche Zweckbestimmung hinaus einem der Art und der Dauer nach festen und damit für die selbständige Nutzungsfähigkeit entscheidenden Nutzungszusammenhang unterliegen. Der mögliche (betriebliche) Nutzungszusammenhang wird auch durch die technische Abstimmung vorherbestimmt, indem er abstrakt andere betriebliche Verwendungsmöglichkeiten des Stpfl. ausschließt. Auf diese Weise verliert das einzelne, mit anderen WG verbundene WG seine vollständige Nutzungsfähigkeit und lässt sich somit als – mit diesen anderen WG – einheitliches Ganzes betrachten. Dadurch verlieren diese verbundenen WG aber wiederum die selbständige Nutzungsfähigkeit (vgl. R 6.13 Abs. 1 Satz 5 EStR 2008). Hierbei spricht man auch davon, dass ein WG in einen (bestimmten) betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt ist.

Einfügung eines Wirtschaftsguts in den Nutzungszusammenhang mit anderen WG ist dann gegeben, wenn es mit diesen eine feste Verbindung aufweist, wodurch eben dieses je fester diese Verbindung ist und je schwächer die Trennung des WG, das mit anderen WG in einen (Nutzungs-)Zusammenhang steht, desto eher wird ein einheitlicher Nutzungszusammenhang dokumentiert, der die Verbindung und damit auch die einzelnen verbundenen WG nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung treten lässt (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1129). Auch ohne feste Verbindung kann ein WG mit einem anderen WG derart zusammenpassen, dass ein einheitliches Ganzes insoweit zu bejahen ist (zB Funkmaus für Computer).

3. Technische Abstimmung aufeinander

1272

Technische Abstimmung wird als Negativmerkmal zur Abgrenzung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von Abs. 2 Satz 2 verlangt. Diese liegt vor, wenn die betreffenden WG neben der fehlenden selbständigen Nutzungsmöglichkeit (s. Anm. 1270) auf ein einheitliches Zusammenwirken (ähnlich insoweit der (Ober-)Begriff des einheitlichen Ganzen; vgl. Anm. 1267) angelegt sind (BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789). Davon ist idR auszugehen, wenn einem Gegenstand ohne einen anderen schon aus rein technischen Gründen allein keine Nutzbarkeit zukommt. Darauf lässt sich wohl auch zurückführen, dass der BFH in der Subsumtion teilweise unscharf zwischen dem zu erfüllenden Tatbestandsmerkmal der technischen Abstimmung und dem Erfordernis des einheitlichen Ganzen unterscheidet (vgl. zB BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/00, BFH/NV 2004, 1241; v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842). Das Merkmal „einheitliches Ganzes“ fungiert daher als deskriptives Merkmal zum Ausfüllen sowohl des gesetzlichen Merkmals der technischen Abgestimmtheit als auch des gesetzlichen Merkmals der selbständigen Nutzungsfähigkeit.

III. Verlust der selbständigen Nutzungsfähigkeit trotz der Möglichkeit, den Nutzungszusammenhang zu wechseln (Abs. 2 Satz 3)

1273

Die Regelung des Abs. 2 Satz 2, wonach ein WG zu einer selbständigen Nutzung nicht fähig ist, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen WG des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten WG technisch aufeinander abgestimmt sind, gilt auch dann, wenn ein solches WG aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang (gemeint ist der betriebliche Nutzungszusammenhang eines anderen Stpfl., BFH III R 57/86 BStBl. II 1991, 682 – Tz. 1.b)) eingefügt werden kann (Abs. 2 Satz 3). Daher genügt die Möglichkeit, das WG in verschiedenen Nutzungszusammenhängen zu verwenden, nicht mehr, um seine selbständige Nutzungsfähigkeit zu begründen. Andererseits kann das WG selbständig nutzbar sein, wenn es nicht nur in verschiedenen Nutzungszusammenhängen verwendet werden, sondern nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung außerdem für sich allein genutzt werden kann (zB Kanaldielen) oder wenn es mit den anderen WG, mit denen es nur gemeinsam genutzt werden kann, technisch nicht abgestimmt ist (zB Flachpaletten). Satz 3 („Das gilt auch, wenn ...“) ergänzt lediglich das Tatbestandsmerkmal des Abs. 2 Satz 2 („Einfügung des WG in den Nutzungszusammenhang“), mit dem der Gesetzgeber den Auslegungsgrundsatz der technischen Abgestimmtheit bzw. des einheitlichen Ganzen in das Gesetz einbezogen hat. Dabei nimmt Abs. 2 Satz 3 den von der früheren Rspr. entwickelten Grundsatz wieder auf, dass es der Annahme eines einheitlichen Ganzen nicht entgegensteht, wenn die Verbindung der einzelnen WG nur für eine vorübergehende Zeit vorgenommen wird und die einzelnen WG später wieder getrennt und in anderer Weise erneut verwendet werden können (vgl. BFH v. 16.12.1958 – I 286/56 S, BStBl. III 1959, 77; v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1967, 59).

Nicht selbständig nutzbar sind wegen Abs. 2 Satz 3 zB Elektromotoren oder Werkzeuge an Maschinen, der Heizkörper einer Heizungsanlage, Nebenuhren einer Uhrenanlage, der Feuermelder einer Meldeanlage, Fernsprechapparate einer Fernsprechanlage, Sirenen einer Warnanlage, Lautsprecher einer Rufanlage, stationäre Mess- und Zählgeräte und Drucker, Tastatur oder Maus einer Computer-

anlage (zu PC-Peripheriegeräten vgl. BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958; weitere Beispiele mwN vgl. auch H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

1274

IV. Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit

Erwerb nicht selbständig nutzungsfähiger WG: Wird die selbständige Nutzungsfähigkeit eines WG verneint, so ändert dies gleichwohl nichts an der Natur des Gegenstands als ein selbständiges, einzeln zu aktivierendes WG. Es bildet nicht zusammen mit den anderen WG, im Hinblick auf welche seine selbständige Nutzungsfähigkeit verneint wurde, ein einziges WG, das als solches in einem einzigen Betrag zu aktivieren wäre (glA erstmalig BFH v. 21.7.1966 – IV 289/65, BStBl. III 1966, 58; zuletzt best. durch BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1995, 166, jeweils betr. maschinengebundene Werkzeuge; auch BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100). Dies folgt aus dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB), der für alle selbständige WG gilt (s. WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 131). Der Anwendungsbereich des Abs. 2 ist aber in diesem Fall ausgeschlossen, so dass grds. eine gesonderte Aktivierung und eine Verteilung der AHK bzw. des Einlagewerts nach § 7 verbleibt.

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt einen Computer, der sich aus folgenden Einzelbestandteilen zusammensetzt:

- a) Monitor mit AK: 250 €
- b) Tastatur und Maus mit AK: 100 €
- c) externe Speicherplatte mit AK: 100 €

Die Anwendbarkeit ist hinsichtlich des gesamten, einheitlichen WG Computer und nicht hinsichtlich der einzelnen Bestandteile zu beurteilen. Da die AK des Gegenstands insgesamt die Höchstgrenze von 410 € (ab VZ 2010) übersteigen, kann die Bewertungsfreiheit des Abs. 2 nicht in Anspruch genommen werden. Es ist es also weder zulässig, den Computer in mehrere Einzelteile zu zerlegen und die Sofortabschreibung mehrfach in Anspruch zu nehmen, noch für einen Teil des Geräts die AK sofort abzuziehen und nur den Rest auf die ND zu verteilen. Siehe aber das Wahlrecht zur Zusammenfassung mehrere Gegenstände für Zwecke der Inventarisierung.

Wahlrecht zur Zusammenfassung mehrerer Gegenstände: Gegenstände, die eine geschlossene Anl. bilden, können statt in ihre einzelne Teile – mit Aktivierung und Abschreibung nach § 7 – aber auch als Gesamtanlage erfasst (inventarisiert) werden, zB Hochofen einschließlich Zubehör oder PC einschließlich Monitor (vgl. R 5.4 Abs. 2 EStR 2008). Dies gilt entsprechend für alle WG, die aufgrund der ausschließlichen Möglichkeit zur gemeinsamen Nutzung nicht selbständig nutzbar sind. Voraussetzung ist, dass die AfA auf die Gesamtanlage einheitlich vorgenommen werden. Hierdurch wird der Grundsatz der Einzelbewertung durchbrochen. Zur Höchstgrenze in diesem Fall s. Anm. 1262 „Teile eines Wirtschaftsguts“.

Nachträglicher Erwerb nicht selbständig nutzungsfähiger Wirtschaftsgüter: Hierfür existiert keine gesetzliche Regelung. Die Behandlung richtet sich daher nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen. In der Regel wird es sich trotz der fehlenden Nutzungsfähigkeit um selbständige WG (Scheinbestandteile nach § 95 BGB) handeln (vgl. R 7.1 Abs. 2 EStR). Werden WG, die nach ihrer konkreten betrieblichen Zweckbestimmung nur gemeinsam mit bereits in früheren Wj. angeschafften oder hergestellten WG nutzbar sind, angeschafft oder hergestellt (zB Anschaffung einer externen Festplatte), so ist Abs. 2 auf sie auch dann nicht anwendbar, wenn ihre AHK für sich allein zusammen nicht mehr als 410 € (ab VZ 2010) betragen, da sie jedenfalls nicht selbständig nutzbar sind

(zB BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65, BStBl. III 1966, 151, betr. Ergänzung von genormten Gerüst- und Schalungsteilen; BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682, betr. Lithographien im Druckereigewerbe; BFH v. 6.12.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166, betr. maschinengebundene Werkzeuge). Soweit die Aufwendungen nachträgliche AK/HK – wie im vorbezeichneten Fall des Erwerbs einer externen Festplatte – darstellen, sind diese zum Zweck der Verwaltungsvereinfachung als laufende BA zu erfassen (R 6.13 Abs. 4 EStR 2008). S. aber zur abweichenden Sammelpostenregelung bei nachträglichen AK/HK Anm. 1311. Soweit die Aufwendungen (zB Reparaturkosten, Druckerpatrone) nicht zum Erwerb selbständiger WG führen, sind diese sofort als laufende BA zu erfassen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 131).

D. Buchmäßige Voraussetzungen der Bewertungsfreiheit (Abs. 2 Satz 4 und 5)

I. Besonderes Verzeichnis (Abs. 2 Satz 4)

1275

Grundsatz: WG mit AHK ab 150 €, die nach dem 31.12.2009 angeschafft/hergestellt (§ 52 Abs. 16 Satz 14 idF WaBeG) und nach Abs. 2 beschrieben werden sollen, müssen in einem besonderen, laufend geführten Verzeichnis aufgeführt werden (KANZLER, NWB 2010, 746 [749]: zur Dokumentation der Wahlrechtsausübung). Damit ist die materielle vor VZ 2008 geltende Rechtslage wieder hergestellt (hierzu auch MUJKANOVIC, StuB 2008, 25). Das Verzeichnis ist zu führen, wenn der Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Bücher führt, die in Abs. 2 Satz 4 geforderten Angaben aber in der Buchführung nicht enthalten sind (s. hierzu Anm. 1276); ferner bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 mangels eigenständiger Buchführung (R 4.5 Abs. 3 Satz 4 EStR 2008; § 4 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 6 Abs. 2).

Inhalt des Verzeichnisses: Es muss nach Satz 4 enthalten:

- Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage oder der Eröffnung des Betriebs;
- Höhe der AHK oder des Einlagewerts (auch bei Eröffnung des Betriebs).

Laufende Führung des Verzeichnisses ist Voraussetzung der Anwendbarkeit des Abs. 2. Erstellung nach Ablauf des Wj. genügt daher grds. nicht; jedoch wird die zeitnahe Erstellung für ausreichend befunden (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 7a Rn. 15 mwN zu § 7a Abs. 8).

Ausnahmen: Das besondere Verzeichnis der gWG braucht nicht geführt zu werden, wenn sich die nach Satz 4 erforderlichen Angaben

- bereits aus der Buchführung (s. Anm. 1276) oder
- aus dem Bestandsverzeichnis iSv. R 5.4 EStR 2008 (Inventar, Anlagenkartei, s. Anm. 1255) ergeben (wobei sie wohl gesondert aufgeführt werden müssen).

Mängel:

► *Feblendes Verzeichnis:* Wird kein Verzeichnis geführt, obwohl seine Führung Voraussetzung der Bewertungsfreiheit ist, so sind die AHK oder der Einlagewert der gWG nach § 7 abzusetzen, sofern die Angaben nicht auch aus der Buchführung ersichtlich sind. Andere Nachweise (zB laufende gesonderte Ablage der Rechnungen über gWG) genügen nicht (ebenso FG München v. 28.9.2005 – 9 K 4501/03, best. durch BFH v. 23.6.2006 – XI B 145/02, BFH/NV 2006, 1857).

► *Unvollständiges Verzeichnis*: Die Regelungen in Abs. 2 Satz 4 und 5 beziehen sich auf das einzelne WG (Satz 4 ist wie folgt zu lesen: „Satz 1 ist nur bei solchen Wirtschaftsgütern anzuwenden, die ...“). Die Unvollständigkeit des Verzeichnisses beseitigt daher nicht die Bewertungsfreiheit für die in das Verzeichnis aufgenommenen gWG.

► *Unrichtiger Betrag* der aufgezeichneten AHK (zB AK ohne Montagekosten) steht der Absetzung nach Abs. 2 uE nicht entgegen; maßgebend ist die tatsächliche Höhe der AHK (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1150). Dies gilt uE ebenso für die Angabe des unzutreffenden Tags der Anschaffung/Herstellung bzw. Einlage, sofern diese sich zweifelsfrei belegen lassen.

1276

II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 2 Satz 5)

Grundsatz: Die Bewertungsfreiheit gem. Abs. 2 kann bei WG in Anspruch genommen werden, die zwar nicht in dem Verzeichnis nach Satz 4 aufgeführt worden sind, deren AHK (oder Einlagewert) aber aus der Buchführung ersichtlich sind. Abs. 2 Satz 5 ist für Stpfl. mit Überschussrechnung nicht durchführbar; stattdessen wird hier die Aufstellung eines (Anlage-)Verzeichnisses notwendig (s. Anm. 1275).

Inhalt der Buchführung: Abs. 2 Satz 5 verlangt, dass die nach Satz 4 erforderlichen Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind, dh. der Tag der Anschaffung oder Herstellung (oder Einlage) und die Höhe der AHK (oder des Einlagewerts). Nach Ansicht der FinVerw. kann „angesichts der klaren gesetzlichen Regelung“ von der Angabe des Anschaffungstags nicht abgesehen werden (BMF v. 12.3.1975, StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 20 = BB 1975, 451; das soll wohl auch für den Herstellungstag oder Einlagetag gelten). Den Erfordernissen des Satzes 5 dürfte jedenfalls dann genügt sein, wenn in der Buchführung auf die Rechnung verwiesen und auf der Rechnung der Liefertag vermerkt ist oder der Lieferschein der Rechnung beigeheftet wird (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1150). Bei Einlagevorgängen ist uE der Tag der Einlage zu dokumentieren. Zu Abs. 2 Satz 5 vgl. auch FG v. 28.9.2005 – 9 K 4501/03, nv., rkr.

Die Buchung auf einem besonderen Konto (Aufwandskonto) ist erforderlich (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 686). Hierdurch wird die Dokumentation der Anschaffungen/Herstellungen von gWG für Dritte nachvollziehbar vorgenommen. Die laufende Buchung der gWG auf einem besonderen Konto wird von Abs. 2 nicht verlangt. Die Verbuchung kann auch zum Jahresende durch Umbuchung (Abschlussbuchungen) geschehen. Die unvollständige Buchung der gWG auf dem von den EStR – wenn man ihnen folgt – verlangten besonderen Konto beseitigt nicht die Bewertungsfreiheit für die auf dem besonderen Konto gebuchten gWG, da vollständige Verbuchung nicht gefordert wird.

E. Rechtsfolgen der Bewertungsfreiheit

1277

I. Wahlweise Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben

Wahlrecht und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen: Der Stpfl. kann die AHK oder den Einlagewert des einzelnen gWG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll absetzen oder gem. § 7 auf die bgN verteilen (ab VZ 2010 besteht wieder ein Wahlrecht; s. Anm. 1250). Der Ansatz eines Zwischenwerts ist bei der Anwen-

derung des Abs. 2 nicht zulässig (arg: Wortlaut des Abs. 2 verlangt bei Wahlrechtsausübung Absetzung in voller Höhe). Wählt der Stpfl. Eine Verteilung gem. § 7, so kann er nicht in einem späteren Jahr den Restbuchwert unter Berufung auf § 6 Abs. 2 voll absetzen, er muss bei der Absetzung gem. § 7 bleiben (s. Anm. 1278). Hierbei stellen sich Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zur Wahlrechtsausübung grds. im Rahmen der Steuerbilanzpolitik. Die wesentlichen Einflussfaktoren auf die optimale Wahlrechtsausübung sind in den unterschiedlichen und evtl. gemeinsam auftretenden Wirkungen von Bemessungsgrundlagen-, Zins- und Tariffeffekten zu sehen (zu den grundlegenden Steuerwirkungseffekten s. auch WAGNER ua., Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl. 2005, 407 ff.). Die Vorteilhaftigkeit der Sofortabschreibung hängt somit auch von der Tarifstruktur ab; zu diesen Überlegungen und zu den Verfahren der Optimierung s. auch WAGNER ua., Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl. 2005, 469 ff. Innerhalb der Progressionszone des Tarifs nach § 32a bietet sich zur Ergebnisglättung eine gleichmäßige Aufwandsverteilung nach § 7 an (vgl. ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56 [57]). In der Spitzen-Progressionszone ist der Sofortabzug stl. am effektivsten und daher vorzugswürdig. Im Verlustfall kann es vielfach zweckmäßig sein, die Verlustentstehung bspw. durch zeitliche Streckung von BA gerade mit Blick auf § 10d EStG oder § 8c KStG teilweise oder Vollständig zu verhindern (ORTMANN-BABEL/BOLIK, StuB 2010, 56 [57]).

II. Absetzung im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage

1278

Grundsatz: Die Wahlrechtsausübung ist nur im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage gestattet; s. auch R 6.13 Abs. 3 EStR 2008 für Herstellung oder Anm. 1277. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Insoweit ist für die Absetzung nach Abs. 2 bei § 4 Abs. 3 Einkünften auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt abzustellen und nicht auf den Zahlungszeitpunkt (im Gegensatz zum Abflussprinzip nach § 11); vgl. HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 398.

Maßgebendes Wirtschaftsjahr:

► *Zeitpunkt der Ausübung:* Die Vollabschreibung braucht nicht sofort bei der Anschaffung oder Herstellung (oder Einlage), sondern kann bei der Bilanzaufstellung erfolgen. Eine Nachholung einer im Jahr der Anschaffung oder Herstellung, der Einlage sowie der Betriebseröffnung nicht in Anspruch genommenen Bewertungsfreiheit kommt aber nicht in Betracht (BFH v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545).

► *Jahr der Anschaffung/Herstellung* ist das Jahr der Lfg. bzw. Jahr der Fertigstellung (§ 9a EStDV), dh. der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Stellt der Stpfl. ein WG aus erworbenen Teilen her, so kann er nicht schon die AK der erworbenen Teile abschreiben, da diese Teile noch nicht zum Anlagevermögen gehören. Er kann die Bewertungsfreiheit erst für das fertiggestellte WG im Jahr der Fertigstellung in Anspruch nehmen (R 6.13 Abs. 4 EStR 2008). Siehe Anm. 264 und 266.

► *Jahr der Einlage:* Die Einlage eines WG (in einen bestehenden Betrieb oder bei der Gründung eines Betriebs) muss zum Bilanzstichtag geleistet worden sein; maßgebend ist hierbei der Zeitpunkt der Vornahme der Einlagehandlung (s. Anm. 1214f.). Die Vornahme der Einlagehandlung zum Bilanzstichtag erst im Rahmen der Bilanzerstellung reicht uE nicht aus, das Wahlrecht für das Wj. des Bilanzstichtags in Anspruch zu nehmen, sondern nur für das Wj., in dem die Einlage erfolgt (wortgetreue Auslegung des Abs. 2).

Einzelfragen:

- ▶ *Anzahlungen und Teilherstellungskosten* vor erfolgter Anschaffung oder Herstellung berechtigen jedenfalls bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 nicht zur Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit (FG Berlin v. 19.10.1979 – III 45–46/78, EFG 1980, 301, rkr.; arg.: wortgetreue Auslegung des Abs. 2; Anschaffung und Herstellung sind hier noch nicht erfolgt). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 wird es gestattet, dass Abs. 2 bereits im Jahr der Anzahlung (Abfluss) angewendet wird, sofern die Verschaffung der Verfügungsmacht des WG vor Lfg. erfolgt (s. auch HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 396).
- ▶ *Bei Überführung eines Wirtschaftsguts* aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen kann Abs. 2 nur dann angewendet werden, wenn die Überführung noch im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG erfolgt (BFH v. 11.12.1970 – VI R 262/68, BStBl. II 1971, 198; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1113). Die Überführung selbst ist keine Anschaffung iSd. Abs. 2 (BFH v. 29.7.1966 – IV R 151/66, BStBl. III 1967, 62).
- ▶ *Erinnerungswerte für die einzelnen gWG* brauchen uE nicht angesetzt zu werden. Wohl aber entspricht es den GoB, für alle gWG gemeinsam einen Erinnerungswert anzusetzen, um auf ihr Vorhandensein hinzuweisen (vgl. ADS VI. § 246 HGB Rn. 77 f.).
- ▶ *Gleichartige Wirtschaftsgüter*, die in einem Wj. oder in verschiedenen Wj. angeschafft oder hergestellt worden sind, brauchen nicht gleich behandelt zu werden (Grundsatz der Einzelbewertung); s. auch Anm. 1256 „Einzelbewertung“.
- ▶ *Schlachtwert*: Bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 ist bei Zuchtvieh grds. ein (verbleibender) Schlachtwert zu berücksichtigen (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549; aA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 600). Die Erfassung eines Schlachtwerts findet seine Rechtfertigung in der zweifachen Zweckbestimmung der zu bewertende WG zur betrieblichen Nutzung und zur anschließenden Veräußerung (so BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549 – Tz. 2.a); ebenso FG Schl.-Holst. v. 3.12.2009 – 1 K 264/06, EFG 2010, 476 – Tz. 2.b), nrkr., Rev. Az. IV R 1/2010).
- ▶ *Schrottwert*: Im Gegensatz zu den Grundsätzen zur Berücksichtigung eines Schlachtwerts (s.o.) kommt eine Erfassung eines Schrottwerts bei der Inanspruchnahme des Abs. 2 grds. nicht in Betracht, da dieser bei gWG materiell nicht ins Gewicht fallen wird (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 600 aE mwN).

1279–1299 Einstweilen frei.

1300

F. ABC der geringwertigen Wirtschaftsgüter

Anbauschrankteile: nicht selbständig nutzbar, wenn nur zu mehreren Teilen gemeinsam nutzbar; insoweit zutr. BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100.

Ausstellungsgegenstände: Abs. 2 ist nur anwendbar, wenn die Gegenstände zum Anlagevermögen gehören (s. dazu Anm. 253). Die selbständige Nutzungsfähigkeit von Ausstellungsgegenständen ist ohne Rücksicht darauf zu beurteilen, dass die Gegenstände eine „Kollektion“ bilden. Sind die Gegenstände insofern aufeinander abgestimmt, als diese fest und auf längere Dauer verbunden sind, und erfüllen sie nur in ihrer Gesamtheit ihren bestimmungsgemäßen Zweck (wie zB Badewanne und Armaturen), so liegt keine selbständige Nutzungsfähigkeit vor (vgl. BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842).

Autoradio, -telefon: s. „Zubehör“.

Bauelemente: s. „Anbauschrankteile“, „Regalteile“. Küchenanbaumöbel, die zu Kücheneinrichtungen zusammengesetzt werden, sind selbständig nutzbar (FG Berlin v. 14.11.1972 – IV 17/71, EFG 1973, 102, rkr.). Bei Nutzungsmöglichkeit nach der betrieblichen Zweckbestimmung als Einzelteile ist auch selbständige Nutzung gegeben (vgl. BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353; s. Anm. 1267); anderenfalls ist grds. der nach Zusammenfügung entstandene Gegenstand als selbständig nutzungsfähiger Gegenstand anzusehen (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176).

Beleuchtungsanlagen: s. „Grubenlampen“, „Lampen“, „Straßenleuchten“.

Bestecke in Gaststätten, Hotels, Kantinen, Fahrgastsschiffen und dergleichen: s. „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

Bestuhlung: s. „Kinobestuhlung“, „Gaststätte“.

Betten: Bettumrandungen, Kopfkissen und Steppdecken sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566; FG Münster v. 21.11.1978 – IX 4554/77 F, EFG 1979, 170, aus verfahrensrechtl. Gründen aufgehoben; H 6.13 „ABC“ EStH 2008); aber nicht Bettgestell und Matratzen, wenn technisch aufeinander abgestimmt.

Bibliothek: s. „Bücher“.

Bohrer: s. „Werkzeuge“.

Bretter: s. „Gerüst“.

Bücher (zB eines Freiberuflers; einer sog. Leihbücherei, OFD Nürnberg v. 25.8.1953, DB 1953, 771; eines Industrieberaters usw.) sind grds. selbständig nutzbar (glA BFH v. 8.12.1967 – IV 80/63, BStBl. II 1968, 149; FG Köln v. 31.5.1999 – 15 K 3241/92, FR 1999, 847, rkr.; H 6.13 EStH 2008). Jedoch bilden die Bände eines mehrbändigen Werks, zB eines Lexikons, zusammen ein (einziges) WG, wenn sie als Einheit gehandelt werden. Bei einzelnen Bänden der Jahrgänge einer Zeitschrift ist aber selbständige Nutzbarkeit gegeben; s. auch „Fachzeitschriften“.

Büroeinrichtung: s. „Einrichtungsgegenstände“.

Computerteile zB Rechner, Drucker, Maus, Tastatur, Monitor, externer Brenner und DVD-Laufwerk sind nicht selbständig nutzbar (FG München v. 30.6.1992 – 16 K 4178/91, EFG 1993, 214, rkr.; BFH v. 10.3.2004 – VI R 91/60, BFH/NV 2004, 1241; v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958). Da die (externen) Geräte durch die Trennung vom PC bzw. den übrigen Geräten regelmäßig ihre eigene Nutzungsfähigkeit verlieren, sind ihre technischen Eigenschaften auf ein Zusammenwirken mit diesem bzw. den übrigen Geräten angelegt, so dass selbständige Nutzungsfähigkeit nicht vorliegt, wenngleich selbständige Bewertbarkeit vorliegen mag; dies gilt nicht für sog. Multifunktionsgeräte und externe Datenspeicher (s. auch „Disketten“, „Videokassetten“). Nach BFH v. 19.2.2004 – VI R 135/01, BStBl. II 2004, 958, kommt es aber auch auf die tatsächliche Verwendung im Einzelfall an.

Dauerkulturen: Die Pflanzenanlagen bildet uE regelmäßig ein einheitliches Ganzes, die Pflanzen sind nicht als einzeln nutzbar anzusehen; die Anl. wird als Ganzes bewirtschaftet (zB gedüngt, gespritzt, abgeerntet), die Qualität des Erzeugnisses richtet sich nach der Qualität der Anl. insgesamt (vgl. für Rebanlagen BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281; H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Diamantsägen: s. „Sägeblätter“.

Digitale Druckvorlagen sind keine gWG iSd. Abs. 2; vgl. BMF v. 18.4.2007 (BStBl. I 2007, 458 – Tz. 8).

Diktiergerät und Zubehör wie Mikrophon, Kabel, Fußschalter und Koffer sind getrennt nicht selbständig nutzbar.

Disketten und Magnetbänder in einem Fotosatzbetrieb sind gWG aufgrund der mehrfachen Benutzbarkeit (BFH v. 10.2.1995 – III B 30/92, BFH/NV 1995, 927).

Druckformen (zB Lithographien, Reproduktionen) sind technisch auf die Druckmaschine oder den Kopierer abgestimmt und daher nicht selbständig nutzbar (BFH v. 28.10.1977 – III R 72/75, BStBl. II 1978, 115; v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682). Entscheidend ist hiernach, dass den Formen außerhalb des betrieblichen Zusammenhangs anders als bei Paletten idR keine weitere betriebliche Funktion zukommt.

Druckwalzen für eine Tapetendruckmaschine: nicht selbständig nutzbar (FG Münster v. 16.7.1975 – V 1243/74 K, EFG 1976, 51, rkr.).

Einrichtungsgegenstände: Einheitlicher Stil steht der selbständigen Nutzungsfähigkeit der einzelnen Gegenstände regelmäßig nicht entgegen (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; FG Nürnberg v. 18.12.1979, EFG 1980, 253, rkr.; H 6.13 „ABC“ EStH 2008). Eine Büroeinrichtung besteht regelmäßig aus selbständig bewertbaren und nutzbaren WG, auch wenn sie im Ganzen angeschafft und die WG bei der Buchung nach Art und Preis in Gruppen zusammengefasst werden, zB 20 Bürostühle zu 150 €; s. auch „Anbauschränkteile“, „Bauelemente“, „Erstausrüstung“, „Gaststätte“, „Ladeneinrichtung“, „Regalteile“.

Elektrizitätszähler: s. „Wassermesser“.

Elektromotor zum Betrieb von Maschinen ist nicht mehr selbständig nutzbar, wenn er auf die Maschine technisch abgestimmt ist (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2). Bloße Anschließbarkeit durch eine Steckdose reicht für die selbständige Nutzungsfähigkeit nicht aus, wenn technische Abstimmung mit der angetriebenen Maschine usw. sowie Einfügung in einen bestimmten Nutzungszusammenhang hinzukommen.

Ersatzteile: Abs. 2 ist nur für diejenigen Ersatzteile und Reparaturmaterialien anwendbar, die zum Anlagevermögen gehören. Soweit Ersatzteile zum Anlagevermögen gehören und zunächst nicht verwendet werden, sondern auf dem Lager verbleiben und zum Einbau bei späteren Reparaturen bestimmt sind, sind sie nicht selbständig nutzbar (glA BFH v. 28.2.1961 – I 13/61 U, BStBl. III 1961, 383; v. 9.3.1967 – IV R 149/66, BStBl. III 1967, 238; v. 17.5.1968 – VI R 232/67, BStBl. II 1968, 568); s. auch „Werkzeuge“.

Erstausrüstung eines Ladens, Büros, Fabrikraums, Hotels usw.: Dass es sich um eine Erstausrüstung handelt, nimmt den WG nicht schon für sich allein ihre selbständige Nutzungsfähigkeit; es kommt vielmehr auf das einzelne WG an (glA BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566, betr. Hotel; v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61; s. auch „Einrichtungsgegenstände“, „Hotel“, „Schiffsausrüstung“, „Werkzeuge“.

Fässer: s. „Leergut“.

Fachzeitschriften: Bei einer Mehrzahl von Halbjahresbänden einer Fachzeitschrift handelt es sich wie bei Büchern um jeweils selbständige WG, so dass Abs. 2 anwendbar ist (FG Düss. v. 13.11.2000 – 11 K 4437/98 E, EFG 2001, 281, rkr.); s. auch „Bücher“.

Fernseheräte sind selbständig nutzbar, auch wenn sie an Hotelbetriebe zur Zimmerausstattung vermietet wurden (FG München v. 25.10.1985 – V 212/82 F, BB 1986, 435, rkr.).

Flachpaletten zur Lagerung und zum Transport von Waren sind mangels technischer Abstimmung aufeinander (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) selbständig nutzbar (R 6.13 Abs. 1 Satz 6 EStR 2008). Siehe auch BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82; FG Berlin v. 17.8.1989 – IV 248/87, EFG 1990, 54, rkr. Ebenso in der Beton-Elementefertigung eingesetzte Unterlagbretter (BFH v. 11.11.2003 – III B 31/03, BFH/NV 2004, 369).

Flaschen: Nach RFH v. 28.11.1939 (RStBl. 1940, 31) sind Flaschen bewertbar und damit als einzelne WG anzusehen und einer Abschreibung nach Abs. 2 fähig; s. „Leergut“.

Formplatten (Unterlagebretter), die nur zusammen mit Leisten zur Herstellung von Leichtbauplatten verwendet werden können, sind nur dann selbständig nutzbar, wenn sie für sich allein verwendbar sind und damit kein einheitliches Ganzes mit anderen Gegenständen bilden (vgl. BFH v. 30.3.1967 – IV 64/65, BStBl. III 1967, 302, wonach diese miteinander und mit den Leisten ein einheitliches Ganzes bilden); s. auch „Gerüst“.

Frisierstühle eines Frisiersalons sind selbständig nutzungsfähig, da nicht technisch aufeinander abgestimmt und auch einzeln nutzbar (FG Berlin v. 30.10.1989 – II 156/89, EFG 1990, 285, rkr.).

Gaststätte: Dass Einrichtungsgegenstände einer Gaststätte in einheitlichem Stil gehalten sind, nimmt ihnen nicht die selbständige Nutzungsfähigkeit (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61); s. ferner „Vitrine“, „Erstausrüstung“, „Hotel“.

Gaszähler: UE gilt das Gleiche wie für „Wassermesser“, s. dort.

Gemälde: s. „Kunstgegenstände“.

Gerüst: Gerüst- und Schalungsteilen, die nur gemeinsam genutzt werden können und in diesen Nutzungszusammenhang eingefügt sind, fehlt die selbständige Nutzungsfähigkeit (BFH v. 29.7.1966 – VI 302/65, BStBl. III 1967, 151). Können sie dagegen einzeln für sich allein genutzt werden, so sind sie uE selbständig nutzbar; s. auch „Schalungsstützungen“.

Geschirr: s. „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

Grubenlampen sind selbständig nutzbar (BFH v. 27.3.1963 – I 201/62 U, BStBl. III 1963, 304; für Befeuchtungsanlagen allg. BFH v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567).

Grundausrüstung: s. „Erstausrüstung“.

Hausanschlüsse der Versorgungsunternehmen (Gas-, Wasser- und Lichtleitungen vom Hauptanschluss zum Zähler): Nach Ansicht des BFH bilden sie mit der gesamten Versorgungsleitung (dem Ortsnetz) zumindest eine wirtschaftliche Einheit und sind daher nicht selbständig nutzbar (BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III 1957, 440), wenn man nicht überhaupt das Netz als ein einziges WG ansieht (BFH v. 19.8.1971 – V R 18/71, BStBl. II 1972, 75). Die FinVerw. behandelt aus Vereinfachungsgründen Erweiterungen, Erneuerungen und Verstärkungen der Versorgungsleitungen für die Inanspruchnahme der degressiven AfA als AHK selbständig bewertbarer WG (BMF v. 10.6.1974, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 164). Selbständige Nutzungsfähigkeit iSd. Abs. 2 wird damit aber nicht bejaht.

Hotel: Bestecke, Geschirr und Wäsche eines Hotels, einer Gaststätte, Kantine und dergl. sind einzeln nutzbar, auch bei Kennzeichnung und einheitlichem Stil (vgl. BFH v. 19.11.1953 – IV 360/53 U, BStBl. III 1954, 18; H 6.13 „ABC“ EStH 2008; s. auch „Betten“, „Erstausrüstung“, „Schiffsausrüstung“).

Instrumentarium eines Arztes, Zahnarztes usw.: Die einzelnen WG sind selbständig nutzbar, nicht zu einer „Ausstattung“ zusammenzufassen (BFH v. 17.5.1968 – VI R 113/67, BStBl. II 1968, 566; H 6.13 „ABC“ EStH 2008); dies gilt insbes. in Bezug auf den Inhalt eines ärztlichen Notfallkoffers und den Notfallkoffer (BFH v. 7.9.2000 – III R 71/97, BStBl. II 2001, 41; H 6.13 „ABC“ EStH 2008), auch nicht bei Kauf einer Praxiseinrichtung; s. auch „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausrüstung“.

Judomatten, die zu Kampffeldern zusammengefügt werden, bilden nur zusammen ein einheitliches Ganzes. Daher kann nur in Bezug auf die Gesamtheit eine selbständige Nutzungsfähigkeit bejaht werden (BFH v. 21.12.1990 – III B 501/90, BFH/NV 1991, 484).

Kabel: Selbständige Nutzungsfähigkeit ist zu verneinen (BFH v. 25.11.1999 – III 77/97, BStBl. II 2002, 233).

Kanaldielen sind selbständig nutzbar, wenn sie unterschiedliche Funktionen, zB Stützen und Abdecken, erfüllen (glA ЕНМСКЕ in BLÜMICH, § 6 Rn. 1170).

Kassettenrecorder: selbständig nutzbar (FG Berlin v. 17.1.1979 – III 118-119/78, EFG 1979, 497, rkr.).

Kinobestuhlung bildet grds. ein einheitliches Ganzes (BFH v. 29.7.1966 – IV R 138/66, BStBl. III 1967, 61).

Kisten: s. „Leergut“.

Kühlkanäle zur Durchlüftung von Getreide: nicht selbständig nutzbar (BFH v. 17.4.1985 – I R 144/82, BStBl. II 1988, 126; H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Kunstgegenstände: Bilder, Plastiken und dergl. als Ausstattung von Büroräumen, Gaststätten, Hotels uÄ sind selbständig nutzbar, auch wenn im Stil aufeinander abgestimmt (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 184).

Ladeneinrichtung: Selbständige Nutzungsfähigkeit der Teile ist nur ausnahmsweise zu verneinen, wenn nämlich die Gegenstände genormt und technisch aufeinander abgestimmt sind und auch die Gegenstände ihrer Art nach nur zusammen genutzt werden können (H 6.13 „ABC“ EStH 2008; vgl. auch FG Münster v. 30.9.1970 – V 512/69 K, EFG 1971, 114, rkr.); s. auch „Anbauschränkteile“, „Bauelemente“, „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausrüstung“, „Gaststätte“, „Regalteile“, „Vitrine“.

Ladungsträger (Gitterboxen, Stahlgestelle, Stützkerne) sind selbständig nutzungsfähige WG; dies gilt auch dann, wenn diese für einen besonderen Auftrag hergestellt und daher nach Ablauf des Produktionszeitraums wertlos werden (BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883).

Lampen: Die Deckenbeleuchtung ist nach Auffassung des BFH als bewegl. WG in Betrieben und Mietobjekten zur Beleuchtung von Werkhallen bzw. Stockwerken nicht selbständig nutzungsfähig (BFH v. 5.10.1956 – I 133/56 U, BStBl. III 1956, 376, betr. Werkhallen; v. 5.3.1974 – I R 160/72, BStBl. II 1974, 353, betr. Lichtbänder in einem Wohnhaus; s. auch H 6.13 „ABC“ EStH 2008). Andere Beleuchtungskörper einer Raumbelichtung (Steh-, Tisch-, Hängelampen, im Unterschied zu einer Deckenbeleuchtung, s.o.) sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 227/67, BStBl. II 1968, 567; H 6.13 „ABC“ EStH 2008). Die einzelnen Bestandteile der Lampe (Beleuchtungskörper und Beleuchtungsträger) sind nicht selbständig nutzungsfähig; sie bilden ein einheitliches Ganzes (vgl. auch ЕНМСКЕ in BLÜMICH, § 6 Rn. 1170 „Beleuchtungsanlage“).

Leergut, das bei Lfg. der Waren im Eigentum des Lieferers bleibt (Umschließungen der Waren): Die Gegenstände sind einzelne WG und selbständig nutz-

bar; sie dürfen nicht zusammengefasst werden (vgl. für Leergut BFH v. 1.7.1981 – I R 148/78, BStBl. II 1982, 246). Dies gilt uE auch für Fässer, Flaschen und Kisten.

Legehennen eines eierzeugenden Betriebs: Abs. 2 anwendbar (H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Lithographien, die zum Anlagevermögen einer Druckerei gehören, sind nicht selbständig nutzungsfähig (BFH v. 15.3.1991 – III R 57/86, BStBl. II 1991, 682). Nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung sind sie regelmäßig nur zusammen mit Kopiergeräten nutzbar und auf diese technisch abgestimmt.

Luftdruckmesser: s. „Messgeräte“.

Maschinenersatzteile: s. „Ersatzteile“.

Maschinenwerkzeuge: s. „Werkzeuge“.

Messgeräte: s. „Wassermesser“; Entsprechendes gilt für Strom und Gaszähler. Transportable Messgeräte, die zur Durchführung der Messung mit verschiedenen WG verbunden werden (zB Luftdruckmesser für Kfz.), sind selbständig nutzbar (BFH v. 30.10.1956 – I 191/56 U, BStBl. III 1957, 7; s. auch „Instrumentarium“). Sie sind nicht technisch aufeinander abgestimmt (Abs. 2 Satz 2). Ein mit einem anderen Anlagegut ständig verbundenes Messgerät bildet mit ihm ein einziges WG oder ist, wenn dies nicht der Fall ist, wegen technischer Abstimmung mit jenem WG nicht selbständig nutzbar.

Möbel: s. „Anbauschrankteile“, „Betten“, „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausstattung“, „Gaststätte“, „Ladeneinrichtung“, „Kinobestuhlung“.

Motor: s. „Elektromotor“.

Müllbehälter eines Müllabfuhrunternehmens sind selbständig nutzbar, wenn sie nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung auch ohne die anderen WG im Betrieb genutzt werden können; hiervon ist regelmäßig auszugehen (Abs. 2 Satz 2; vgl. FG Münster v. 17.10.1974, EFG 1975, 109, rkr.; R 6.13 Abs. 1 Satz 4 EStR 2006); s. auch „Spinnkannen“, „Transportwagen“.

Muster: können bewegl. WG und damit für eine Absetzung nach Abs. 2 in Frage kommen, soweit sie zum AV gehören (vgl. BFH v. 25.11.1965 – IV 2999/63 U, BStBl. III 1966, 86, für Tapetenbücher; Sächs. FG v. 19.3.2007 – 4 K 1395/05, rkr.).

Musterbücher: s. „Ausstellungsgegenstände“.

Notfallkoffer: s. „Instrumentarium“.

Obstbäume: s. „Dauerkulturen“.

Paletten: s. „Flachpaletten“.

Peripheriegeräte: s. „Computerteile“.

Rebanlagen: s. „Dauerkulturen“.

Regale sind regelmäßig für sich allein nutzbar, auch wenn gleichartige Regale zu Blöcken zusammengestellt werden (BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176). Anders, wenn der Regalblock verschraubt, verschweißt, in einer Mauer verankert wird usw.; wenn er dann nicht überhaupt als ein einziges WG anzusehen ist, sind die Teile jedenfalls nicht selbständig nutzbar (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100); s. auch „Regalteile“.

Regalteile: Einzelbauteile, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur in Zusammensetzung zu Regalen genutzt werden und technisch entsprechend aufeinander abgestimmt sind, sind nicht selbständig nutzbar (BFH v. 20.11.1970 – VI R 288/68, BStBl. II 1971, 155). Werden sie dagegen auf Dauer zu einzel-

nen Regalen zusammengefügt, hat der Stpfl. also wirtschaftlich betrachtet Regale – wenn auch in genormten Teilen – angeschafft und montiert, so richtet sich die Anwendbarkeit des Abs. 2 nach der Höhe der AK des einzelnen Regals, s. auch „Regale“ und „Gerüst“. Vgl. BFH v. 26.7.1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980, 176; v. 28.2.1980 – V R 152/74, BStBl. II 1980, 671.

Reparaturmaterialien sind nicht selbständig nutzbar (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1300).

Rollenbahn: s. „Tragrollen“.

Röntgenapparat und seine Zubehörteile bilden ein einheitliches Ganzes und sind infolgedessen nicht selbständig nutzbar (BFH v. 8.6.1961 – IV 237/57, HFR 1962, 78).

Ruhebänke, die der Stpfl. mit seinem Namen oder seiner Firma versieht und außerhalb seines Betriebs als Werbeträger aufstellen lässt: selbständig nutzbar (Nds. FG v. 5.5.1983 – VI 276/81, EFG 1984, 20, rkr.).

Sägeblätter in Diamantsägen sind nicht selbständig nutzbar, wenn sie nach Einspannen durch die Monteur der Herstellerfirmen ständig mit den Sägemaschinen verbunden bleiben (BFH v. 19.10.1972 – IV R 102/68, BStBl. II 1973, 53, bezeichnet die Sägeblätter als selbständig bewertbar, nimmt aber zur selbständigen Nutzungsfähigkeit nicht Stellung); s. auch „Werkzeuge“.

Schalungsstützen/-tafeln eines Bauunternehmens: selbständig nutzbar, da über den Schalungsvorgang hinaus auch für alle möglichen Stütz-, Absperrungs- und Sicherungsvorgänge verwendbar (so FG Ba.-Württ./Freib. v. 24.6.1976 – III 268/75, EFG 1976, 454, rkr.). Es ist uE wohl eine Frage des Sachverhalts, ob die einzelne Schalungsstütze wirklich selbständig oder nur – iSv. Abs. 2 Satz 3 – in, wenn auch verschiedenen, Nutzungszusammenhängen nutzbar ist; BFH v. 18.12.1956 (I 84/56 U, BStBl. III 1957, 27) verneint selbständige Nutzungsfähigkeit bei Schalungstafeln und Schalungsträgern, weil jedes Schalungsteil nur zusammen mit anderen Teilen bei der Errichtung eines Bauwerks verwendbar ist.

Schiffsausrüstung: Das typische, insbes. technische Zubehör eines See- oder Küstenschiffs ist nur iVm. dem Schiff nutzbar und kann daher nur einheitlich mit dem Schiff abgeschrieben werden. Dagegen ist die Anwendung von Abs. 2 auf sonstige Ausrüstungsgegenstände (zB Geschirr, Wäsche) möglich; s. auch „Hotel“.

Schreibtischkombinationen: Schreibtischelemente wie zB Tisch, Rollcontainer und Computerbeistelltisch sind, auch wenn diese fest miteinander verbunden sind, nur dann nicht selbständig nutzbar, wenn nur die Kombination der Gesamtheit der Elemente die Standfestigkeit vermittelt (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100; H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Schriftenminima einer Druckerei (kleinste verkehrübliche Menge von Schriftzeichen – wie Alphabetbuchstaben, Ziffern und Punktieren – eines bestimmten Schriftgrads, die für die Herstellung eines normalen Satzes ausreicht): selbständig nutzbar (glA BFH v. 18.11.1975 – VIII R 9/73, BStBl. II 1976, 214; H 6.13 „ABC“ EStH 2008; BMF v. 11.3.1977, BStBl. I 1977, 88, unter Aufgabe seiner früheren gegenteiligen Ansicht).

Spinnkannen einer Kammgarnspinnerei sind selbständig nutzbar (vgl. BFH v. 9.12.1977 – III R 94/76, BStBl. II 1978, 322; H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Straßenleuchten eines Versorgungsunternehmens sind selbständig nutzbar (BFH v. 28.3.1973 – I R 105/71, BStBl. II 1974, 2; BMF v. 25.10.1976, DB

1977, 232, und v. 11.3.1977, BStBl. I 1977, 88, unter Aufgabe seiner früheren gegenteiligen Ansicht; H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Tonbandkassetten: s. „Videokassetten“.

Tragrollen einer Möbelfabrik, die nach Art eines Fließbands zu einer Rollenbahn zusammengesetzt sind, sind nicht selbständig nutzbar. Die Veränderbarkeit des Nutzungszusammenhangs genügt nach Abs. 2 Satz 3 nicht zur selbständigen Nutzungsfähigkeit.

Transportkästen: Einheitlich beschaffte und genormte Transportkästen einer Weberei zum Transport von Garnen sind selbständig nutzbar (BFH v. 17.5.1968 – VI R 232/67, BStBl. II 1968, 568); s. auch „Transportwagen“, „Spinnkannen“.

Transportwagen der Trockenanlage einer Ziegelei können selbständig nutzbar sein. Es kommt darauf an, ob bei den Transportwagen im einzelnen Fall die in Abs. 2 Satz 2 aufgeführten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.

Trivialsoftware: Ein Office-Programm kann, soweit es sich im Rahmen eines Trivialprogramms hält (R 5.5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStR 2008), als WG iSd. Abs. 2 behandelt werden (BFH v. 15.6.2004 – VIII R 42/03, BFH/NV 2004, 1527).

Verkaufsmuster: s. „Ausstellungsgegenstände“.

Videokassetten: Selbständig nutzbar, nicht nur zusammen mit einem bestimmten Vorführgerät (FG Berlin v. 17.1.1979 – III 118-119/78, EFG 1979, 497, rkr.).

Vitrine und Untersatz sind als einheitliches Ganzes anzusehen und daher nicht einzeln nutzbar (FG Berlin v. 16.11.1965 – X A 197/64, EFG 1966, 262, rkr.).

Wäsche: s. „Betten“, „Hotel“, „Schiffsausrüstung“.

Wassermesser, die sich im Leitungsnetz des Versorgungsunternehmens oder im unmittelbaren Anschluss an dieses Leitungsnetz befinden, bilden nach BFH v. 30.10.1956 (I 191/56 U, BStBl. III 1957, 7) und v. 13.8.1957 (I 91/56 U, BStBl. III 1957, 440) mit dem Leitungsnetz eine Sachgesamtheit „Wasserversorgungsanlage“ und sind nicht selbständig nutzbar. Hingegen sind Wassermesser, die sich innerhalb der dem Hauseigentümer gehörenden Anschlussleitung befinden, selbständig nutzbar. Entsprechendes gilt für Gaszähler und Elektrizitätszähler (OFD Freiburg/Karlsruhe/Stuttgart v. 20.3.1978, EStK § 6 F. Nr. 4/1; aA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1170 „Wassermesser“).

Werkzeuge: Handwerkszeuge wie Hammer, Zange, Schraubenzieher usw. sind selbständig nutzbare WG. Ausgenommen sind maschinengebundene Werkzeuge, die nicht selbständig nutzbar sind, wenn sie in den Nutzungszusammenhang eingefügt und auf die betreffenden Maschinen technisch abgestimmt sind, s. Abs. 2 Satz 2 und 3, zuletzt best. durch BFH v. 6.10.1995 – III R 101/93, BStBl. II 1996, 166 (H 6.13 „ABC“ EStH 2008).

Zähler: s. „Wassermesser“, „Messgeräte“.

Zubehör ist im Allgemeinen nicht selbständig nutzbar:

- **Reifen eines Kraftfahrzeugs** bilden nach der Verkehrsauffassung unselbständige Teile des Fahrzeugs und sind mit diesem zusammen zu aktivieren. Das gilt auch für den üblicherweise mitgeführten Ersatzreifen. Weitere Ersatzreifen können getrennt genutzt, aber – da Ersatzteile, s. dort – nicht als geringwertige Anlagegüter abgeschrieben werden.
- **Autotelefon:** Nach Auffassung des BFH (v. 20.2.1997 – III B 98/96, BStBl. II 1997, 360) ist aber ein Autotelefon iVm. einem Pkw. als ein selb-

ständig nutzbares WG anzusehen, da dieses als Kommunikationsmittel nicht der bestimmungsgemäßen Nutzung eines Pkw. untergeordnet ist, sondern unabhängig davon einem eigenen Zweck dient. Ein einheitliches Ganzes zwischen Autotelefon und Pkw. entsteht dabei nicht durch die Verbindung.

- **Ein Autoradio**, das fest eingebaut ist, und das Kfz. bilden nach neuer Rspr. kein einheitliches Ganzes mehr. Trotz technischer Abgestimmtheit ist das Autoradio nicht auf die gemeinsame Nutzung mit dem Kfz. hin angelegt, sondern dient auch der Lebensgestaltung (insbes. der Unterhaltung, vgl. BFH v. 10.4.1997 – III R 37/92, BFH/NV 1998, 213; aA noch BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

**Erläuterungen zu Abs. 2a:
Poolabschreibung**

Schrifttum zu § 6 Abs. 2a: Voss, Absetzung für Abnutzung – Internationale wettbewerbsfähige und einfach zu handhabende Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Abschreibungsverrechnung, Diss., Göttingen 2006; FRANKE, Steuerliche Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter nach der Neuregelung des Unternehmenssteuerreformgesetz, StB 2007, 456; WAGNER/STAATS, Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter im Handels-, Steuer- und Investitionszulagerecht nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, DB 2007, 2395; HERZIG, Modernisierung des Bilanzrechts und Besteuerung, DB 2008, 1; RADE/KROPP, Jahrgangsbezogener Sammelposten und Poolabschreibung des § 6 Abs. 2a EStG – endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, WPg. 2008, 13; NACKE, Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DB 2009, 2507; KANZLER, Irritationen um das Wahlrecht auf Sofortabschreibung, NWB 2010, 746; PRITZKE/WISSBORN, BMF klärt Zweifelsfragen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2 EStG) und zum sog. Sammelposten (§ 6 Abs. 2a EStG), NWB 2010, 3259; SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 1.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2a: Poolabschreibung

I. Überblick zu Abs. 2a

1301

Materielle Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2a sind:

- Bestehen des Wahlrechts zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 (s. Anm. 1308),
- Vorliegen bestimmter Eigenschaften des Absetzungsobjekts (abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens; s. Anm. 1309–1310),
- selbständige Nutzungsfähigkeit (s. Anm. 1311) und
- kein Über- und Überschreiten bestimmter Beträge (s. Anm. 1312).

Diese Tatbestandsmerkmale müssen gleichzeitig verwirklicht worden sein. Das WG muss außerdem „der Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften“ durch den Stpfl. dienen (§ 7 Abs. 1 Satz 1; Abs. 2a bildet wie Abs. 2 eine Ergänzung des § 7, s. Anm. 1303).

Buchmäßige Voraussetzungen ergeben sich aus dem Wortlaut des Abs. 2a, wonach für abnutzbare bewegliche WG ein Sammelposten gebildet werden kann; die WG sind daher in der Buchführung in einen separaten Sammelposten zu verbuchen; s. Anm. 1306.

Rechtsfolge des Abs. 2a ist die Auflösung der im Sammelposten erfassten WG im Wj. der Bildung und den folgenden vier Wj. mit jeweils einem Fünftel (s. Anm. 1313–1316).

II. Rechtsentstehung des Abs. 2a

1302

Die Regelung wurde erstmals durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) in das Gesetz eingefügt:

UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 1912; BStBl. I 2007, 629): Bewegliche abnutzbare WG des Anlagevermögens mit AHK von mehr als 150 € bis zu 1 000 € sind künftig in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten einzustellen.

Dieser Sammelposten ist über eine Dauer von fünf Jahren gleichmäßig verteilt gewinnmindernd aufzulösen. Abgesehen von der buchmäßigen Erfassung des Zugangs des jeweiligen WG bestehen keine weiteren Dokumentationspflichten (BTDrucks. 16/5377, 83 f.). In diesem Zusammenhang wurde auch die Regelung zur Sofortabschreibung für sog. geringwertiger WG (Abs. 2) angepasst.

Wachstumsbeschleunigungsgesetz (WaBeG) v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Für WG, die nach dem 31.12.2009 (§ 52 Abs. 16 Satz 14) angeschafft, hergestellt oder ins BV eingelegt werden, gelten nunmehr folgende Abschreibungswahlrechte (vgl. auch SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 1 [23]; BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755):

Für gWGs bis 410 € kann eine Sofortabschreibung wie nach der Rechtslage vor der Unternehmenssteuerreform 2008 gewählt werden (Abs. 2 Satz 1). WG über 150 € sind in einem laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen (Abs. 2 Satz 4). Siehe hierzu im Einzelnen die Ausführungen zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 in Anm. 1249 ff.

Alternativ kann eine Poolabschreibung für alle WG zwischen 150 € und 1000 € wie nach bisheriger Rechtslage gewählt werden (Abs. 2a Satz 1). Aufwendungen für gWG bis 150 € sind sofort abzugsfähig (Abs. 2a Satz 4), sie können aber auch aktiviert und nach der gewöhnlichen ND abgeschrieben werden (ebenso SCHEUNEMANN/DENNISEN/BEHRENS, BB 2010, 1 [30]; aA KANZLER, NWB 2010, 747; s. auch Anm. 1316 f.).

Zu den Ausübungsoptionen im Einzelnen s. Anm. 1312.

1303

III. Begriff, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a

Begriff: Das Gesetz spricht in Abs. 2a Satz 1 von einem Sammelposten. Daneben wird die Auflösung des Sammelpostens als *Sammelabschreibung* oder als *Poolabschreibung* bezeichnet (BTDrucks. 16/5377, 8; BTDrucks. 16/5491, 3). Trotz der Stellung innerhalb des § 6 als Bewertungsnorm liegt für die im Anwendungsbereich der Norm erfassten WG nur eine Sonderregel zur Abschreibung nach § 7 vor.

Rechtscharakter des Sammelpostens: Der Sammelposten ist weder WG noch Rechnungsabgrenzungsposten. Vielmehr ist er ein *Posten eigener Art* bzw. *Rechengröße* innerhalb des Anlagevermögens, der die Zusammenfassung vieler gleicher oder unterschiedlicher WG enthält (R 6.13 Abs. 6 Satz 1 EStR). Die Bewertungsnormen des Abs. 1 Nr. 1 (Bewertung für Anlagevermögen) oder des § 7 sind daher weder direkt noch indirekt im Wege einer Analogie auf den Sammelposten übertragbar. Wertminderungen wie Teilwertabschreibungen oder auch Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind daher auf den Sammelposten insgesamt unzulässig. Dies gilt auch für die Anwendung der primären Bewertungsmaßstäbe der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Zum Problem der nachträglichen Veränderung der AHK für im Sammelposten aktivierte WG s. Anm. 1311.

Bedeutung:

► *Vereinfachungsvorschrift:* Nach der Begr. des Gesetzesentwurfs zum UntStRefG 2008 (BTDrucks. 16/4841, 51) soll die Regelung administrative Kosten verringern helfen, da mit der Einbeziehung bestimmter WG in einen Sammelposten eine zusammenfassende Behandlung der einzelnen WG einhergeht. Mit dem Verzicht auf weitere Aufzeichnungspflichten entfällt für solche WG eine Einzel-

bestandsführung (s. Anm. 1306). In der Folge sollen sich Vorgänge, die sich nur auf das einzelne WG beziehen, nicht auswirken. Durch Veräußerungen, Entnahmen oder Wertminderungen wird der Wert des Sammelpostens nicht beeinflusst (BTDrucks. 16/5377, 83 f.). Eine vereinfachte Rechtsanwendung sollte daneben daraus resultieren, dass die Konkretisierung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die im Rahmen einer Einzelbewertung von WG stets notwendig ist, durch eine pauschale ND – unabhängig von der Art und den Einsatzbedingungen des WG sowie von der Länge der tatsächlichen Nutzung – ersetzt wird.

Nach der Neuregelung des WaBeG ab 2010 hat der Gesetzgeber die bis 2008 geltende Rechtslage durch Einf. eines Wahlrechts, einen Sofortabzug bei selbstständig nutzbaren beweglichen WG des AV vorzunehmen, deren AHK jeweils 410 € nicht übersteigen, materiell wieder hergestellt. Hierbei wurden für WG mit AHK ab 150,01 € wieder besondere Aufzeichnungspflichten eingefügt. Der Gesetzgeber bezeichnet diese Rechtsänderung als Vereinfachung, weil „diejenigen Unternehmer, bei denen die bisherige Sammelposten-Regelung zu einer spürbaren Reduzierung der Aufzeichnungspflichten geführt hat, nicht gezwungen sind, sich erneut umzustellen“ (vgl. BTDrucks 17/15, 17).

Stellungnahme: Dies kann uE nur gelten, sofern man bereits die Einf. von stl. Wahlrechten als Steuervereinfachung bezeichnet und nicht gleichzeitig die praktische Anwendung der Regelung im Blick hat. Gerade dies aber bereitet durch das neu geschaffene Wahlrecht (s. Anm. 1312) erhebliche Schwierigkeiten, da der Stpfl. zu Beginn eines Jahres gezwungen wird, für WG mit AHK zwischen 150,01 bis 410,00 € gesonderte Aufzeichnungen zu führen, um das Wahlrecht zwischen Sofort- und Poolabschreibung am Jahresende unter Beachtung der neu geschaffenen steuerlichen Aufzeichnungspflichten für gWG ausüben zu können. Insofern steht dies im Widerspruch zum Vereinfachungszweck der Regelung (ebenso KANZLER, NWB 2010, 746 [747]).

Diesem Zweck wirkt daneben sowohl das Tatbestandsmerkmal der selbständigen Nutzungsfähigkeit, die zur Abgrenzung gegenüber der zwingenden Aktivierungspflicht nach Abs. 2 herangezogen wird, als auch die vorgegebenen Höchst- und Mindestgrenzen (s. Anm. 1311) entgegen. Zusätzlich wird der Gesetzeszweck durch die jahresbezogene Ermittlung des Sammelpostens (s. Anm. 1312) konterkariert (s. auch FRANKE, StB 2007, 456 [457]).

► *Abschließende Regelung:* Nach dem Wortlaut des Abs. 2a handelt es sich um eine nur bei Einkünften mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) und nur bei Erfüllung der im Einzelnen aufgestellten Tatbestandsmerkmale geltende Regelung. Die Regelung hat zwingenden Normcharakter und ist daher ein stets zu beachtender Bewertungsvorbehalt iSd. § 5 Abs. 6. Siehe auch Anm. 1305.

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a:

► *Verstoß gegen Gleichmäßigkeit der Besteuerung:* Die vereinfachte Abschreibungsverrechnung nach Abs. 2a kann in Konflikt mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommen (auch Voss, Absetzung für Abnutzung, 2006, 234). Bei der Sammelabschreibung besteht nämlich nach Abs. 2a Satz 3 die Pflicht, WG auch dann noch weiter abzuschreiben, wenn sie bereits aus dem BV ausgeschieden sind (so BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 14). Dies kollidiert daher grds. auch mit der Forderung nach Bilanzwahrheit bzw. Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB), wonach in der Buchführung keine Sachverhalte abgebildet werden dürfen, die nicht mehr vorhanden sind (einschränkend THIELE/BRÖTZMANN in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 243 HGB Rn. 47: nur relative Richtigkeit kann gefordert werden). Zudem ist zu berücksichtigen, dass vorzeitige Veräußerungen voll versteuert werden müssen, ohne dass Ihnen Ausbuchungen aus dem Pool gegenüberstehen. Insoweit ergeben sich zwangsläufig echte Liquiditätsnachteile in Form von Zinsnachteilen, die mit Blick auf den Grund-

satz der Besteuerung nach der Gleichmäßigkeit nicht zu vereinbaren sein sollen (s. Stellungnahme des Bund deutscher Finanzrichter v. 20.4.2007 zum Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, 4; zum Liquiditätseffekt s. FRANKE, StB 2007, 456[458]). Schließlich kommt es bedingt durch die schematische Abschreibungsverrechnung zu steuerpolitischen Verzerrungen zugunsten von Branchen, die langlebige, unter den Anwendungsbereich des Abs. 2a fallende WG einsetzen und die diese nunmehr verkürzt über fünf Jahre abschreiben können (so Voss, Absetzung für Abnutzung, 2006, 234). Daher stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a.

Stellungnahme: Typisierungen wie in der vorliegenden Fassung des Abs. 2a sind dem Grunde nach steuerrechtlich zulässig. Zur Frage der Zulässigkeit von Typisierungen vgl. BVerfG v. 14.7.2006 (2 BvR 375/00, HFR 2007, 274 mwN). Auch eine materielle Ungleichbehandlung der Gewinneinkünfte gegenüber den Überschusseinkünften erfolgt seit dem WaBeG grds. nicht mehr, da nunmehr Gewinneinkünfte zur Anwendung der Sofortabschreibung optieren können. Im Fall der Anwendung der Poolabschreibung würde sich zwar gegenüber der Sofortabschreibung geringfügige Belastungsunterschiede zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften ergeben. Die Typisierung der ND wird aber unwesentlich sein und kann daher hingenommen werden. Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a idF des WaBeG kann daher bejaht werden.

IV. Geltungsbereich des Abs. 2a

Sachlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Gewinneinkünfte:* Abs. 2a gilt unmittelbar für Stpfl. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 2 Nr. 1–3, § 4 Abs. 1 Satz 8). Die Art der Gewinnermittlung spielt hierbei keine Rolle, da Abs. 2a auch bei § 4 Abs. 3 zur Anwendung kommt (§ 4 Abs. 3 Satz 3; vgl. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 9). Siehe auch Anm. 1256 „Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung“.
- ▷ *Betriebsvermögeenseigenschaft* wird daher vorausgesetzt. Die Regelungen des Abs. 2a gelten daher uneingeschränkt nur für notwendiges und gewillkürtes BV (s. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 12 und Anm. 1308).
- ▷ *Vollschätzung des Gewinns* wegen Verwerfung der Buchführung schließt uE die Sammelabschreibung nicht aus, wenn der Nachweis über die Höhe der gesamten AHK für selbständige nutzungsfähige WG des AV, welche Abs. 2a unterliegen, erbracht wird.
- ▶ *Überschusseinkünfte:* Abs. 2a gilt nicht für Überschusseinkünfte, da ein direkter Verweis in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 nF auf Abs. 2a fehlt und insoweit nur auf Abs. 2 Satz 1–3 verwiesen wird. Allerdings würde zugleich systematisch ein Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nach Abs. 2a Satz 1 eröffnet. Wegen des erklärten Regelungsziels des Gesetzgebers, in diesen Fällen an der materiellen Rechtslage durch das WaBeG (s. BTD Drucks. 17/15, 18) nichts ändern zu wollen, muss daher die Verweisung in Abs. 2a Satz 1 einschränkend ausgelegt werden. Es bleibt daher uE bei der bisherigen Regelung, wonach die Aufwendungen für gWG iSd. Abs. 2, wenn diese – nach Abzug eines enthaltenen Vorsteuerbetrags – nicht mehr als 410 € betragen, bei allen Überschusseinkünften sofort als WK abgezogen werden können oder alternativ die Aufwandsverteilung der AHK über die ND erfolgt (ebenso KANZLER, NWB 2010, 746 [752]).
- ▶ *Auslandsbeziehungen:* Ausländische WG berechnen zur Inanspruchnahme der Sammelabschreibung ebenso wie inländische WG, wenn die Gewinnermittlung nach deutschen Vorschriften vorzunehmen ist.

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 2a gilt auch für beschr. Stpfl., soweit die Anschaffung oder Herstellung des WG mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht und es sich um betriebliche Einkünfte handelt (§ 50 Abs. 1 Satz 1).

Die Zurechnung der Absetzungsberechtigung ist die gleiche wie bei § 7, s. § 7 Anm. 41, 90.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zur Handelsbilanz

1305

Handelsrechtlich ist die Zulässigkeit einer Sammelbewertung bzw. -abschreibung eine durch den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit gedeckte Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung (§§ 252 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 HGB; IDW HFA, FN 10/2007, 506; ebenso KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 275). Dieser Gedanke kann jedoch zu Widersprüchen mit dem Grundsatz der Bilanzwahrheit (§ 239 Abs. 2 HGB) sowie dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) führen, insbes. wenn Abschreibungen noch vorgenommen werden, obwohl die WG bereits aus dem Betrieb durch Veräußerung oder sonstige Verwertung ausgeschieden sind. Die uneingeschränkte Übernahme des Sammelpostens kann daher zu einer Überbewertung führen (s. IDW HFA, FN 10/2007, 506). Infolgedessen wird die Übernahme nur dann uneingeschränkt vorgenommen werden können, wenn der Sammelposten kein wesentlicher Abschlussposten ist. Damit wird der Widerspruch zu den og. Bilanzierungsprinzipien durch das Vorliegen eines begründeten Ausnahmefalls gem. § 252 Abs. 2 HGB gelöst und mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit (s. hierzu WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VII. § 252 HGB Rn. 70 f.) begründet.

Nur soweit von einer Wesentlichkeit des Abschlusspostens ausgegangen werden kann, ist handelsrechtlich eine abweichende Bewertung zwingend geboten; da Abs. 2a aber keine handelsrechtliche Regelung ist, darf in der HBil. eine andere Bewertung (zB nach der Nutzungsdauer) erfolgen. Dies beinhaltet im Rahmen der Bewertung von wesentlichen Zugängen weiterhin die Anwendung der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und im Rahmen der Folgebewertung eines einmal als Sammelposten klassifizierten WG die Berücksichtigung einer kürzeren oder längeren Abschreibungsdauer sowie ggf. vorzeitiger oder späterer Abgänge (so auch IDW HFA, FN 10/2007, 506; ebenso KOZIKOWSKI/ROSCHER/SCHRAMM in Beck-BilKomm. VII. § 253 HGB Rn. 275).

Wertaufholungen können sich dementsprechend nur dann ergeben, wenn zuvor eine Einzelbewertung durchgeführt wurde, um die VG/WG mit dem niedrigeren beizulegenden Wert zu bewerten.

Steuerrechtlich ist Abs. 2a Satz 1 ein Bewertungsvorbehalt iSd. § 5 Abs. 6 und damit eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit iSd. § 5 Abs. 1 (s. auch WAGNER/STAATS, DB 2007, 2395 [2397]; ebenso RADE/KROPP, WPg. 2008, 13 [20]). Dies gilt uE unabhängig davon, ob aufgrund von Wesentlichkeitsüberlegungen die Einzelbewertung in der HBil. angeordnet ist. Zu- und Abschreibungen in der HBil. wirken sich infolgedessen nicht auf den Wertansatz in der StBil. aus.

1306 **2. Verhältnis zu Aufzeichnungsvorschriften (Buchführung, Inventar)**

Grundsatz: Abs. 2a lässt die allgemeinen Buchführungspflichten und Inventarisierungsvorschriften wie zB §§ 238, 240 Abs. 2, 3 HGB, §§ 140 und 141 AO unberührt. Nach der Begr. zum Gesetzesentwurf des UntStRefG 2008 ergibt sich als Aufzeichnungspflicht lediglich eine buchmäßige Erfassung des Zugangs (s. RegE zum UntStRefG, BTDrucks. 16/4841, 51). Dies gilt auch nach der Neufassung des Abs. 2a durch WaBeG unverändert fort. Lediglich für WG mit AHK von mehr als 150 € bis zu 410 €, für die eine Sofortabschreibung nach Abs. 2 in Anspruch genommen wird, bestehen neue besondere Aufzeichnungspflichten (hierzu kritisch KANZLER, NWB 2010, 746 [750]). Siehe hierzu Anm. 1249.

► *Buchführung:* Da bei der Abschreibung nach Abs. 2a jedoch die Buchführung den Anforderungen nach Klarheit und Übersichtlichkeit genügen muss (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB) und der Abschreibungsbetrag jeweils jahresbezogenen zu ermitteln ist, ist eine Verbuchung auf einem besonderen und jahresbezogenen Konto empfehlenswert.

► *Inventar:* Die aus Vorsichts- und Wesentlichkeitsgründen handelsrechtlich gebotene Einzelbewertung (s. Anm. 1253) führt stl. – auch unter Berücksichtigung der § 240 Abs. 2, 3 HGB, §§ 140 und § 141 AO – hingegen nicht zum Zwang zur körperlichen Bestandsaufnahme (ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 9); dies ist stl. vor dem Hintergrund der Unbeachtlichkeit des Ausscheidens nach Abs. 2a Satz 3 auch nicht erforderlich. Ansonsten würde bei Vorliegen von weiteren Inventarisierungspflichten eine Vereinfachungswirkung gerade nicht eintreten. Insoweit wird bei Anwendung der Poolabschreibung auf weitere „Dokumentationspflichten“ als die „buchmäßige Erfassung“ verzichtet.

Aufbewahrung in elektronischer Form: Die Belege der Buchführung, welche den Zu- und Abgängen (im Falle der Einzel- und Poolabschreibung) zugrunde liegen, unterliegen gem. § 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB der Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren (§ 257 Abs. 4 HGB). Dies gilt gem. § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO auch steuerlich. Eine Aufbewahrung in elektronischer Form ist zulässig (§ 257 Abs. 3 und § 147 Abs. 2 HGB).

1307 **3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Vorschriften**

Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§ 7): Es besteht keine Möglichkeit, eine AfA nach §§ 7 ff. vorzunehmen; insoweit ist Abs. 2a lex specialis zu den allgemeinen Abschreibungsnormen (s. Anm. 1303). Dies gilt auch in Bezug auf den gesamten Sammelposten wegen des eigenen Rechtscharakters (s. Anm. 1303).

Außensteuergesetz: Nach § 10 Abs. 3 AStG sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. § 6 Abs. 2a ist zu berücksichtigen.

Entnahmewert nach Abs. 1 Nr. 5: Werden im Sammelposten erfasste WG außerbetrieblich genutzt, ist für die Ermittlung der als Entnahme zu behandelnden Selbstkosten der Wertverzehr im Schätzungsweg zu berücksichtigen (BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 18).

Einzelbewertung: Im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereichs des Abs. 2a ist stl. für eine Einzelbewertung grds. kein Raum, weil sie von Gesetzes wegen ausgeschlossen ist (Abs. 2a, s. Anm. 1306 „Inventar“). Da der Sammelposten in der HBil. wegen des Grundsatzes der Wesentlichkeit allenfalls zulässig ist (s.

Anm. 1305), wird der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) in der HBil. dadurch weiterhin nicht ausgeschlossen.

Festbewertung: Die Sammelpostenabschreibung nach Abs. 2a ist keine Festbewertung iSd. § 240 Abs. 3 HGB, da der betreffende Posten bzw. die darunter fallenden WG wegen der pauschalen Abschreibungspflicht über fünf Jahre gerade nicht zu einem annähernd gleich bleibenden Wert bilanziert wird bzw. werden (s. auch RADE/KROPP, WPg. 2008, 13 [16]; ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 13). Handelsrechtlich ist die Festbewertung jedoch weiterhin zulässig, soweit eine Einzelbewertung angestellt wurde. Siehe auch „Einzelbewertung“ und „Gruppenbewertung“.

Gruppenbewertung: Eine solche ist gem. § 240 Abs. 4 HGB als Inventurvereinfachung und über § 256 Satz 2 HGB im Rahmen des Jahresabschlusses zulässig, wenn anstelle der Wertfindung der einzelnen in die Gruppe einbezogenen VG und Schulden ein gewogener Durchschnittswert angesetzt wird. Dies ist jedoch nur erlaubt, wenn es sich um gleichartige oder gleichwertige VG handelt (s. auch ADS, § 240 HGB Rn. 120; KNOP in KÜTING/WEBER V. § 240 HGB Rn. 76). Da eine Gruppenbewertung lediglich eine Zugangsbewertung, jedoch keine Folgebewertung ersetzt, währenddessen Abs. 2a auch eine vereinfachte Folgebewertung beinhaltet, ist eine Gruppenbewertung nicht mit einer Sammelposten-Bewertung gleichzusetzen. Darüber hinaus stellt eine Sammelposten-Bewertung im Rahmen der implizit enthaltenen Zusammenfassung von WG nicht darauf ab, ob die WG gleichartig und/oder gleichwertig sind. Daher schließt der Anwendungsbereich des Abs. 2a eine Gruppenbewertung aus. Soweit handelsrechtlich zulässigerweise der Grundsatz der Einzelbewertung angewandt wurde, ist die Gruppenbewertung jedoch weiterhin zulässig. Siehe „Einzelbewertung“.

Investitionsabzugsbetrag: Bei Anschaffung/Herstellung von WG, die unter den Sammelposten nach Abs. 2a fallen, können die AHK durch Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 2 herabgesetzt werden, um so den Sofortabzug nach Abs. 2 bzw. wahlweise die Poolabschreibung nach Abs. 2a zu erreichen (vgl. § 7g Abs. 2 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2; ebenso KANZLER, NWB 2010, 746 [750]).

Investitionszulage wird auch für WG iSd. § 6 Abs. 2a gewährt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010 idF des WaBeG). Der Gesetzgeber sieht in der Abschreibung über fünf Jahre nach Abs. 2a Satz 2 offensichtlich keine Begünstigung und gewährt deshalb auch die Investitionszulage. Lediglich für WG mit AHK zwischen 150,01 € und 410 € soll eine Investitionszulagen-Förderung und eine Abschreibung nach Abs. 2 – wie bisher bis zum VZ 2007 der Fall – ausgeschlossen sein (so der Ber. des FinAusschusses, BTDrucks. 16/5491, 26). Die Zugänge des Sammelpostens sind daher nur ab dem Betrag von 410,01 € (ohne USt.) zulagebegünstigt. Dies ist problematisch, weil solche WG eigentlich nicht mehr existieren, da diese, sofern vom neuen Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 1 Gebrauch gemacht wird, in dem Sammelposten nach Abs. 2a einzubeziehen sind und der Verweis in § 2 Abs. 1 Satz 2 InvZulG auf § 6 Abs. 2 mit der angeordneten Maßgabe scheinbar ins Leere geht, würde man für investitionszulagenrechtliche Zwecke nicht noch zusätzliche Aufzeichnungspflichten verlangen, um solche WG im Rahmen des Sammelpostens zu identifizieren (daher kritisch WAGNER/STAATS, DB 2007, 2395 [2398]). Aufgrund der eindeutigen Gesetzesintention wird man daher nicht umhin kommen, den Sammelposten für Zwecke der Förderung mit Investitionszulage zu zerlegen. Sofern man auf die Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 idF des WaBeG verzichtet, sind ohnehin zusätzliche Auf-

zeichnungspflichten (s. Anm. 1256) erforderlich, so dass eine Trennung nunmehr insoweit keine Schwierigkeiten mehr bereitet.

Teilwertabschreibung/-zuschreibungen: Abs. 2a durchbricht im Gegensatz zu Abs. 2 neben den Bewertungsregeln des § 7 auch diejenigen des § 6 Abs. 1. Aufgrund der zwingenden Vorgabe zur Abschreibungsverrechnung in Abs. 2a Satz 1 und 2 wirken sich zwischenzeitlich eingetretene Wertminderungen bei einbezogenen WG nicht auf den Sammelposten-Ansatz aus (s. auch Begr. zum RegE zum UntStRefG, BTDrucks. 16/4841, 51). Veränderungen infolge von Wertminderungen sind daher neben Veräußerungen und Entnahmen (Abs. 2a Satz 3) für die Höhe des Sammelpostens unbeachtlich (vgl. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 14).

Totalgewinnprognose: Bei der Totalgewinnprognose sind aus der Anwendung des Abs. 2a entstehende negative Einkünfte zu berücksichtigen, da Auswirkungen aus Vereinfachungsnormen im Gegensatz zu Subventions- oder Lenkungsnorm zu berücksichtigen sind (stRspr.: BFH v. 27.10.2006 – IV B 8/05, BFH/NV 2007, 231 mwN).

Übertragung eines Betriebs nach § 6 Abs. 3 bzw. Einbringung eines Betriebs nach § 24 UmwStG: In Fällen der Übertragung eines gesamten Betriebs nach § 6 Abs. 3 zum Buchwert gehen die im Sammelposten erfassten WG zusammen mit dem Betrieb auf den neuen Rechtsträger über. Der Übernehmer führt insoweit den Sammelposten fort (Abs. 3 Satz 1; ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 19). Hiervon ging auch der Gesetzgeber aus (vgl. RegE zum UntStRefG, BT-Drucks. 16/4841, 84).

Zur Übertragung über dem Buchwert s. „Umwandlungssteuergesetz“.

Übertragung eines Teilbetriebs nach § 6 Abs. 3 bzw. Einbringung eines Teilbetriebs nach § 24 UmwStG: In Fällen der Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs zum Buchwert, sind die bisher im Sammelposten zu erfassten WG – ungeachtet des Verbleibs der konkreten WG des Sammelpostens – weiterhin beim übertragenden Rechtsträger zu erfassen. Auswirkungen auf den Sammelposten des übernehmenden Rechtsträgers ergeben sich insoweit nicht (ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 22 f.). Dies ist daher bei solchen Übertragungsvorgängen als Ausdruck einer weitgehenden Verwaltungsvereinfachung bzw. Billigkeitsregelung zu werten (zweifelnd an der Rechtmäßigkeit insoweit KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 607).

Übertragung von Einzel-WG nach § 6 Abs. 5: Auch für nach Abs. 5 übertragene, im Sammelposten erfasste WG ist ergeben sich keine Auswirkungen auf den Sammelposten des aufnehmenden Stpfl. (ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 22 f.).

Übertragung und Veräußerung eines MU-Anteils nach § 6 Abs. 3 bzw. § 16: Es ist dabei wie folgt zu differenzieren (vgl. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 24 ff.):

► *Bei der unentgeltlichen Übertragung des gesamten oder eines Teils eines MU-Anteils* bleibt der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Sammelposten unberührt. Ein im Sonderbetriebsvermögen des übertragenen MU-Anteils enthaltener Sammelposten geht auf den Rechtsnachfolger über, wenn der gesamte MU-Anteil übertragen wird. Aus Vereinfachung wird bei Übertragung eines Teils eines MU-Anteils der im Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden befindliche Sammelposten unverändert fortgeführt, es sei denn, mit der Übertragung des Teils eines MU-Anteils wird auch das gesamte Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich mitübertragen. Beim rückwirkenden Teilwertansatz (§ 6 Abs. 3 Satz 2) bleibt ferner

der Sammelposten aus Gründen der Vereinfachung bestehen (vgl. insgesamt BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 24).

► *Bei der entgeltlichen Übertragung* (Veräußerung) bleibt der in der Gesamthandbilanz ausgewiesene Sammelposten ebenfalls unberührt. Ein im Sonderbetriebsvermögen enthaltener und mitveräußerter Sammelposten ist im Jahr der Veräußerung und vor Ablauf des Wj. auch weiterhin mit einem Fünftel aufzulösen (s. BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 15). In der Ergänzungsbilanz des Veräußerers ist für im Sammelposten bzw. in mehreren Sammelposten enthaltene Mehr-/Minderwerte immer nur ein Gesamtposten zu bilden. Der Gesamtposten ist in der Ergänzungsbilanz im Wj. des Erwerbs entsprechend der Regelung des Abs. 2a Satz 1 mit jeweils einem Fünftel aufzulösen (vgl. insgesamt BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 25).

Übertragung stiller Reserven gem. §§ 6b, 6c oder R 6.6 EStR schließt Anwendung des Abs. 2a nicht aus: Ist von den AK/HK eines WG ein Betrag von § 6b Abs. 1, 3 oder § 6c abgezogen worden, so gilt der verbleibende Betrag als AK/HK des WG (vgl. auch § 6b Abs. 6 idF des UntStRefG 2008). Da Abs. 2a Satz 1 nunmehr eine wahlweise vollständige Anwendung von Abs. 2 oder Abs. 2a erlaubt (s. Anm. 1308 und 1312), ist bei einheitlicher Anwendung der Poolabschreibung die Herabsetzung der stillen Reserven auf bis zu 150 € möglich, sodass hierfür die Sofortabschreibung nach Abs. 2a Satz 4 in Anspruch genommen werden kann; dies gilt auch im Verhältnis zur Ersatzbeschaffungsrücklage nach R 6.6 EStR (vgl. für die Anwendung von Abs. 2 auch BFH v. 5.2.1981, BStBl. II 1981, 432; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 600). Bei AHK über 1000 € entfällt eine Sammelposten-Abschreibung; stattdessen ist eine Einzelbewertung einschließlich der Möglichkeit, Teilwertabschreibungen geltend zu machen, eröffnet.

Umwandlungssteuergesetz: Die Anwendbarkeit des Abs. 2a ist auch in Verschmelzungs-/Abspaltungsfällen in Bezug auf Teilbetriebe nach § 15 UmwStG oder in Einbringungs-fällen gem. §§ 20 Abs. 2, 24 Abs. 2 UmwStG denkbar, wobei wie folgt zu unterscheiden ist:

► § 15 UmwStG: Bei der Teilübertragung nach § 15 UmwStG greifen ebenfalls § 12 Abs. 1 und 3 UmwStG ein (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Der beim übertragenden Rechtsträger ausgewiesene Sammelposten ist weiterhin – ungeachtet des Verbleibs des WG des Sammelpostens – beim übertragenden Rechtsträger auszuweisen (str.; s. Anm. 1307 „Übertragung eines Teilbetriebs“).

► §§ 20 ff. UmwStG: Obwohl § 20 Abs. 3 UmwStG den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Vermögen ansetzt, für den Einbringen stets als Veräußerung wertet, liegt jedoch gem. § 23 Abs. 4 Halbs. 1 UmwStG nur dann eine Anschaffung bei der übernehmenden Gesellschaft vor, wenn die übernehmende Gesellschaft das Vermögen im Wege der Einrechtsnachfolge erwirbt und das Vermögen mit dem gemeinen Wert ansetzt. Damit wurde die frühere Verwaltungsmeinung ins Gesetz geschrieben (s. insoweit BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 268 – Umwandlungssteuererlass – Tz. 22.15; insoweit nicht differenzierend zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 20; generell für Anschaffungsvorgang). Soweit eine der Voraussetzungen nicht vorliegt, werden die bisherigen Werte nach Abs. 2a unverändert fortgeführt und, soweit eine teilweise Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt, wird der aufgestockte Betrag über die Rest-Nutzungsdauer abgeschrieben (§ 23 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG iVm. § 7 Abs. 1 EStG); dies muss uE auch dann gelten, wenn der Aufstockungsbetrag auf solche WG entfällt, die

nach Abs. 2a bereits vollständig abgeschrieben wurden. Als Abschreibungsmethode kommt ab dem VZ 2008 lediglich die lineare Methode in Betracht (§ 7 Abs. 2 und 3 wurden durch UntStRefG 2008 ersatzlos aufgehoben).

► § 24 *UmwStG*: Es gelten wegen § 24 Abs. 4 *UmwStG* die zuvor genannten Ausführungen zur Einbringung nach § 20 *UmwStG*.

Zuschüsse (private und öffentliche) können gem. R 6.5 Abs. 2 EStR erfolgsneutral vereinnahmt werden, indem die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den AHK bewertet werden, die der Stpfl. selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufwendet. Demnach gilt der um die Zuschüsse gekürzte Betrag als AHK für das WG: Wenn die dementsprechend gekürzten AHK bis zu 150 € iSv. Abs. 2 Satz 1 betragen, sind die Voraussetzungen zur Sofortabschreibung nach Abs. 2a Satz 4 erfüllt (s. hierzu KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 600). *Alternativ* greift die Poolabschreibung, soweit das WG nach Abzug der Zuschüsse AHK aufweist, die höher als 150 € (bis max. 1000 €) sind. Im Übrigen kommt der Grundsatz der Einzelbewertung zur Anwendung. In dem Fall, dass der Zuschuss nachträglich gewährt wird und dieser gem. R 6.3 Abs. 3 EStR die gebuchten AHK mindert, ist eine Anwendung des Abs. 2a auf den gekürzten Betrag nicht zulässig, da der Höchstbetrag durch die Zuschussgewährung nicht mehr im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage erfüllt wurde, sondern erst nachträglich eingetreten ist.

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Poolabschreibung (Abs. 2a Satz 1)

I. Voraussetzungen

1308 1. Bestehen des Wahlrechts zur Bewertungsfreiheit nach Abs. 2

Nach dem Wortlaut des Abs. 2a Satz 1 („Abweichend von Abs. 2 ...“) ist Voraussetzung für die Anwendung der Poolabschreibung, dass die Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 besteht. Der Gesetzestext ist dabei missverständlich, da Abs. 2 und Abs. 2a andere betragsmäßigen Höchst-/Mindestbeträge vorsehen, so dass bezüglich der Anwendung der beiden steuerlichen Wahlrechte nicht ein einheitlicher Sachverhalt vorausgesetzt wird, was normalerweise bei steuerlichen Wahlrechten der Fall ist. Dies kann somit zu einer betragsmäßigen bzw. Einzel-WG-bezogenen Sichtweise im Rahmen der Auslegung des Gesetzes verleiten (zu den Irritationen insoweit s. KANZLER, NWB 2010, 746 ff.).

Aufgrund der Gesetzesmaterialien zu Abs. 2a Satz 1 idF der WaBeG kann daher Abs. 2a nur so interpretiert werden, dass keine WG- und betragsmäßige Betrachtung erfolgt. Vielmehr wird dem Stpfl. nach der Gesetzesbegründung ein jahrgangsbezogenes und einheitliches Wahlrecht zwischen der Anwendung nach Abs. 2 und Abs. 2a eingeräumt, wobei die Anwendung der Wahlrechte im Einzelfall teilweise auf unterschiedlich realisierte Sachverhalte, was die betragsmäßige Höhe angeht, erfolgt. Dies erschwert uE die Rechtsanwendung unnötig, so dass de lege ferenda zu überlegen wäre, die inhaltlichen (va. betragsmäßigen Voraussetzung) zwischen Abs. 2 und Abs. 2a zu vereinheitlichen.

2. Eigenschaft des Absetzungsobjekts

a) Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

1309

Wirtschaftsgut: Abs. 2a gilt nach dem klaren Wortlaut nur für WG. Grundlegend zum Begriff des WG s. § 5 Anm. 350–355.

Nicht unter Abs. 2a fallen daher Kosten, die nur Erhaltungsaufwand sind und daher von vornherein nicht zu einem aktivierungsfähigen WG führen; dieser Aufwand ist sofort abzugsfähig.

Bewegliche Wirtschaftsgüter: Zum Begriff „Beweglichkeit“ vgl. R 7.1 Abs. 2 EStR 2009; danach trifft dies auf Sachen, Tiere, Scheinbestandteile und Betriebsvorrichtungen zu. Immaterielle WG sind daher von der Anwendung des Abs. 2a grds. ausgeschlossen, da sie nach hM weder beweglich noch unbeweglich sind (s. hierzu § 5 Anm. 383; BUCIEK in BLÜMICH, § 5 Rn. 339 mwN). Ausgenommen sind hiervon immaterielle WG, die als Trivialsoftware behandelt werden (R 5.5 Abs. 1 EStR). Ob darüber hinaus jedwede Computersoftware mit AHK von weniger als 410 € bewegl. WG darstellt, hat der BFH im Urteil v. 18.5.2011 (X R 26/09, DB 2011, 1952) offen gelassen.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter: Eine Abschreibung nach Abs. 2a Satz 1 kommt nur in Betracht, wenn Abnutzbarkeit des beweglichen WG gegeben ist. Zur Abnutzbarkeit generell s. auch Anm. 258.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Abs. 2a gilt nur für WG, die

- zum BV gehören (arg e contrario aus Abs. 2a Satz 3: „Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen“) und
- zum Anlagevermögen gehören.

Zum Begriff des Betriebsvermögens s. auch Anm. 1433; zur Abgrenzung zum Umlaufvermögen allg. s. Anm. 256.

Vorratsanschaffung: Zweifelhaft ist die Behandlung der sog. Vorratsanschaffung (s. hierzu Anm. 1260). Eine Überführung des WG aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen noch im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung ist für Zwecke der Anwendung des Abs. 2a unschädlich. Ist dies jedoch später der Fall, so kann die Poolabschreibung nicht angewendet werden. Gewinnen diese WG später den Charakter als Anlagevermögen, so kann die Poolabschreibung nicht mehr in Anspruch genommen werden, da sie nur für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung gilt. Stattdessen gelten hierfür die allgemeinen Abschreibungsregeln nach § 7. Ein Missbrauch (§ 42 AO) kann uE jedoch vorliegen, wenn zunächst WG als Vorrat auf Lager genommen werden und in späteren Jahren in das Anlagevermögen überführt werden, um die Poolabschreibung zu verhindern. Es obliegt daher dem Stpfl., nachzuweisen, dass die angeschafften und hergestellten WG ursprünglich zum Verbrauch bzw. zur Abgabe bestimmt waren.

b) Unschädliche Merkmale

1309a

Für die Anwendung der Poolabschreibung kommt es nach dem Wortlaut des Abs. 2a Satz 1 nicht darauf an,

- welche Art von in den Sammelposten einbezogene WG vorliegen,
- ob die Zahl der nach Abs. 2a bewerteten WG das gesamte Aktivvermögen des Stpfl. umfasst,
- ob die Nutzung durch den Stpfl. selbst erfolgt,
- wie viele WG nach Abs. 2a bewertet werden oder
- ob die WG entgeltlich oder unentgeltlich auf den Stpfl. übergegangen sind.

1310 **3. Selbständige Nutzungsfähigkeit**

Begriff und Auslegung: Der Wortlaut des Abs. 2a Satz 1 schreibt vor, dass es sich bei den abnutzbaren beweglichen WG des Anlagevermögens gleichzeitig um selbständige nutzungsfähige WG handelt. Damit knüpft der Gesetzgeber die Poolabschreibung an die Voraussetzung der gWG-Fähigkeit, ohne explizit auf Abs. 2 und damit auch auf die übrigen Einschränkungen, die in Abs. 2 Satz 2 und 3 genannt werden, zu verweisen. Die Anwendung dieser Einschränkungen im Rahmen von Abs. 2a ist daher fraglich.

Stellungnahme: Zukünftig ist Abs. 2a uE in einem systematischen Zusammenhang mit Abs. 2 zu sehen, so dass die bisher für Abs. 2 geltenden Auslegungskriterien auch bei Abs. 2a gelten, auch wenn die Gesetzesbegründung diese Frage offen lässt (s. Regierungsentwurf, BTDrucks. 16/4841, 51; so wohl auch RADE/KROPP, WPg. 2008, 13). Zu den Auslegungsgrundsätze nach Abs. 2 Satz 2 und 3 s. daher Anm. 1268–1273.

4. Höchst- und Mindestgrenzen der Poolabschreibung1311 **a) Grundsätze**

Die Mindest- und die Höchstgrenze von 150,01 € bzw. 1000 € bezieht sich auf die AHK, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1) oder den nach Abs. 1 Nr. 5 oder 6 anzusetzenden Wert (Einlagewert). Zu beachten ist, dass stl. auch die nicht abziehbare VorSt. zu den AHK gehört (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 9b Rn. 2). Zur Vermeidung der Bestimmung einer individuellen Höchst- und Mindestgrenze, welche die Anwendung des Abs. 2a in der Praxis erschweren würde, muss die nicht abziehbare VorSt. – und zwar ohne Rücksicht darauf, ob der Stpfl. die VorSt. umsatzsteuerrechtlich abziehen kann – wieder aus der AHK herausgerechnet werden (Abs. 2a Satz 1: „... vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1), ...“). Die in Abs. 2a genannten Grenzen sind somit in Bezug auf die in Rechnung gestellten Beträge als Netto-Beträge zu verstehen. Bei bestimmten Berufsgruppen und Branchen (zB Ärzte, Banken, Versicherungen) ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit nach § 15 Abs. 1 UStG ist somit auf den Rechnungsbetrag ohne USt. abzustellen (so R 9b Abs. 2 Satz 2 EStR; s. Anm. 1313). Somit erfolgt der Wechsel der Abschreibungsmöglichkeiten von der Sofortabschreibung nach Abs. 2 zur Poolabschreibung nach Abs. 2a bei einem Betrag der AHK (inkl. 19 % USt.) von 178,51 € bzw. der Wechsel von der Poolabschreibung nach Abs. 2 zur Absetzungsmethode nach § 7 bei einem Betrag der AHK (inkl. 19 % USt.) von 1190,01 €. Bei Überschreiten der (Netto-)Grenze von 1000 € entfällt die Poolabschreibung. Die Grenzen gelten für das einzelne WG. Bei mehreren unselbständigen Teilen, die zusammen ein WG bilden, ist daher auf den Betrag der zusammengefassten Teile abzustellen.

Fraglich ist die Anwendung des Abs. 2a, wenn sich nachträgliche Veränderungen der AHK ergeben, was zur Über- oder Unterschreiten der genannten Grenzen führt. Welche Rückwirkungen sich hieraus für die einmal ermittelte Poolabschreibung in den Folgejahren, insbes. im Jahr des Eintritts des Ereignisses ergeben, ist im Gesetz nicht geklärt. Auf dem Prüfstand ist dabei das Verhältnis zum Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB).

Stellungnahme: Mit dem Verzicht auf die Einzelbewertung zugunsten des Sammelpostens müssen uE konsequenterweise solche nachträglichen Ereignisse jedoch erfolgswirksam erfasst werden, ohne die Höhe der Poolabschreibung zu tangieren (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 604: für Einbeziehung in den Sammelposten im Jahr des Entstehens der nachträglichen AHK). Dies steht uE auch in Einklang mit dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck des Abs. 2a als abschließende und vereinfachende

Regelung. Nachdem die AHK der betreffenden WG des Abs. 2a in einem eigenen Sammelposten Eingang gefunden haben (Satz 1) und entsprechend der besonderen Bewertungsnorm des Abs. 2a Satz 2 abgeschrieben wurden (abschließende Regelung), besteht uE für eine Aktivierung nachträglicher AHK im Sammelposten, für die nach hM ohnehin ein funktionaler Zusammenhang mit der Anschaffung erforderlich ist (s. Anm. 297), kein Raum mehr (aA BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 10; R 6.13 Abs. 5 Satz 2 EStR: für Erhöhung des Sammelpostens des Wj., in dem die nachträglichen Aufwendungen entstanden sind). Eine Einzelbewertung kann daher insoweit nicht mehr gefordert werden. Dies gilt uE aber nicht, wenn die AHK-Veränderung noch im Jahr der Investition eintritt.

Kein nachträgliches Unter-/Überschreiten der AHK liegt vor, wenn es sich bei den angefallenen Kosten um Aufwendungen für die Anschaffung eines selbständig nutzungsfähigen WG handelt, für deren Bewertung ohnehin – vor Anwendung der weiteren Wahlrechte nach Abs. 2, 2a – die Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 greift.

b) Einzelheiten der Höchst- und Mindestgrenze

1311a

Begriff der Anschaffungskosten und der Herstellungskosten: Zum Begriff der AK s. § 255 Abs. 1 HGB und Anm. 271–303; zu den HK s. § 255 Abs. 2 und Anm. 459–467. Handels- und steuerrechtlich sind diese Begriffe identisch: s. auch Anm. 271.

Darin enthaltener Vorsteuerbetrag: USt., die dem Stpfl. im Rahmen der AHK belastet worden ist (sog. Vorsteuer), rechnet, wie auch bei der Abschreibung nach Abs. 2, nicht zu den AHK iSd. Abs. 2a. Zur Vereinfachung bei der Ermittlung des Vorsteuerbetrages s. Anm. 1311.

Der nach Abs. 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle (dh. an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) tretende Wert: Der Wortlaut stellt klar, dass neben Anschaffungen und Herstellungsvorgängen auch Einlagevorgänge bei Einhaltung der gesetzlichen Grenzen unter die Anwendung des Abs. 2a fallen. Der als Einlagewert angesetzte Betrag kann daher unter den Voraussetzungen des Abs. 2a abgesetzt werden. Daneben stellt Abs. 2a Satz 1 klar, dass der gem. § 6 Abs. 1 Nr. 6 zu ermittelnde Eröffnungsbilanzwert ebenfalls unter Beachtung der Höchst- und Mindestgrenzen einer Poolabschreibung zugänglich ist.

Zum Einlagewert nach Abs. 1 Nr. 5 s. Anm. 1208–1232 und zu Abs. 1 Nr. 6 (Eröffnung eines Betriebs) s. Anm. 1235–1236.

II. Rechtsfolgen der Poolabschreibung

1. Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens nach Abs. 2a Satz 1

1312

Grundsatz: Abs. 2a Satz 1 enthält nunmehr ein Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG mit den Mindest-/Höchstgrenzen (s. Anm. 1311). Aufgrund der Einfügung des Wahlrechts in Abs. 2 Satz 1 kann für WG mit AHK bis 410 € auch von der Sofortabschreibung nach Abs. 2 Gebrauch gemacht werden. Die Rechtslage stellt sich insofern unter Berücksichtigung von Abs. 2 idF des WaBeG, jedoch ohne die Einschränkung nach Abs. 2a Satz 5 wie folgt dar (vgl. auch BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755; ebenso PITZKE/WISSBORN, NWB 2010, 3259), wobei eine rein betragsmäßige Differenzierung nach Höhe der AHK erfolgt:

WG mit AHK	Grundsatz	1. Alternative	2. Alternative
bis 150 €	Aktivierung und Abschreibung nach § 7	Sofortabschreibung nach Abs. 2 Satz 1 bzw. Abs. 2a Satz 4	–
von 150,01 bis 410 €	Aktivierung und Abschreibung nach § 7	Sofortabschreibung nach Abs. 2 Satz 1	Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1
von 410,01 bis 1000 €	Aktivierung und Abschreibung nach § 7	Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1	–
ab 1000,01 €	Aktivierung und Abschreibung nach § 7	–	–

Die Option zur Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 ist hierbei nicht als Einzel-WG-bezogenes, sondern nur als einheitliches und jahrgangsbezogenes Wahlrecht ausgestaltet worden (s. Übersicht in Anm. 1250).

1313 2. Höhe der Poolabschreibung (Abs. 2a Satz 2)

Die Poolabschreibung beträgt sowohl im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage als auch in den folgenden vier Wj. der Bildung jeweils ein Fünftel der ursprünglichen AK/HK oder des Einlagewerts (Abs. 2a Satz 2). Eine höhere bzw. niedrigere zeitliche Abschreibungsverteilung als ein Fünftel ist daher ebenso wie die Zugrundelegung einer längeren ND als fünf Jahre für die Abschreibungsverrechnung de iure ausgeschlossen. Siehe zum zwingenden Normcharakter Anm. 1305.

Die Ermittlung der Poolabschreibung gilt dem Wortlaut nach nur für die Verhältnisse im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage. Nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Poolabschreibung entfalten uE keine Rückwirkung auf die Höhe der Poolabschreibung; solche Ereignisse sind vielmehr im Jahr des Eintritts erfolgswirksam zu erfassen (s. Anm. 1311).

Einzelfragen:

► *Eine Nachholung* in einem späteren Wj. ist nicht zulässig (glA BFH v. 17.3.1982 – I R 144/78, BStBl. II 1982, 545, betr. WG, die aE des Vorjahrs mit einem Festwert bewertet worden waren). Das entspricht auch dem Rechtscharakter des Postens als Posten eigener Art sowie dem Vereinfachungszweck der Vorschrift (s. Anm. 1303).

► *Ein Schrott-/Schlachtwert* für im Sammelposten erfasste WG ist für die Ermittlung der Poolabschreibung nicht zu berücksichtigen, da bei dieser Art von WG nicht mit beträchtlichen Restwerten zu rechnen ist (ebenso BFH v. 22.7.1971, BStBl. II 1971, 800; BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 9).

1314 3. Unbeachtlichkeit des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen (Abs. 2a Satz 3)

Grundsatz: Nach Abs. 2a Satz 3 ist es auf die Höhe der Poolabschreibung ohne Auswirkung, wenn das im Pool bewertete WG aus dem BV ausscheidet. Denkbare Fälle des Ausscheidens sind demnach:

- Entnahme,
- Veräußerung,
- Verschrottung oder
- sonstiges Abhandenkommen (Verlust, Diebstahl).

Nicht als Ausscheiden iSd. Abs. 2a Satz 3 aufgefasst werden kann uE die zulässige Überführung ins Umlaufvermögen. Ob die anschließende Veräußerung etc. zu einer Auswirkung auf die Poolabschreibung führt, wird davon abhängen, ob die Überführung ins Umlaufvermögen noch im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage oder erst in späteren Jahren erfolgt. Im ersten Fall wird eine Umwidmung, sofern nachvollziehbar begründet, eine Poolabschreibung gänzlich vermieden, da diese nur für WG des Anlagevermögens im Erstjahr greift. Im zweiten Fall ist für WG im Erstjahr bereits ein Sammelposten gebildet worden, der auch in den Folgejahren wegen der eindeutigen Absetzungspflicht des Abs. 2a Satz 2 kontinuierlich jeweils um ein Fünftel aufzulösen ist.

4. Wahlrecht zur Abschreibung von WG bis 150 € (Abs. 2a Satz 4)

1315

Sofern das Wahlrecht zur Poolabschreibung für alle WG eines Wj. zulässigerweise in Anspruch genommen wird (s. Anm. 1312), besteht gem. Abs. 2a Satz 4 die Möglichkeit, die AHK oder der nach Abs. 1 Nr. 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen WG des AV, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des WG oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als BA abzuziehen. *Alternativ* besteht die Möglichkeit, diese Art von WG über deren ND abzuschreiben (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 592, § 6 Rn. 604; aA KANZLER, NWB 2010, 746 [749] mwN: für Sofortabschreibungsgebot). Aus dem vermeintlichen Gesetzeszweck des Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2a Satz 4 heraus ist jedoch unklar, ob das bis VZ 2007 geltende Wahlrecht zwischen der Sofortabschreibung für gWG bis 410 € und der Abschreibung über die ND durch den Gesetzgeber, das seit dem UntStRefG 2008 ausgeschlossen war, uneingeschränkt wieder eingeführt wurde. Der Gesetzgeber hat nämlich nachweislich der Gesetzesbegründung zum WaBeG nur die Sofortabschreibung für gWG mit AK von mehr als 150 € bis 410 € alternativ zur Poolabschreibung für alle WG von mehr als 150 € und nicht mehr als 1000 € einführen wollen. Weitergehende Wahlrechte sollten wohl nicht eingeführt werden (so auch KANZLER, NWB 2010, 746).

Stellungnahme: Die Möglichkeit zur Abschreibung der WG bis 150 € ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 2a Satz 1, der dazu führt, dass bei Inanspruchnahme der Poolabschreibung für Zwecke des Wahlrechts der Bewertungsfreiheit nicht die 410 €-Grenze des Abs. 2 gilt, sondern die 150 €-Grenze des Abs. 2a Satz 4. Zwar hat der Gesetzgeber nur zum Ziel gehabt, die Sofortabschreibung wieder einzuführen und alternativ die Poolabschreibung zuzulassen (s. BTDrucks. 15/15), aber aus den Gesetzesmaterialien lassen sich uE keine Hinweise entnehmen, dass die bis 2009 geltende Rechtslage bei der Poolabschreibung für WG bis 150 € mit dem Sofortabzugsgebot insoweit unverändert fortgelten sollte. Ebenso ergeben sich keine weiteren Hinweise für eine Einschränkung des Wahlrechts zwischen der Sofortabschreibung und der Poolabschreibung gem. Abs. 2a Satz 1 iVm. Satz 4 auf WG mit AHK zwischen 150,01 und 410 €. Insoweit ist der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 2) und Teilen der Literatur zuzustimmen.

5. Einschränkung des Wahlrechts nach Abs. 2a Satz 5

1316

Grundsatz der einheitlichen Ausübung: Allerdings kann der Stpfl. die Poolabschreibung nach Abs. 2a Satz 1 für alle in einem Wj. angeschafften, hergestellten oder eingelegten WG mit AHK von 150 bis 1000 € nur insgesamt einheitlich ausüben (einheitliches jahrgangsbezogenes Wahlrecht nach Abs. 2a Satz 5; ebenso NACKE, DB 2009, 2507 [2509]; aA KANZLER, NWB 2010, 746 [751]: Eine Einschränkung zur einheitlichen Wahlrechtsausübung soll nur für WG mit AHK von mehr als 150 € und nicht mehr als 410 € gelten; darüber hinausgehende AHK [bis 1000 €] sollen nach der Poolabschreibung bewertet werden; s. auch

Anm. 1316). Damit hat der Stpfl. nur folgende jahrgangsbezogene Wahlrechte (ebenso BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 7):

- ▶ *Inanspruchnahme*: Sofern die Poolabschreibung für alle WG mit AHK von mehr als 150 € und nicht mehr als 1 000 € in Anspruch genommen werden soll, ist somit nach Abs. 2a Satz 1 iVm. Satz 1 das Wahlrecht zur Sofortabschreibung nach Abs. 2 für alle in einem Wj. beschafften WG mit AHK von 150,01 bis 410 € abgeschnitten (s. Anm. 1312). Für diese WG kann daher ebenfalls nur die Poolabschreibung angewendet werden. Unbenommen bleibt dem Stpfl. dabei aber das Recht zur Sofortabschreibung nach Abs. 2a Satz 4 bzw. alternativ zur Aktivierung und Abschreibung nach §§ 7 ff. für alle WG bis 150 € (s. Anm. 1316).
- ▶ *Keine Inanspruchnahme*: Sofern die Poolabschreibung für WG mit AHK von mehr als 410 € und nicht mehr als 1 000 € nicht in Anspruch genommen werden soll (s. Anm. 1312), besteht das Wahlrecht zur Sofortabschreibung für alle in einem Wj. beschafften WG mit AHK bis zu 410 € nach Abs. 2 oder zur Aktivierung und Abschreibung nach § 7. Darüber hinaus sind alle WG einzeln mit den AHK zu bewerten und nach den Grundsätzen des § 7 über die ND abzuschreiben.

Einzelfragen:

- ▶ *Kein Wahlrecht besteht*, wenn von vornherein keine wirksame Anschaffung, Herstellung oder Einlage vorliegt. Zum Begriff der Anschaffung, Herstellung oder Einlage s. Anm. 273, 275 und 1214a–1214 f.
- ▶ *Zeitliche Anforderung an die Wahlrechtsausübung*: Allerdings hat die Bildung des Sammelpostens nicht sofort zu erfolgen. Es genügt, wenn der Sammelposten im Rahmen der Bilanzaufstellung gebildet wird. Zu den Möglichkeiten der Bilanzänderung/-berichtigung s. Anm. 1307.

Abs. 2a beinhaltet die Verpflichtung, für jedes Wj. einen (nicht mehrere) Sammelposten zu bilden (sog. jahrgangsbezogener Sammelposten).

1317–1329 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3

Autor: Dr. Kurt **Gratz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 – unter Mitwirkung von Hans-Hermann **Bühl**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Luise **Uhl-Ludäscher**, Steuerberaterin, und Roland **Wutzke**, Steuerberater –,
 CMS GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Stuttgart
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, München/Pforzheim

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Schrifttum: RÖHRIG, Betriebsübertragung auf die Nachfolgegeneration: Unentgeltliche Aufnahme eines Angehörigen, EStB 1999, 246; SCHULZE ZUR WIESCHE, Einbringungsverfahren unter Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, DStZ 1999, 806; SCHULZE ZUR WIESCHE, Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils und Sonderbetriebsvermögen, FR 1999, 988; TIEDTKE/WÄLZHOZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; BRANDENBERG, Unentgeltliche Aufnahme eines nahen Angehörigen in ein Einzelunternehmen zur Gründung einer Personengesellschaft, FR 2000, 745; GECK, Neue Erschwernisse bei vorweggenommener Erbfolge über Personengesellschaftsanteile, DStR 2000, 2031; KNEBEL/NEKOLA, Unternehmensnachfolgeplanung bei Personengesellschaften, DB 2000, 169; MÄRKLE, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, DStR 2000, 797; OFFERHAUS, Aufnahme eines Teilhabers in ein Einzelunternehmen gegen Zuzahlung ins Privatvermögen, Festschr. Widmann, Bonn 2000, 441; PAUS, Einbringen eines Einzelunternehmens gegen Ausgleichszahlung, FR 2000, 605; RUND, Die Aufnahme eines Partners oder eines Kindes in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft, DStR 2000, 265; BINZ/MAYER, Die schrittweise Unternehmensnachfolge im Weg vorweggenommener Erbfolge in Gefahr – der Gesetzgeber muss handeln!, DB 2001, 2316; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773; GECK, Unternehmenssteuerreform und Unternehmensnachfolge, ZEV 2001, 41; GEISSLER, Entgeltliche und unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen – unter Berücksichtigung des Entwurfs eines UntStFG, FR 2001, 1029; GROH, Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen: Ende der Ungewissheit?, DB 2001, 2162; KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, Steht die vorweggenommene Erbfolge bei Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften vor dem Ende?, BB 2001, 1707; LAUERMANN/PROTZEN, „Anwachsung“: Ertragsteuerliche Neutralität bei entschädigungslosem Ausscheiden des nicht am Vermögen der Personengesellschaft beteiligten Komplementärs, DStR 2001, 647; MÄRKLE, Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 685; PAUS, Der „Fluch des Sonderbetriebsvermögens“ bei Teilanteilsübertragung, INF 2001, 109; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil I), DStR 2001, 1634; SCHMITT/FRANZ, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 1278; BEHRENS/QUATMANN, Einbringung von Mitunternehmeranteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften nach § 20 UmwStG, DStR 2002, 481; BODE, Ertragsteuerliche Behandlung der (un)entgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen/eine Einzelpraxis nach dem UntStFG, DStR 2002, 114; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teil I), DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften, NWB F. 3, 12037 (2002); CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten? – Überlegungen zu sogenannten Behaltfristen, FR 2002, 805; ERNST & YOUNG, Die Fortentwicklung der Unternehmensteuerreform, Berlin/Bonn 2002; FÖRSTER, Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649; FUNK, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, 1231 (1240); GECK, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV

2002, 41; HOFFMANN, Unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 236; IDW, Stellungnahme des IDW zu Zweifelsfragen zu den §§ 6 Absatz 3, 6 Absatz 5 Sätze 3 ff. sowie § 16 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (UntStFG), WPg. 2002, 1087; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer, Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1. 2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1, 27; MITSCH, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften nach dem UntStFG, INF 2002, 77; SPIEGELBERGER/WÄLZHOlz, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmerschaft, DStR 2002, 1093; WENDT, Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG, FR 2002, 127; BRANDENBERG, Neue Probleme des § 6 Abs. 3 EStG, JbFfStR 2002/2003, 294; BRANDENBERG, Anteile des Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage?, DB 2003, 2563; CREZELIUS, Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans, FR 2003, 537; FÖRSTER/BRINKMANN, Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657; KEMPERMANN, Vorweggenommene Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321; NICKEL/KLEIN, Qualifizierte Nachfolge in Mitunternehmeranteile bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, FR 2003, 954; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Gewerbesteuer bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Obergesellschaft einer doppelstößigen Personengesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, DB 2003, 790; SCHMITT, Unternehmensbesteuerung: Einkommensteuerliche Zweifelsfälle, Stbg. 2003, 1; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; SÖFFING/JORDAN, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; STRAHL, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; BOEDDINGHAUS, BMF klärt Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG, NWB F. 3, 13621 (2005); BRINKMANN, (Behalte-)Fristen bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten im Wege der vorgeweggenommenen Erbfolge – Teil I, StBp. 2005, 200; EMMERICH/KLOSTER, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen – Erste Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005 betreffend Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG, GmbHR 2005, 448; FÖRSTER, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht – Reichweite, Risiken und Chancen, Festschr. Korn, Bonn 2005, 3; GECK, Praktische Folgen des BMF-Schreibens vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG, ZEV 2005, 196; HORATH/KAUTER, Unentgeltlicher Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 3.3.2005, StB 2005, 823; KAI, Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, DB 2005, 794; KANZLER, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilanteilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung?, Festschr. Korn, Bonn 2005, 287; KLEIN, Zweifelsfragen zu Übertragungsakten nach § 6 Abs. 3 EStG, NWB F. 3, 13771 (2005); KORN, Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2005, 14633; NEUFANG, Die unentgeltliche Betriebsübertragung – Eine Bestandsaufnahme aus einkommen- und schenkungsteuerlicher Sicht, BB 2005, 1595; ROGALL/STANGL, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, DStR 2005, 1073; SCHIFFERS, Unentgeltliche Anteilsübertragung bei GmbH & Co. KG (Teil II) – Beraterhinweise zum BMF-Schreiben v. 3.3.2005 betr. Sonderbetriebsvermögen und Teilanteile, GmbH-StB 2005, 175; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen bei gleichzeitig vorhandenem Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung des Erlasses vom 3.3.2005, DStZ 2005, 664; SPINDLER, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; STEGEMANN, Sonderbetriebsvermögen bei der unentgeltlichen Übertragung von (Teil-)Mitunternehmeranteilen gemäß § 6 Abs. 3 EStG, INF 2005, 344; WACKER, Probleme der Nachfolge in Personengesellschaftanteile nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl. 2005 I 458, JbFfStR 2005/2006, 554; WENDT, Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, FR 2005, 468; WINKELJOHANN/STEGEMANN, Verbleibende Zweifel nach dem BMF-Schreiben vom 3.3.2005 zu Zweifelsfragen der ertragsteuerlichen Buchwertfortführung bei der Unternehmensnachfolge, BB 2005, 1416; CARLÉ/FUHRMANN, Unentgeltliche Begründung, Übertra-

gung und Beendigung von Treuhandverhältnissen sowie Anteilen an mitunternehmerischen Innengesellschaften – Zur Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG und § 13a ErbStG, FR 2006, 749; REICHE, Zur Einordnung von Beteiligungen als wesentliche Betriebsgrundlagen im Umwandlungssteuerrecht, DStR 2006, 1205; STAMM, Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung des BFH auf § 6 Abs. 3 EStG?, StuB 2006, 125; WÄLZHOFF, Neues zur vorweggenommenen Erbfolge von Personengesellschaften – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, MittBayNot. 2006, 113; DAMAS/UNGEMACH, Schreckgespenst Gesamtplanrechtsprechung?, DStZ 2007, 552; DOEGE, Aktuelle Beratung von Mitunternehmerschaften: Betriebsaufspaltung, Abfärbung und Unternehmensnachfolge; INF 2007, 345; o.V., Neues Schreiben der Finanzverwaltung zu § 6 Abs. 3 EStG, JbFfStR 2007/2008, 623; BRANDENBERG, Steuerschonende Übertragung bei Personengesellschaften – Übertragung von Sachgesamtheiten und einzelnen Wirtschaftsgütern, NWB F. 3, 15317 (2008); KOWALLIK/MERKLEIN/SCHIEPERS, Ertragsteuerliche Beurteilung der Anwachsung nach den Änderungen des UmwStG aufgrund des SEStEG, DStR 2008, 173; SCHULZE ZUR WIESCHE, Anteile an einer Betriebs-GmbH und an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens, GmbHR 2008, 238.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458.

I. Grundinformation

1330

Abs. 3 behandelt die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit auf einen anderen Stpfl. Gegenstand der Übertragung ist ein Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder Teil eines Mitunternehmeranteils. Rechtsfolge des Abs. 3 ist die Bewertung der WG durch den bisherigen Betriebsinhaber mit den Buchwerten zum Übertragungszeitpunkt. Es entsteht kein Übertragungsgewinn. Der Übernehmer hat zwingend die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen. Ein Wahlrecht auf einen anderen Bewertungsansatz besteht nicht. Abs. 3 sieht somit beim Übertragenden Gewinnneutralität (Satz 1; s. Anm. 1380 ff.) und beim Erwerber Fortführung der Buchwerte vor (Satz 3; s. Anm. 1385 ff.).

Durch Ergänzung des Abs. 3 im Rahmen des UntStFG wurde die steuerneutrale Behandlung des unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person erstmals gesetzlich normiert (Satz 1 Halbs. 2). Weiter wurden Fälle einer unschädlichen Zurückbehaltung von SonderBV aufgenommen (Satz 2).

Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips: Durch die Bindung des Rechtsnachfolgers an die Buchwerte des Rechtsvorgängers werden stille Reserven vom Übertragenden auf den Rechtsnachfolger verlagert. Die Regelung des Abs. 3 führt somit zu einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips. Durch Anwendung des Abs. 3 wird die Besteuerung mangels Gewinnrealisierung zunächst vermieden (Realisationsprinzip).

Abgrenzung Aufgabe/Veräußerung der Sachgesamtheit/Entnahme: Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit erfüllt weder den Tatbestand der Veräußerung (Entgeltlichkeit) oder Aufgabe der Sachgesamtheit noch den Tatbestand der Entnahme (Lösung des betrieblichen Zusammenhangs für einzelne WG, BFH v. 23.4.1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686). Die Sachgesamtheit wird strechtl. durch den Übernehmer fortgeführt. Eine Gewinnrealisierung beim Übergeber liegt deshalb nicht vor (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476; v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161).

II. Rechtsentwicklung

1331 1. Gesetzliche Regelung und Vorläuferregelungen

Wahlrecht des § 20 EStG 1925: § 20 EStG 1925 bestimmte, dass der letzte Betriebsinhaber in seiner Schlussbilanz den über die Buchwerte hinausgehenden gemeinen Wert ansetzen oder davon absehen könne und dass der unentgeltlich Erwerbende an die Schlusswerte seines Rechtsvorgängers gebunden sei. Vom EStG 1934 an wurde dieses Wahlrecht in die EStDV übernommen (§ 6 Abs. 1 L EStDV 1935, § 5 Abs. 1 EStDB 1939).

Buchwertzwang des § 5 Abs. 1 EStDV 1949/§ 7 Abs. 1 EStDV 1955 ff.: § 5 Abs. 1 EStDV 1949 beseitigte das Wahlrecht und bestimmte für unentgeltliche Übertragungen eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils einen Buchwertzwang. Die Regelung des § 5 Abs. 1 EStDV 1949 wurde unverändert in § 7 Abs. 1 EStDV 1955 ff. übernommen.

§ 6 Abs. 3 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 (Rechtslage ab VZ 1999): Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) übernahm den Wortlaut des § 7 Abs. 1 EStDV unverändert. Der Regelungsinhalt war daher auch nach der gesetzlichen Normierung identisch (BTDrucks. 14/23, 173).

§ 6 Abs. 3 EStG idF des UntStFG: Abs. 3 idF des UntStFG erweitert den Anwendungsbereich der Vorschrift. Es wird klargestellt, dass sowohl die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen als auch die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person unter den Anwendungsbereich des Abs. 3 fällt (BTDrucks. 14/7084). Ferner werden spezielle Regelungen für die Zurückbehaltung einzelner WG durch den bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) getroffen (zur Rechtsentwicklung s. auch WENDT, FR 2005, 468).

Da eine gesonderte Anwendungsvorschrift für die Änderungen des Abs. 3 nicht besteht, ist die neue Fassung des Abs. 3 grundsätzlich erstmals für den VZ 2001 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF StSenkG v. 23.10.2000; glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 24; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 430, 435; aA [Anwendung ab VZ 2002]: SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 471). Die Änderungen des Abs. 3 sollen nach der Gesetzesbegründung nur klarstellenden Charakter haben (s. Anm. 1332). Damit kann eine zeitliche Anwendung grundsätzlich auch bereits für Zeiträume vor VZ 2001 angenommen werden (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1205). Da die 5-jährige Sperrfrist des Satzes 2 jedoch nicht der bisherigen Rechtspraxis entspricht und damit zumindest insoweit keine Klarstellung, sondern eine rechtsbegründende Regelung gegeben ist, kann diesbezüglich nur die allgemeine Anwendungsregelung maßgebend sein, dh. dass die Sperrfrist erst bei Übertragungen ab dem VZ 2001 zu beachten ist (STEGEMANN, INF 2005, 344; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27: Anwendung insoweit ab dem Tag der Verkündung des Gesetzes, dem 25.12.2001 [Art. 12 Abs. 1 UntStFG]; WENDT, FR 2002, 127: ab Bekanntwerden des Vermittlungsergebnisses; ERNST & YOUNG, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 107 Rn. 20: ab VZ 2002). Für unentgeltliche Übertragungen vor dem VZ 2001, bei denen SonderBV nur unterquotal mitübertragen wurde, ist somit keine Haltefrist zu beachten. Dasselbe gilt für die Begrenzung auf natürliche Personen als Erwerber in den Fällen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Die FinVerw. lässt auf gemeinsamen Antrag von Übertragendem und Übernehmendem eine Anwendung der Regelungen des Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2 auf Über-

tragungen vor dem 1.1.2001 allerdings nur unter Beachtung der Sperrfristen zu (aA EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; NEUFANG, BB 2005, 1595; nach Auffassung von WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554 ist dies begünstigend, da die Teilanteilsübertragung vor dem 1.1.2001 dem Kongruenzgebot unterlag; ebenso BFH v. 10.6.2008 – VIII R 79/05, BFH/NV 2008, 1735 betr. § 16). Eine Ausnahme soll dann bestehen, wenn der übernommene Mitunternehmeranteil vom Übernehmenden bereits vor dem 1.1.2002 wieder veräußert oder entnommen wurde. Für überquotale Übertragungen vor dem 1.1.2001 kann auf gemeinsamen Antrag von der Aufteilung des überquotal übertragenen BV in einen Vorgang nach Abs. 5 abgesehen werden und der gesamte Übertragungsvorgang unter Abs. 3 subsumiert werden (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 24; KAI, DB 2005, 794; WENDT, FR 2005, 468).

2. Grund für die gesetzliche Regelung

1332

Steuerneutrale Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten: Mit dem UmwG und dem UmwStG hat der Gesetzgeber für die Umstrukturierung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit gesetzliche Begünstigungsregelungen geschaffen, die eine erfolgsneutrale Umstrukturierung ermöglichen. Weitere nicht gesetzlich geregelte Begünstigungen waren darüber hinaus grundsätzlich nicht gewollt. Eine entsprechende Begünstigung ist nach Auffassung des Gesetzgebers jedoch auch bei der unentgeltlichen Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit sachgerecht. Im Wege einer gesetzlichen Bereinigung aller Fälle, in denen Sachgesamtheiten übertragen werden, wurde deshalb durch das StEntlG 1999/2000/2002 der Regelungsinhalt des § 7 Abs. 1 EStDV in das EStG übernommen (BTDrucks. 14/23, 172 f.).

Grund für die Erweiterung des Anwendungsbereichs: Hintergrund für die Erweiterung des Abs. 3 war, dass die bisherige Besteuerungspraxis bei Aufnahme eines Sozius in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei unentgeltlicher Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils durch eine gesetzliche Klarstellung abgesichert werden sollte (BTDrucks. 14/6882, 14/7084). Um die schrittweise Heranführung der Nachfolgeneration an das Unternehmen zu erleichtern, wurde durch die Gesetzesänderung klargestellt, dass auch die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils und die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen vom Buchwertprivileg des Abs. 3 erfasst werden soll. Um im mittelständischen Bereich den gleitenden Generationenübergang nicht zu behindern, wurde zudem gesetzlich geregelt, dass die Zurückbehaltung von SonderBV für die Anwendung des Abs. 3 unter bestimmten einschränkenden Voraussetzungen unschädlich ist (BTDrucks. 14/7084; zur Rechtsentwicklung s. auch Anm. 1365 f., 1368; WENDT, FR 2005, 468).

III. Bedeutung der Vorschrift

1333

Zielsetzung des Abs. 3 ist analog zum UmwStG die Fortführung und der Erhalt betrieblicher Einheiten. Ohne Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund einer Gegenleistung ist in Übertragungsfällen, in denen eine betriebliche Sachgesamtheit als solche bestehen bleibt und vom Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt werden kann, ein stl. Zugriff wegen der Kontinuität der Sachgesamtheit unerwünscht (TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026) und ein Verzicht auf die Versteuerung der stillen Reserven gerechtfertigt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95,

§ 6 Anm. 1333–1335 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

BStBl. II 1996, 476). Entsprechend dem Rechtsgedanken der ununterbrochenen Betriebsfortführung wird die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (anteiligen) Mitunternehmeranteils nicht als eine Betriebseinstellung seitens des bisherigen Betriebsinhabers behandelt, die zu einer Gewinnrealisierung durch Betriebsaufgabe führt, sondern als gewinnneutrale Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit durch den Rechtsnachfolger, der an die Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist (GEBEL, DStR 1998, 269; RÖHRIG, EStB 1999, 247).

IV. Geltungsbereich des Abs. 3

1334 1. Sachlicher Geltungsbereich

Rechtsgeschäftliche Übertragung und Erbfall: Abs. 3 regelt seinem Wortlaut nach nur die rechtsgeschäftliche Übertragung (Schenkung, unentgeltliche Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, Herausgabe an einen Vermächtnisnehmer). Es wird jedoch von der Rspr. und der hM anerkannt, dass auch der Erbfall unter Abs. 3 fällt (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 475); s. Anm. 1370 ff.

Gesellschaftsrechtliche Vorgänge: Grundsätzlich ist Abs. 3 auf gesellschaftsrechtl. Vorgänge nicht anzuwenden. Dies gilt zB für die Realteilung (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456) und die verdeckte Einlage. Über § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 war Abs. 3 jedoch ausdrücklich für Realteilungen, die nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2001 erfolgten, entsprechend anzuwenden, soweit sie auf die Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen gerichtet waren (nun eigenständige Buchwertfortführung in § 16 Abs. 3 Satz 2 vorgesehen; s. § 16 Anm. 440 ff.). Zur Behandlung der verdeckten Einlage s. Anm. 1375 und zur Anwachsung s. Anm. 1377. Bisher war str., ob Abs. 3 auch die unentgeltliche Aufnahme in ein Einzelunternehmen erfasst. Seit Erweiterung des Abs. 3 durch das UntStFG fällt dieser Vorgang nun ausdrücklich unter Abs. 3 (s. Anm. 1368).

1335 2. Persönlicher Geltungsbereich

Übertragender: Die Regelung ist für die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine natürliche Person oder PersGes. und grundsätzlich auch durch eine KapGes. anzuwenden. Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine KapGes. wird allerdings idR den Tatbestand einer vGA erfüllen (s. Anm. 1336 und 1378).

Übernehmender bei einem Erwerb iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Teil-/Betrieb oder ganzer Mitunternehmeranteil) kann eine natürliche Person, eine PersGes. oder eine juristische Person sein. Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (Teil eines Mitunternehmeranteils/Aufnahme in ein Einzelunternehmen) auf eine PersGes. oder eine KapGes. erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 dagegen nicht, da die Anwendung insoweit auf die Übertragung auf eine natürliche Person beschränkt ist (s. Anm. 1365, 1368). Bei der unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 auf eine KapGes. wird idR der Tatbestand einer verdeckten Einlage erfüllt sein (s. Anm. 1336, 1375).

KGaA: Da der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA nach Auffassung des BFH wie ein Mitunternehmer zu behandeln ist (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 mwN), ist Abs. 3 auch auf die unentgeltliche Über-

tragung seines Anteils an der KGaA entsprechend anzuwenden (EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634; ERNST & YOUNG, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 104 Rn. 9; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207).

Anwendung unabhängig von der Gewinnermittlungsart: Abs. 3 ist auch auf Fälle anwendbar, bei denen der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird (OFD Düss. v. 9.9.1999, DB 1999, 1980; s. auch Anm. 1380). Abs. 3 ist auf alle betrieblichen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 anzuwenden.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1336

Verhältnis zu § 16: § 16 ist regelmäßig die speziellere Norm und geht Abs. 3 vor. Wird ein WG im Rahmen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. § 16 Abs. 1 oder 3 übertragen oder in das PV überführt, richtet sich die Beurteilung regelmäßig nach den in § 16 festgelegten Bewertungsvorschriften. Abs. 3 ist ausnahmsweise für den Fall anzuwenden, dass nach § 16 Abs. 3 nur deshalb eine Betriebsaufgabe vorliegen würde, weil im Zuge der unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit zwar quantitativ wesentliche, aber funktional unwesentliche WG nicht übertragen werden, wenn der Betrieb gleichzeitig durch den Übernehmenden fortgeführt wird (FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.). Wurden im Fall einer Realteilung nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2001 Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen, ordnete § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 idF des StEntG 1999/2000/2002 ausdrücklich die entsprechende Anwendung der Bewertungsvorschrift des Abs. 3 an. Für Realteilungen ab dem 1.1.2001 sind inzwischen in § 16 Abs. 3 Satz 2 idF des UntStFG spezielle Bewertungsregelungen enthalten. Eine entsprechende Anwendung des Abs. 3 ist nicht mehr vorgesehen (s. § 16 Anm. 440 ff.).

Verhältnis zu § 6 Abs. 4: Anders als Abs. 3, der nur für die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten anwendbar ist, betrifft Abs. 4 nur die unentgeltliche Übertragung einzelner WG. Die Veranlassung der Übertragung sowohl beim Übertragenden als auch beim Übernehmenden (betrieblich oder privat) spielt im Anwendungsbereich des Abs. 3 keine Rolle. Abs. 4 stellt dagegen darauf ab, dass beim Erwerber betriebliche Gründe für die Übertragung des WG gegeben sind (s. auch Anm. 1426).

Verhältnis zu § 6 Abs. 5: Zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 1364.

Verhältnis zu § 6 Abs. 6: Abs. 6 betrifft die Übertragung einzelner WG im Wege des Tauschs. Eine Anwendungskonkurrenz mit Abs. 3 ergibt sich nicht, da Abs. 3 zum einen nur bei der Übertragung von Sachgesamtheiten und zum anderen nur im Fall unentgeltlicher Übertragungen anwendbar ist. Ein Tausch stellt gerade keinen unentgeltlichen, sondern grundsätzlich einen entgeltlichen Vorgang dar.

Verhältnis zum UmwStG: Da spezielle strechtl. Bewertungsvorschriften gegenüber § 6 vorrangig sind, gehen §§ 20, 24 UmwStG Abs. 3 vor (SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 18, 480; BREITENBACH/VAN LISHAUT, DB 1999, 1234: UmwStG als *lex specialis*). Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. §§ 20, 24 UmwStG setzt jedoch die Gewährung von Gesellschaftsrechten voraus, dh. die betroffenen Vorgänge sind nicht unentgeltlich, so dass es grundsätzlich nicht zu Überschneidungen kommt. Zu Besonderheiten bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen s. aber Anm. 1368

§ 6 Anm. 1336–1340 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

(s. auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.1). Der Vorrang gilt grundsätzlich auch für alle anderen Vorschriften des UmwStG.

Verhältnis zu den Regelungen über verdeckte Einlagen in bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen eine/r Kapitalgesellschaft: Zum Vorrang der verdeckten Einlage s. Anm. 1375. Auch die Regelungen über die vGA gehen Abs. 3 vor (s. Anm. 1378).

VI. Verfahrensfragen

1337 1. Feststellungsfragen

Zuständig für die Beurteilung der Frage, ob Abs. 3 anwendbar ist, dh. ob ein Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen worden ist, sind unabhängig voneinander die BetriebsFÄ des Übertragenden und des Erwerbers. Widersprechende Beurteilungen sind danach möglich und nur durch Verständigung der FÄ untereinander zu vermeiden. Bei der Übertragung eines (anteiligen) Mitunternehmeranteils hat dagegen allein das BetriebsFA, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Mitunternehmerschaft zuständig ist, zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 gegeben sind.

1338 2. Nachträgliche schädliche Verfügungen als rückwirkendes Ereignis

Satz 2 sieht eine Nachversteuerung vor, wenn innerhalb von 5 Jahren nach der unentgeltlichen Übertragung schädliche Verfügungen getroffen werden (s. hierzu Anm. 1369c, 1388 f.). Die Veranlagungen von Übertragendem und Übernehmer sind in diesem Fall nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

1339 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 3

I. Gegenstand der Übertragung nach Satz 1

1340 1. Sachgesamtheiten im Sinne der Vorschrift

Sachgesamtheit: Gegenstand der von der Vorschrift erfassten unentgeltlichen Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 ist ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb. Es handelt sich hierbei jeweils um eine Einheit von WG (Sachgesamtheit) einer selbständigen Organisationseinheit, die in ihrer Zusammenfassung dem (Teil-)Betrieb oder dem Mitunternehmeranteil entspricht. Als Übertragung einer Sachgesamtheit gilt nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auch die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Ähnlichkeit mit Sacheinlage iSd. UmwStG: Die Übertragung nach Abs. 3 wird durch den Gesetzgeber in die Nähe der Sacheinlagetatbestände des UmwStG gerückt (BTDrucks. 14/23, 173: „Die Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit ist nach den Regeln des Umwandlungssteuerrechts ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich; eine entsprechende Begünstigung bei unentgeltlicher Übertragung ist damit sachgerecht...“). Nach den §§ 20 Abs. 1 Satz 1, 24 Abs. 1 UmwStG sind Einbringungsgegenstände wie in Abs. 3 auch (Teil-)Betriebe und (Teil-)Mit-

unternehmeranteile (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 12, 80, 133, 154 und § 24 UmwStG Rn. 58, 63). Die beiden Vorgänge unterscheiden sich jedoch sowohl hinsichtlich der Gegenleistung für die Übertragung als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen (Wahlrechte nach UmwStG).

Begriff der Sachgesamtheit: Der Begriff der Sachgesamtheit ist, da Gründe für eine unterschiedliche Behandlung nicht vorliegen, nach hM aus der Rspr. zu §§ 14, 16, 18 EStG, §§ 15, 20, 24 UmwStG abzuleiten (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415; v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; v. 2.9.1992 – XI R 216/91, BFH/NV 1993, 161; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 141 zu Teilbetrieb, Rn. 404 zu Mitunternehmeranteil; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 20; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 471; krit. HERMSTÄDT, BB 1988, 529; aber SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 141 abstellend auf die normspezifische Auslegung von Rechtsbegriffen wie in BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; zur normspezifischen Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage s. Anm. 1345).

Handlungs- und Zustandstatbestand: Der Begriff der Sachgesamtheit in Abs. 3 erfüllt sowohl einen Handlungs- als auch einen Zustandstatbestand. Einerseits ist der Begriff der Sachgesamtheit gegenstandsbezogen zu verstehen. Hierbei erfüllt die Summe der wesentlichen Betriebsgrundlagen den Zustandstatbestand. Da die Sachgesamtheit zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen ist, muss die Betätigung mittels dieser Betriebsgrundlagen als Handlungstatbestand hinzukommen (vgl. BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, sowie o.V., StBp. 1993, 20; glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 224 betr. Betrieb: Zustandstatbestand – Gewerbebetrieb als Vermögen, Handlungstatbestand – Gewerbebetrieb als Nutzung des Vermögens durch Tätigkeit; KSM/WERNDL, § 6 Rn. J 13). Eine Ausnahme besteht allerdings bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft. Hier wird ausschließlich auf den Zustandstatbestand abgestellt, s. Anm. 1351. Zu Besonderheiten bei Mitunternehmeranteilen s. Anm. 1351 und 1361 ff.; § 16 Anm. 110.

Betriebliche Organisationseinheit: Von Abs. 3 werden Sachgesamtheiten, die der Erzielung von Gewinneinkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 dienen, also einer land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder selbständigen Arbeit gewidmet sind, erfasst.

Auch eine gewerblich geprägte PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 und das vermögensverwaltende Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfüllen unabhängig von der konkreten Tätigkeit den Begriff der Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 16). Dasselbe gilt für den ruhenden Gewerbebetrieb, dh. auch ein verpachteter Betrieb kann übertragen werden, wenn noch keine Aufgabeerklärung abgegeben worden ist (BFH v. 20.6.1989 – VIII R 100/86, BFH/NV 1990, 102 zu § 24 UmwStG; zur Problematik bei Teilbetrieben s. aber Anm. 1356). Sachgesamtheiten, die allein der Vermögensverwaltung dienen und damit keine Gewinneinkünfte erzielen, sind nicht Sachgesamtheit iSd. Vorschrift.

Umfang der Sachgesamtheit: Die Sachgesamtheit iSv. Satz 1 wird grundsätzlich durch die Summe sämtlicher WG des (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils bestimmt. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen wesentlichen Bestandteilen, die bei einer Übertragung im Rahmen des Abs. 3 übertragen werden müssen (wesentliche Betriebsgrundlagen) und nicht wesentlichen Bestandteilen, die zwar nicht mitübertragen werden müssen, die jedoch im Fall einer Übertragung ebenfalls unter Abs. 3 fallen (nicht wesentliche Betriebsgrundlagen); zur

§ 6 Anm. 1340–1341 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

Abgrenzung s. Anm. 1345. Bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils gelten Besonderheiten, s. Anm. 1365 ff.

Abgrenzung zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Abs. 3 erfasst nur die Übertragung von Sachgesamtheiten und ist somit auf die Übertragung einzelner WG nicht anzuwenden. Liegt keine Sachgesamtheit vor, handelt es sich um die Übertragung einzelner WG. Wird die bisherige Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern in derselben oder einer veränderten Form fortgeführt, liegt eine Übertragung einzelner WG vor, auch wenn die übertragenen WG wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 betr. Veräußerung, s. auch Anm. 1351). Dasselbe gilt, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, auch wenn die bisherige Tätigkeit beendet wird (s. auch Anm. 1346). Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 1381 beim Übertragenden, Anm. 1385 beim Erwerbenden.

Maßgebender Zeitpunkt: Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit vorliegen, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, nicht des Kausalgeschäfts, maßgebend (BFH v. 3.10.1984 – I R 119/81, BStBl. II 1985, 245 betr. Betriebsveräußerung; aA TIEDTKE, FR 1985, 299; krit. TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DStZ 2000, 127 mwN: Kausalgeschäft maßgebend).

Verhältnisse beim Übertragenden: Ob die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit erfüllt sind, ist nach den Verhältnissen beim Übertragenden zu entscheiden, dh. bereits beim Übertragenden muss eine (begünstigte) Sachgesamtheit in der Form eines (Teil-)Betriebs oder (anteiligen) Mitunternehmeranteils vorliegen. Abs. 3 ist nicht anzuwenden, wenn durch die Übertragung erst beim Übernehmenden eine Sachgesamtheit entsteht (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123); s. auch Anm. 1346.

1341 **2. Tatbestandsmerkmal: Übertragung der Sachgesamtheit**

Die Übertragung einer Sachgesamtheit liegt vor, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbes. auch die Betriebsorganisation, der Kundenstamm und die sonstigen immateriellen Werte in einem einheitlichen Vorgang auf einen anderen als den bisherigen Inhaber übergehen, so dass die betriebliche Funktionseinheit als lebender Organismus von dem Übernehmer fortgeführt werden kann.

Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen: Die Übertragung der Sachgesamtheit nach Satz 1 erfordert die Aufgabe des Zustandstatbestands (s. Anm. 1345 ff.). Das bedeutet, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden müssen; vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 (s. Anm. 1369 ff.). Eine Übertragung aller, dh. auch der nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen wird nicht gefordert.

Einheitlicher Übertragungsakt: Voraussetzung ist, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen einheitlichen Übertragungsakt überführt werden.

► *Mehrere Übertragungsakte:* Ein einheitlicher Vorgang ist auch gegeben, wenn sich die Übertragung in mehreren Übertragungsakten vollzieht, die auf einem Kausalgeschäft beruhen. Die Erfüllung des einen Kausalgeschäfts durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen stellt hierbei den einheitlichen Vorgang dar.

► *Mehrere Kausalgeschäfte:* Auch wenn mehrere Kausalgeschäfte (schrittweise Übertragung) gegeben sind, kann ein einheitlicher Vorgang vorliegen, wenn zwischen diesen beruhend auf einem einheitlichen Willensentschluss ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht.

BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653: Zeitraum 25 Monate, einheitlicher Vorgang nur noch dann, „wenn die einzelnen Übertragungsvorgänge durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände umklammert werden“; BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15 betr. § 7 EStDV: rund 2 Jahre; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 121: 2 Jahre bedenklich für § 16, nicht für Abs. 3; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 32: Frist grundsätzlich anzuerkennen, da es entscheidend auf den einheitlichen Willensentschluss ankommt. Beträgt der zeitliche Abstand zwischen dem ersten und letzten Übertragungsvorgang rund drei Jahre, kann ein einheitlicher Übertragungsakt nicht mehr bejaht werden, BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161: im Urteilsfall waren die einzelnen Übertragungsakte allerdings nicht durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände verklammert; FG Köln v. 26.10.1995, EFG 1996, 468, rkr.: Übertragung eines LuF-Betriebs durch zwei 29 Monate auseinander liegende Einzelakte kann einheitliche Übertragung iSd. Abs. 3 sein, wenn besonders starker sachlicher Zusammenhang, hier begründet zT in Höfeordnung; aber FG München v. 12.11.2003, EFG 2004, 496, rkr. durch BFH v. 20.5.2005 – VIII R 103/03, BFH/NV 2005, 1830): einheitlicher Vorgang trotz zeitlichem Abstand der Übertragungen von 6 Jahren bei schriftlich geplanter Übertragung aufgrund einheitlichen Willensentschlusses (krit. Anm. CLASSEN, EFG 2004, 497); FG Münster v. 22.5.2007, EFG 2008, 200, rkr.: bis zu 28 Monaten; krit. KANZLER, Festschr. Korn, 2005, 287.

► *Verhinderung der („gleichzeitigen“) Übertragung aus rechtlichen Gründen:* Ein einheitlicher Übertragungsvorgang ist nicht gegeben, wenn der Übertragende aus rechtl. Gründen, auch wenn er diese nicht zu vertreten hat, daran gehindert ist, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen („gleichzeitig“) zu übertragen (BFH v. 6.5.1999 – VIII B 78/98, BFH/NV 1999, 1329; aA wohl § 16 Anm. 129).

Übertragung wirtschaftlichen Eigentums: Erforderlich ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

► *Nießbrauchsvorbehalt:* Ein Nießbrauchsvorbehalt begründet idR kein wirtschaftliches Eigentum des Übertragenden (s. § 5 Anm. 316).

BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; v. 26.11.1998 – IV R 39/98, BStBl. II 1999, 263 mwN auch mit Bsp., in denen wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers gegeben ist; anders BFH v. 8.3.1977 – VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629, und BFH v. 5.5.1983 – IV R 43/80, BStBl. II 1983, 631: wirtschaftlicher Eigentümer eines unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Grundstücks bleibt der Übertragende, wenn er das Grundstück wirtschaftlich unverändert wie zuvor nutzt.

Dies gilt sowohl, wenn der Nießbrauch an der Sachgesamtheit als solcher vorbehalten wird (s. auch Anm. 1350, 1360 f.), als auch bei Nießbrauchsvorbehalt an einzelnen WG des übertragenen BV (s. Anm. 1346, 1361 ff.).

Auch ein unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenes WG kann beim Übernehmenden als gewillkürtes BV behandelt werden mit der Folge, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das BV des Erwerbers übergegangen sind (BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322, mit Anm. LS, DStR 1986, 573; BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713 betr. BV-Eigenschaft eines mit einem Nießbrauchsvorbehalt belasteten WG). Der Vorbehalt des Nießbrauchs an einem Betriebsgrundstück führt weder zur Entnahme des Grundstücks noch zur Entnahme des Nießbrauchs (Hess. FG v. 4.7.1980, EFG 1981, 10, rkr.).

► *Treubandschaft:* Da der Treugeber regelmäßig als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO), führt die Übertragung der Treugeberstellung zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Andererseits löst weder die Begründung noch die Beendigung eines Treuhandverhältnisses stl.

§ 6 Anm. 1341–1345 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

Folgen aus, wenn die wirtschaftliche Zuordnung des Treuguts unverändert beim Treugeber bleibt. Die unentgeltliche Begründung einer Vereinbarungstreuhand fällt wegen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums unter Abs. 3 (CARLÉ/FUHRMANN, FR 2006, 749).

► *Einzelfälle:* Die Vereinbarung einer Rückfallklausel für bestimmte Fälle steht der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums grundsätzlich nicht entgegen.

BFH v. 17.6.1998 – XI R 55/97, BFH/NV 1999, 9 mwN, betr. Übertragung eines Betriebsgrundstücks mit Rückübertragungspflicht bei vorzeitiger Betriebsaufgabe; v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 betr. Schenkung einer Unterbeteiligung an die Kinder unter Vereinbarung einer Rückfallklausel bei Vorversterben; genauso im Verkaufsfall, Vereinbarung einer Rückkaufoption, v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; s. hierzu auch KEMPERMANN, FR 2003, 321 (329).

Hingegen kann die Vereinbarung eines unbegrenzten Rückübertragungsrechts den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums verhindern (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877 betr. unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit der Maßgabe, dass der Schenker die Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann). Die Einräumung eines Optionsrechts reicht zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums des Optionsberechtigten grundsätzlich nicht aus (BFH v. 10.6.1988 – III R 18/85, BFH/NV 1989, 348 betr. Optionsrecht an einem Grundstück; v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; v. 4.7.2007 – VIII 68/05, BStBl. II 2007, 937).

1342–1344 Einstweilen frei.

3. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern

1345 a) Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage spielt sowohl in § 16 Abs. 1 und 3 als auch in Abs. 3, im Rahmen der Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung und im UmwStG eine Rolle, s. § 16 Anm. 121, § 15 Anm. 811. Zur Abgrenzung wird sowohl eine funktionale (s.u.) als auch eine quantitative Betrachtungsweise (s.u.) herangezogen.

Funktionale Betrachtungsweise: Bei der funktionalen Betrachtungsweise wird auf den tatsächlichen Einsatz des WG im Betriebsablauf abgestellt und die daraus resultierende Erforderlichkeit für den Unternehmenszweck und das besondere wirtschaftliche Gewicht für die Betriebsführung (BFH v. 19.1.1983 – I R 57/79, BStBl. II 1983, 312, und v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014 unter 5.a; s. ausführlich WENDT, FR 2005, 468). Ausschlaggebend ist die Art des Betriebs und die Funktion der WG im Betrieb (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 101 ff. mwN; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 28). Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220); s. auch § 16 Anm. 121.

Quantitative Betrachtungsweise: Nach der quantitativen Betrachtungsweise können auch funktional unbedeutende WG aufgrund des Umfangs der enthaltenen stillen Reserven als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen sein (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 101: kombiniert funktional-quantitative Betrachtungsweise).

Normspezifische Auslegung im Rahmen des Abs. 3: Nach der Rspr. des BFH, der Auffassung der FinVerw. und der hM ist der Begriff der wesentlichen

Betriebsgrundlage normspezifisch auszulegen (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; glA HÖRGER/SCHULZ, DStR 1998, 233; so bereits HÖRGER, DStR 1987, 349). Zu Abs. 3 vertritt die hM die Auffassung, dass nur WG nach der sog. funktionalen Betrachtungsweise zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören.

BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 3; bereits BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 477; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 100 f.; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 100; BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 (2008); HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; krit. SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1998, 141; zum früheren Diskussionsstand PATR, DStR 1998, 190 und HÖRGER/SCHULZ, DStR 1998, 233.

Einzelheiten und bedeutende Einzelfälle zur funktionalen Betrachtungsweise: s. § 15 Anm. 811 ff. und § 16 Anm. 121; s. auch WENDT, FR 2005, 468.

Maßgebender Zeitpunkt: Maßgebend für die Prüfung, ob ein WG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (s. auch Anm. 1340; KAI, DB 2005, 794 geht allerdings bei einer im Zeitpunkt der Übertragung bereits beabsichtigten Nutzungsänderung von einer Rückwirkung der veränderten Nutzung aus).

b) Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen

1346

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen eines (Teil-)Betriebs oder (anteiligen) Mitunternehmeranteils zurückbehalten, findet Abs. 3 Satz 1 vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 keine Anwendung (BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; v. 27.7.1961 – IV 295/60 U, BStBl. III 1961, 514; aber BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758: Abs. 3 Satz 1 ausnahmsweise möglich, wenn die zurückbehaltenen Betriebsgrundlagen entweder der relativen oder absoluten Größe oder dem Wert nach von untergeordneter Bedeutung sind). Es fehlt an der Grundvoraussetzung der Übertragung einer Sachgesamtheit. Die Rechtsfolgen des Abs. 3 treten nicht ein; auch nicht insoweit, als BV unentgeltlich übertragen wird. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen wesentliche Betriebsgrundlagen ins PV oder in ein anderes BV überführt werden, als auch bei gleichzeitiger Veräußerung an einen Dritten (zu den jeweiligen Rechtsfolgen s. Anm. 1381).

▶ *Gesamtplanrechtsprechung:* s. Anm. 1363.

▶ *Nießbrauchvorbehalt:* Wird im Zusammenhang mit der Übertragung einer Sachgesamtheit an einzelnen WG, die wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, der Nießbrauch vorbehalten, handelt es sich nicht um eine Zurückbehaltung von WG, da der Vorbehaltsnießbraucher idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer der WG bleibt. Abs. 3 ist somit anwendbar (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; MS, KÖSDI 1999, 12138; BODDEN, ZEV 1997, 405, s. auch Anm. 1341, 1362 und 1381).

▶ *(Teilweise) Nutzungsüberlassung:* Wenn wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen, aber dem Übernehmenden zur Nutzung überlassen werden, liegt vorbehaltlich der Sonderregelung des Satzes 2 kein Fall des Abs. 3 Satz 1 vor, da keine Sachgesamtheit übertragen wird.

BFH v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 zu § 20 UmwStG; FG Köln v. 21.6.2006, 14 K 506/03, nv., rkr., zu § 20 UmwStG; KORN/STAHL, § 16

§ 6 Anm. 1346–1350 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

Rn. 41; str., KORN/STRAHL, § 6 Rn. 473: zur Vermeidung von bedenklichen Steuerbelastungen ist Abs. 3 unter normspezifischer Auslegung anzuerkennen, wenn der Übernehmer den Betrieb mit zur Nutzung überlassenen WG in unveränderter Weise fortführt; ebenso KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 100; betr. UmwStG: SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 71 mwN, 152; aA Sächs. FG 9.9.2008, EFG 2009, 65, nrkr., Rev. Az. BFH I R 96/08 zu § 15 UmwStG.

► *Hofübergabeverträge in Zusammenhang mit der Abfindung weichender Miterben:* Eine Abfindung weichender Miterben in zeitlichem Zusammenhang mit einer Betriebsübertragung ist nach § 14a Abs. 4 stfrei. Abs. 3 ist in diesen Fällen neben § 14a Abs. 4 anzuwenden. Dies gilt auch für den Fall, dass für die Abfindung ein Teil des landwirtschaftlichen Grund und Bodens verwendet und somit nicht übertragen und der übertragene Betrieb vom Übernehmer (in verkleinerter Form) fortgeführt wird. Umfang und Wert der nicht übertragenen Fläche sind nicht zwingend ausschlaggebend (BFH v. 9.5.1996 – IV R 77/95, BStBl. II 1996, 476).

► *Sonderbetriebsvermögen mit wesentlichen Betriebsgrundlagen:* s. Anm. 1361 ff. und 1366 f..

► *Sachleistungsverpflichtungen:* s. Anm. 1374.

Verhältnisse beim Übertragenden: Maßgebend sind die Verhältnisse beim Übertragenden. Es ist unerheblich, ob der Betrieb vom Übernehmenden auch ohne die nicht mitübertragenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als lebender Organismus fortgeführt werden könnte (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 zu § 20 UmwStG). Ausschlaggebend ist, welche WG beim Übertragenden zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten (aA BLUMERS, DB 1995, 496; zur späteren Nutzungsänderung KAI, DB 2005, 794).

Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen: Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 erfordert nicht, dass sämtliche WG der Sachgesamtheit übertragen werden müssen (s. § 16 Anm. 128). Es ist ausreichend, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 1381.

1347–1349 Einstweilen frei.

4. Übertragung eines Betriebs

1350 a) Begriffsbestimmung

Der Begriff des Betriebs iSd. Abs. 3 umfasst den gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Für die Auslegung des Betriebsbegriffs kann nach Auffassung der Rspr. und der hM im Rahmen des Abs. 3 nichts anderes gelten als für den entsprechenden Begriff in §§ 16, 18, 14 (s. Vor §§ 4–7 Anm. 85; vgl. BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 betr. gewerblicher Betrieb). Ein Unterschied besteht hinsichtlich der Definition der wesentlichen Betriebsgrundlage zur Ermittlung des Umfangs des zu übertragenden Betriebs. Während in § 16 eine funktional-quantitative Betrachtungsweise heranzuziehen ist, ist im Bereich des Abs. 3 ausschließlich die funktionale Betrachtungsweise maßgebend (s. Anm. 1345; zum Begriff und den Merkmalen des Betriebs s. § 16 Anm. 115 ff.).

Überlassung des Nießbrauchs an einem Betrieb: Die Bestellung des Nießbrauchs an einem Betrieb führt grundsätzlich dazu, dass zwei selbständige Betriebe entstehen, und zwar ein wirtschaftender in der Hand des Nießbrauchsberechtigten und ein ruhender in der Hand des Eigentümers – solange die Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde (BFH v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; s. auch § 2

Anm. 234; glA KSM/REISS, § 16 Rn. B 138; KORN, DStR 1999, 1461 [1469]). Der dingliche Nießbrauch an einem Betrieb stellt somit selbst eine Sachgesamtheit dar, für deren Übertragung Abs. 3 anwendbar ist (im Ergebnis auch BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; FROTSCHER, § 6 Rn. 463, 467; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 481), s. auch Anm. 1351.

b) Übertragung des Betriebs

1351

Die Betriebsübertragung iSd. Abs. 3 erfordert, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang mit der Möglichkeit der Betriebsfortführung durch den Erwerber (Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus) auf einen Erwerber übertragen wird und der Übertragende die mit dem übertragenen BV ausgeübte Tätigkeit aufgibt (BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 mwN; v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15 jeweils mwN).

Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen: s. Anm. 1345 f.

Einheitlicher Vorgang: s. Anm. 1341.

Übertragung auf einen Erwerber: Die Grundsätze, welche für die Betriebsveräußerung iSd. § 16 gelten, sind entspr. anwendbar (s. § 16 Anm. 127).

Rechtsform des Erwerbers: s. Anm. 1334, 1375.

Möglichkeit der Betriebsfortführung durch den Erwerber: Die Grundsätze, welche für die Betriebsveräußerung iSd. § 16 gelten, sind entspr. anwendbar (s. § 16 Anm. 126).

Aufgabe der bisherigen unternehmerischen Betätigung: Der Begriff des Betriebs ist nicht allein gegenstandsbezogen, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen (s. Vor §§ 4–7 Anm. 87; § 16 Anm. 135). Dies erfordert, dass der Übertragende – zusätzlich zur Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen – die bisher ausgeübte Tätigkeit aufgibt (Aufgabe Handlungstatbestand). Zu weiteren Einzelheiten s. § 16 Anm. 135 ff. und 416 f. betr. entgeltliche Übertragung.

► *Einstellung bei freiberuflicher Tätigkeit:* s. § 18 Anm. 321 betr. entgeltliche Übertragung.

► *Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe:* Die Aufgabe der bisherigen Tätigkeit ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach Auffassung der Rspr. nicht Voraussetzung der Übertragung einer Sachgesamtheit, da der Begriff der Sachgesamtheit hier mangels Rückgriffs auf § 15 Abs. 2 Satz 1 nicht tätigkeits-, sondern ausschließlich objektbezogen zu sehen ist. Die Einstellung oder Beendigung der bisherigen Tätigkeit wird nicht vorausgesetzt. Maßgebend ist allein, dass das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht (s. § 14 Anm. 31).

► *Nießbrauch:* Führt der Übertragende seine bisherige Tätigkeit aufgrund eines Vorbehaltsnießbrauchs weiter, wurde von der Rspr. für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft die Anwendung des Abs. 3 bejaht (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; in beiden Urteilen wurde auf das Merkmal der Tätigkeitsbeendigung nicht eingegangen; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 54; § 16 Anm. 136 jeweils betr. § 16); s. auch Anm. 1350, 1381.

► *Zeitliche Voraussetzungen:* Wenn die Übertragung in mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Einzelakten erfolgt, sich also über einen längeren Zeitraum er-

§ 6 Anm. 1351–1355 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

streckt, muss die Aufgabe der Tätigkeit bei Abschluss der Übertragung, dh. beim Abschluss des letzten Einzelakts vorliegen (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653).

Sachgesamtheit wird beim Erwerber Privatvermögen: Die Übertragung führt beim Übertragenden auch dann nicht zur Gewinnverwirklichung, wenn der übertragene Betrieb oder Teilbetrieb in der Hand des Erwerbers PV wird. Denn der Erwerber tritt in die stl. Rechtsstellung des Überlassenden ein, er erwirbt einen Betrieb. Der Übergang in das PV erfolgt durch Entschluss oder wegen der Verhältnisse des Erwerbers, nicht seines Rechtsvorgängers; daher sind dem Erwerber die stl. Wirkungen seines Verhaltens oder seiner Verhältnisse zuzurechnen. Die Gewinnverwirklichung erfolgt daher erst beim Empfänger.

GIA BFH v. 3.8.1966 – IV 380/62, BStBl. III 1967, 47; v. 21.5.1970 – IV 344/64, BStBl. II 1970, 747 betr. Veräußerung eines ererbten Betriebs durch den Erben; v. 29.5.1969 – IV R 238/66, BStBl. II 1969, 614 betr. Erbteilung mit Übergang eines WG in das PV eines Miterben; v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732; glA PLÜCKEBAUM, INF 1967, 321; PLÜCKEBAUM, INF 1972, 409, gegen BFH v. 14.4.1967 – VI 9/65, BStBl. III 1967, 391; PLÜCKEBAUM/MANGOLD, INF 1969, 17.

Übertragung und Strukturwandel: Abs. 3 ist auch dann anzuwenden, wenn mit der unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit ein Strukturwandel verbunden ist (BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732 betr. Strukturwandel vom Gewerbebetrieb zum landwirtschaftlichen Betrieb).

Unentgeltliche Einräumung des Nießbrauchs an einem Betrieb: Die unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchsrechts an einem Betrieb, aufgrund dessen der Nießbraucher das Unternehmen fortführt, fällt unter Abs. 3. Der Nutzungsberechtigte tritt, was die Nutzung des BV zur Einkunftserzielung betrifft, wie ein Rechtsnachfolger an die Stelle des die Nutzungsberechtigung überlassenden Eigentümers (BFH v. 4.11.1980 – VIII R 55/77, BStBl. II 1981, 396; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 481).

1352–1354 Einstweilen frei.

5. Übertragung eines Teilbetriebs

1355 a) Begriffsbestimmung

Der Begriff Teilbetrieb ist gesetzlich nicht definiert. Nach hM ist als Teilbetrieb „ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und für sich allein lebensfähig ist“. Es muss sich um eine Untereinheit iS eines selbständigen Zweigbetriebs im Rahmen des Gesamtunternehmens handeln, die als eigenes Unternehmen bestehen kann (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653 mwN; s. auch § 16 Anm. 140 und § 18 Anm. 340 ff.).

Normspezifische Auslegung: Nach hM ist der Teilbetriebsbegriff in allen Normen des Ertragsteuerrechts (Abs. 3, §§ 14, 16, 18 EStG, §§ 15, 20, 24 UmwStG) einheitlich auszulegen; darüber hinaus auch für §§ 13a, 19a ErbStG. Zugrunde zu legen ist die Rspr. zu § 16 (SCHMIDT/WACKER XXVIII, § 16 Rn. 141; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 52; KORN/STRAHL, § 16 Rn. 471 jedoch jeweils unter Hinweis auf normspezifische Besonderheiten; aA Sächs. FG v. 9.9.2008, EFG 2009, 65, nrkr., Rev. Az. BFH I R 96/08 zu § 15 UmwStG). So ist hinsichtlich des Abs. 3 eine rein funktionale Definition der wesentlichen Betriebsgrundlagen gegenüber einer quantitativ-funktionalen Auslegung im Bereich des § 16 maßgebend (s. auch Anm. 1345).

Teilbetrieb bei verschiedenen Einkunftsarten: Die Definition des gewerblichen Teilbetriebs wird grundsätzlich auch im Bereich einer freiberuflichen Tätigkeit und im Bereich der Land- und Forstwirtschaft herangezogen (BFH v. 22.12.1993 – I R 62/93, BStBl. II 1994, 352 betr. freiberufliche Teilpraxisveräußerung). Für eine freiberufliche Teilpraxis sind jedoch die Besonderheiten, die sich aus der Personenbezogenheit der freiberuflichen Tätigkeit und dem damit zusammenhängenden begrenzten Wirkungskreis ergeben, zu beachten (s. § 18 Anm. 340 ff.; BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; v. 14.5.1970 – IV 136/65, BStBl. II 1970, 566). Die Anforderungen an einen land- und forstwirtschaftlichen Teilbetrieb sind weniger streng.

Ähnlichkeit mit anderen Begriffen: s. § 16 Anm. 140.

Abgrenzung des Teilbetriebs: s. § 16 Anm. 140.

Eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt zwar einen (fiktiven) Teilbetrieb iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 dar. Es handelt sich jedoch mangels entsprechender gesetzlicher Regelung nicht um einen Teilbetrieb iSd. Abs. 3.

BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; H 6.14 EStH; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 477; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 161; KORN/STAHL, § 16 Rn. 70; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 471.1; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 24 UmwStG Rn. 43; wohl auch BLUMERS/BEINERT/WITT, BB 1999, 1786; HOFFMANN, DB 2008, 2286 mit Hinweis auf BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, DB 2008, 2281; aA bisher HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565; HARITZ/SLABON, GmbHR 1998, 1159; KSM/REISS, § 16 Rn. B 287; KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 181, und KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 69, 99: Abs. 3 anwendbar, wenn die Beteiligung beim Erwerber BV wird; s. auch § 16 Anm. 71 und 160.

b) Merkmale eines Teilbetriebs

1356

Merkmale des Gewerbebetriebs: Da auch ein Teilbetrieb begrifflich ein Betrieb ist, muss er alle Merkmale eines Betriebs aufweisen. Zu den Merkmalen eines Teilbetriebs s. § 16 Anm. 142 ff.

Maßgebender Zeitpunkt für das Vorliegen der Merkmale: Ob die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebs erfüllt sind, ist im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zu prüfen. Ob die Teilbetriebsvoraussetzungen vor oder nach diesem Zeitpunkt ebenfalls gegeben sind, ist nicht maßgeblich (HERMSTÄDT, BB 1979, 96).

Verhältnisse beim Übertragenden: Maßgebend ist, ob der übertragene Betriebsteil die Voraussetzungen eines Teilbetriebs beim Übertragenden erfüllt (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415). Ob der Betriebsteil auch beim Übernehmer einen Teilbetrieb darstellt, ist unerheblich.

Teilbetrieb einer Personengesellschaft: s. § 16 Anm. 156.

Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb: Zur Qualifizierung von SonderBV als Teilbetrieb s. Anm. 1362, § 16 Anm. 156 und Vor §§ 4–7 Anm. 91.

c) Übertragung des Teilbetriebs

1357

Die Übertragung eines Teilbetriebs nach Abs. 3 erfordert, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; s. Anm. 1345 f.) in einem einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übertragen wird und der Übertragende seine bisherige betriebliche Tätigkeit insoweit einstellt (BFH v. 2.9.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161 mwN; v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653).

§ 6 Anm. 1357–1360 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage: Die Zurückbehaltung sowie die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in den Hauptbetrieb steht der Annahme einer Teilbetriebsübertragung iSd. Abs. 3 entgegen (s. auch § 16 Anm. 154 betr. entgeltliche Übertragung). Da die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung maßgebend sind, besteht allerdings grundsätzlich die Möglichkeit, durch Nutzungsänderung noch vor der Übertragung eine Umwidmung der Eigenschaft des WG als wesentliche Betriebsgrundlage des übertragenen Teilbetriebs und eine Zuordnung zum nicht übertragenen Restbetrieb zu erreichen; zu unwesentlichen Betriebsgrundlagen s. Anm. 1346.

Wesentliche Betriebsgrundlage dient mehreren Teilbetrieben: Die Grundsätze, welche für die Teilbetriebsveräußerung gelten, sind entspr. anzuwenden; s. § 16 Anm. 154.

Zurückbehaltung von unwesentlichen Betriebsgrundlagen: Eine Zurückbehaltung von nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden WG ist unschädlich, s. auch Anm. 1346.

Einheitlicher Vorgang: s. im Einzelnen Anm. 1341.

Übertragung auf einen Erwerber: vgl. BFH v. 12.4.1989 – I R 107/85, BStBl. II 1989, 653; s. dazu Anm. 1351.

Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus: s. Anm. 1351.

Beendigung der betrieblichen Tätigkeit: Die Grundsätze, welche für die Teilbetriebsveräußerung gelten, sind entspr. anzuwenden; s. § 16 Anm. 158 und § 18 Anm. 342

1358–1359 Einstweilen frei.

6. Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils

1360 a) Begriffsbestimmung

Abs. 3 ist anzuwenden auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils. Obwohl die Gesetzesformulierung geringfügig von dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 und des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 abweicht, kommt es grundsätzlich zu einer einheitlichen Auslegung (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 15, 404, 435; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207; BODDEN, FR 1997, 757; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 988; PATT/RASCHE, DStR 1996, 645; die Rspr. verweist insoweit auf die zu § 16 Abs. 1 ergangenen Urteile: BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; krit. GEBEL, DStR 1998, 269 unter Hinweis auf normspezifische Besonderheiten; genauso BINZ/MAYER, DB 2001, 2316; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2002, 1093). Eine Abweichung besteht allerdings hinsichtlich der Definition der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Im Rahmen des Abs. 3 sind nur funktional wesentliche WG den wesentlichen Betriebsgrundlagen zuzurechnen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 3), s. auch Anm. 1345.

Begriff des Mitunternehmeranteils: Mitunternehmeranteil ist die Beteiligung an einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft. Mitunternehmer ist, wer auf Grund eines Gesellschaftsverhältnisses (GbR, Partnerschaftsgesellschaft, OHG, KG, Stille Beteiligung) oder wirtschaftlich damit vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses (zB Unterbeteiligung, Gütergemeinschaft, Bruchteilsgemeinschaft) zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt

(BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 262 ff. mwN; zur Innengesellschaft, wie der atypisch stillen Gesellschaft, FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.); s. auch § 16 Anm. 228 betr. entgeltliche Übertragung.

- ▶ *Begriff des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:* Unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 fällt nur die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils.
- ▶ *Begriff des Mitunternehmeranteils iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2:* Die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist in Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 geregelt; s. hierzu Anm. 1365.

Mitunternehmeranteil an einem im Aufbau befindlichen Betrieb: Der Anteil an einem im Aufbau befindlichen Betrieb erfüllt die Voraussetzungen für einen Mitunternehmeranteil und kann damit nach Abs. 3 übertragen werden (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 betr. § 16).

Nießbrauch am Gesellschaftsanteil: Auch der Nießbraucher an einem Gesellschaftsanteil kann – neben dem Gesellschafter – Mitunternehmer sein (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; Nds. FG v. 22.12.2004, EFG 2005, 639, rkr.; FG Münster v. 19.6.2008, EFG 2008, 1734, nrkr., Rev. Az. BFH II R 44/08; v. 19.6.2008, EFG 2008, 1733, nrkr., Rev. Az. BFH II R 42/08; FELIX, KÖSDI 1995, 10124; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 2728; zur Ausgestaltung des Nießbrauchs SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 306 ff.; MÄRKLE, FR 1997, 135; SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355). Deshalb muss auch das Nießbrauchsrecht – genauso wie der Gesellschaftsanteil – im Rahmen des Abs. 3 als Mitunternehmeranteil übertragen werden können.

Keine Mitunternehmeranteile: Nicht um Mitunternehmeranteile handelt es sich bei Anteilen an einer PersGes., die weder gewerblich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätig oder infiziert noch gewerblich geprägt ist. Dies gilt auch dann, wenn die Anteile im BV gehalten werden – „Zebra-Gesellschaft“ – (BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; v. 17.8.2005 – X R 58/01, BFH/NV 2006, 230; v. 11.7.1996 – IV R 103/94, BStBl. II 1997, 39 mwN betr. § 16; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 405; REISS, StuW 1986, 232; GROH, DB 1984, 2373; SCHULZE ZUR WIESCHE, WpG. 1985, 65; FG Nürnberg v. 16.12.1987, EFG 1988, 178, rkr.; aA FICHTELMANN, INF 1998, 76; im Erg. krit. NIEHUS, DSz 2004, 143; s. auch § 16 Anm. 228 betr. entgeltliche Übertragung). Die unentgeltliche isolierte Übertragung eines derartigen im BV gehaltenen Anteils fällt nicht unter Abs. 3, wenn nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs erfüllt sind. Die Voraussetzungen des Abs. 3 sind dann erfüllt, wenn der Anteil zusammen mit der Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit übertragen wird.

Doppelstöckige Personengesellschaft: Bei einer doppelstöckigen PersGes. gelten (bei ununterbrochener Mitunternehmerkette) die Gesellschafter der Obergesellschaft – neben der Obergesellschaft selbst – zugleich als Mitunternehmer der Untergesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 610 ff.; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 401; BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731; sachl. Anwendungsbereich auf Sonderbetriebsbereich beschränkt, betr. § 10a GewStG; aA BEHRENS/QUATMANN, DSzR 2002, 481). Da der Gesellschafter der Obergesellschaft sowohl über einen Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft als auch über einen Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft (als Sondermitunternehmer) verfügt, handelt es sich uE bei der Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft um zwei Übertragungen, für die jeweils gesondert die Anwendung des Abs. 3 zu prüfen ist.

§ 6 Anm. 1360–1360a Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

glA § 16 Anm. 530, 121 „Mitunternehmeranteile“; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 138; LEY, KÖSDI 1997, 11079; wohl ebenso SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 401, 407, 408, 582; aA § 16 Anm. 206; FÖRSTER, FR 2002, 649; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790; KORN/STAHL, § 16 Rn. 119.1; OFD Frankfurt v. 16.11.2007, DB 2008, 265; OFD Frankfurt v. 9.1.2008 – S 2241 A - 9 - St 213, nv.; OFD Frankfurt v. 15.7.2008 S 2241 A – 99 - St 213, nv.; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DSr 2007, 992: einheitlicher Vorgang; ergänzt OFD Koblenz v. 15.3.2007 S 2243 A – St 31 3, nv., alle Fundstellen betr. Veräußerung; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 20 UmwStG (SEStEG) Rn. R 59.

Zum Umfang des Mitunternehmeranteils und zur Übertragung von wesentlichem SonderBV bei doppelstöckiger PersGes. s. Anm. 1360a und 1362.

Verhältnisse beim Übertragenden: Die Merkmale des Mitunternehmeranteils müssen bereits beim Übertragenden erfüllt sein (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; aA PAUS, FR 2000, 605 betr. Veräußerung; aA WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416: rückwirkende Anwendung von Abs. 3 möglich, wenn innerhalb eines zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs bei zurückbehaltenen WG die Voraussetzungen einer funktionalen Wesentlichkeit entfallen, s. auch Anm. 1340). Entsteht der Mitunternehmeranteil erst durch die Übertragung, ist Abs. 3 nicht anwendbar, sofern keine Aufnahme in ein Einzelunternehmen gegeben ist.

1360a b) Umfang des Mitunternehmeranteils

Der Mitunternehmeranteil wird seinem Umfang nach durch die Beteiligung am Gesamthandsvermögen und dem SonderBV bestimmt.

BFH v. 24.11.2005 – VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 unter 2.a; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 mwN betr. § 16; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 betr. § 16; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 mwN betr. § 16; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 betr. § 20 UmwStG; BMF v. 9.11.2005, IV B 2 – S 2241 – 39/05, nv.; v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 3; OFD Münster v. 10.9.2002, DB 2002, 2080; glA WENDT, FR 2005, 468 mwN.; ROGALL/STANGL, DSr 2005, 1073 nmN; MÄRKLE, FR 1997, 135; MÄRKLE, DSr 1997, 233; MÄRKLE, DSr 2000, 797; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 477; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 407, 435; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 198 mwN, 207; KORN/STAHL, § 16 Rn. 120; PATT/RASCHE, DSr 1996, 645 mwN.; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSr 2001, 1773; BODDEN, FR 1997, 757 mit ausführlicher Darstellung des Meinungsstreits; FICHTELMANN, INF 1998, 76 ebenfalls mit Darstellung des Meinungsstreits; ALTHANS, BB 1993, 1060; SCHULZE ZUR WIESCHE, DSr 1985, 55; SCHULZE ZUR WIESCHE, DSr 2005, 664; WENDT, Stbg. 1999, 1; aA wohl SCHÖN, BB 1988, 1866; krit. WEBER, DB 1991, 2560; aA TISMER/OSENKOPP, FR 1992, 39; krit. GEBEL, DSr 1996, 1880; zum Umfang des Mitunternehmeranteils s. auch § 16 Anm. 229.

SonderBV sind einem Mitunternehmer gehörende oder nach § 39 AO zuzurechnende WG, die entweder unmittelbar oder mittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft oder der Mitunternehmerstellung dienen (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 506 ff. mwN).

Umfang bei doppelstöckiger Personengesellschaft: Der Mitunternehmeranteil des Gesellschafters an der Obergesellschaft umfasst seinen Anteil am Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft und sein SonderBV bei der Obergesellschaft. Der Anteil des (Sonder-)Mitunternehmers an der Untergesellschaft umfasst seinen mittelbaren Anteil an der Untergesellschaft und sein SonderBV bei der Untergesellschaft, zB ein von ihm direkt an die Untergesellschaft vermietetes Grundstück (glA LEY, KÖSDI 1997, 11079; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 198;

ebenso wohl SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 407; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 147; aA FELIX, BB 1994, 690; der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft besteht ausschließlich aus dem SonderBV; glA VÖLKER, INF 1995, 487; aA SCHMIDT/HAGEBÖKE, DB 2003, 790; Gesellschafter der OberGes. ist nicht Mitunternehmer bei der UnterGes.).

c) Übertragung des Mitunternehmeranteils

1361

Gegenstand der Übertragung: Strechtl. stellt der Mitunternehmeranteil kein eigenständiges WG dar (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831 mwN; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; v. 12.12.1996 – IV R 73/93, BStBl. II 1998, 180; krit. GSCHWENDTNER, DStR 1993, 817). Deshalb wird nicht der Mitunternehmeranteil als solcher, sondern werden die ideellen Anteile des Übertragenden an den einzelnen WG des Gesamthandsvermögens einschließlich des ggf. mitübertragenen SonderBV übertragen (BFH v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 mwN; aA KSM/REISS, § 16 Rn. C 27).

Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen: Die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 1 setzt vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 (s. Anm. 1369) voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (zum Begriff s. Anm. 1345 f.), dh. auch etwa vorhandene WG des SonderBV, die für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich sind, also zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, ebenfalls auf den Erwerber mitübertragen werden (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 3; v. 6.3.1996, FR 1996, 295; Rspr.-Nachweise und weitere Fundstellen s.u.).

Aufgabe der bisherigen unternehmerischen Betätigung: Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist es unerheblich, ob der übertragende Mitunternehmer weiterhin in derselben Branche als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer einer anderen PersGes. tätig bleibt oder wieder tätig wird (BFH v. 24.1.1973 – I R 156/71, BStBl. II 1973, 219; v. 14.9.1994 – I R 12/94, BStBl. II 1995, 407 betr. Veräußerung eines Teils des Mitunternehmeranteils an einer freiberuflich tätigen PersGes.; s. auch § 16 Anm. 235 und § 18 Anm. 351).

Abgrenzung der Übertragung von Mitunternehmeranteilen von der Übertragung des Betriebs durch eine Mitunternehmerschaft: Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist grundsätzlich von der Übertragung des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs durch eine Mitunternehmerschaft abzugrenzen. Aufgrund der Eigenständigkeit der PersGes. (vgl. dazu grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751) ist die Betriebsübertragung durch die PersGes. im Rahmen des Abs. 3 nicht als Übertragung von Mitunternehmeranteilen anzusehen. Dennoch ist hinsichtlich der stl. Folgen nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift auf den einzelnen Mitunternehmer abzustellen. Sofern jeweils die Voraussetzungen einer Sachgesamtheit erfüllt sind, ist Abs. 3 anwendbar. Soweit ein Mitunternehmer SonderBV, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, bei der Übertragung des (Teil-)Betriebs der PersGes. nicht mitüberträgt, ist bezogen auf die anteilig diesem Gesellschafter gehörenden WG des übertragenen (Teil-)Betriebs Abs. 3 nicht anwendbar (s. hierzu auch Anm. 1379).

Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt: Im Fall der Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt wird bei entspr. Ausgestaltung des Nießbrauchs der Anteilsübernehmer

§ 6 Anm. 1361–1361a Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

neben dem Übertragenden Mitunternehmer. Abs. 3 ist anwendbar; s. Anm. 1341.

1361a d) **Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage**

Für WG des SonderBV gelten die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung wesentlicher Betriebsgrundlagen einer Sachgesamtheit (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 betr. § 16; s. Anm. 1345). Dies gilt unabhängig davon, ob die WG im Alleineigentum, im Miteigentum oder in einem Gesamthandseigentum des Übertragenden stehen), sofern nicht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt, die der Qualifizierung als SonderBV vorgeht (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 148). Wesentliche Betriebsgrundlagen iSd. Abs. 3 stellen danach nur funktional wesentliche WG dar (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 4; OFD Münster v. 10.9.2002, DB 2002, 2080; glA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 15, 435, 414; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 198, 198a, 207; s. auch Anm. 1345). Maßgebend ist die funktionale Bedeutung des WG für die PersGes. oder die Mitunternehmerstellung (glA WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; OFD Münster v. 6.11.2008, GmbHR 2009, 108; wohl auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2005, 664; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 20 UmwStG Rn. 136 f.; wohl auch KAI, DB 2005, 794; aA LEY, KÖSDI 2005, 14024; offen ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; ROGALL, DB 2005, 410).

Sonderbetriebsvermögen I: WG, die unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmenschaft dienen – SonderBV I (s. dazu § 15 Anm. 722–731) – sind dann funktional wesentlich, wenn sie ein wesentliches wirtschaftliches Gewicht für die Mitunternehmenschaft haben.

Sonderbetriebsvermögen II: WG, die der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft dienen – SonderBV II (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; s. § 15 Anm. 735–747) –, stellen idR keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie regelmäßig funktional nicht bedeutend sind (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 zu § 20 UmwStG ohne nähere Erläuterung; glA MÄRKLE, DStR 2000, 797; anders MÄRKLE, DStR 2001, 685). Handelt es sich um notwendiges SonderBV II, kann in Einzelfällen eine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegen.

So wohl BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104: Beteiligung als SonderBV II kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn sie beispielweise der Schaffung von Geschäftsverbindungen dient; glA BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; glA PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 20 UmwStG Rn. 136; WENDT, Stbg. 1999, 1: für GmbH-Anteil des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG bzw. Grundstück, das ein Gesellschafter an einen Dritten vermietet, der es der PersGes. zur Nutzung überlässt; zur Qualifizierung des Grundstücks als notwendiges SonderBV II s. BFH v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.: GmbH-Anteile des atypisch stillen Gesellschafters einer GmbH & atypisch Still sind nicht funktional wesentlich; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 472 sehen Gesellschafterdarlehen grundsätzlich nicht als funktional wesentliche Betriebsgrundlage an; so auch STEGEMANN, INF 2005, 344; s. auch § 16 Anm. 121 u. 232.

Für den Fall der Betriebsaufspaltung vertritt der BFH uE zutreffend die Rechtsansicht, dass Anteile an der BetriebsKapGes. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des SonderBV des Besitzgesellschafters sind (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772; einschränkend FG München v. 29.12.2005, EFG 2006, 490, rkr. durch BFH v. 23.5.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651).

Ob Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH, die zum notwendigen SonderBV II gehören, als wesentliche Betriebsgrundlage iSd. Abs. 3 anzusehen sind, ist umstritten. UE können die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als SonderBV II eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, wenn durch die Anteile die Einflussnahme des Gesellschafters auf den Betrieb der PersGes. gegenüber seiner Stellung als Nur-Kommanditist gestärkt wird.

Nach neuerer Auffassung der OFD Münster v. 6.11.2008 (GmbHR 2009, 108, mit ausführlicher Erläuterung verschiedener Einzelfälle) kann die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH je nach den Umständen des Einzelfalls zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören; im Erg. bereits OFD Münster v. 10.9.2002, DB 2002, 2080; so auch § 16 Anm. 121 und 232; so auch Nds. FG v. 10.7.2008, EFG 2009, 802, nrkr., Rev. Az. BFH I R 72/08; ähnlich BFH v. 17.7.2008 – IV B 26/08, BFH/NV 2008, 2003; MÄRKLE, DStR 2001, 685: funktionale Bedeutung wegen Haftungsbeschränkung und Geschäftsführung; WENDT, Stbg. 1999, 1; GECK, DStR 2000, 2031; GECK, ZEV 2005, 196; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; BINZ/MAYER, DB 2001, 2316; WENDT, FR 2002, 127; wohl auch SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 414; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; wohl auch KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, BB 2001, 1707; KORN, KÖSDI 2005, 14633, wenn Einflussnahme auf die Geschäftsführung; ebenso KORN/STRAHL, § 6 Rn. 472; § 16 Anm. 232 für die Anteile des nicht „geschäftsführenden“ Kommanditisten; so auch PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 20 UmwStG Rn. 137; ungeklärt BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; differenziert BRANDENBERG, DB 2003, 2563; offen KAI, DB 2005, 794; aA LEY, KÖSDI 2005, 14024; WENDT, FR 2005, 468: GmbH-Anteile für Funktionsfähigkeit der KG nicht von Bedeutung; REICHE, DStR 2006, 1205; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073 raten wegen der bestehenden Unsicherheit zu einer Mitübertragung der Anteile an der Komplementär GmbH; ebenso KLEIN, NWB, F. 3, 13771 (2005); SCHULZE ZUR WIESCHE (GmbHR 2008, 238) geht davon aus, dass die Beurteilung individuell für jeden einzelnen Gesellschafter zu erfolgen hat; differenziert SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2005, 664; so auch BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 (2008); in BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 äußert sich die FinVerw. hierzu nicht.

Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb: Ist das SonderBV als Teilbetrieb zu qualifizieren (s. auch unten), gilt es nicht als wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils. Eine Zurückbehaltung des SonderBV ist in diesem Fall für die Anwendung des Abs. 3 unschädlich.

e) Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen

1362

Wird der gesamte Gesellschaftsanteil unentgeltlich übertragen und das SonderBV mit funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ist Abs. 3 nicht anwendbar. Enthält das SonderBV wesentliche Betriebsgrundlagen (zB das im Eigentum des Mitunternehmers stehende Fabrikationsgrundstück), muss es zusammen mit dem (gesamten) Gesellschaftsanteil übertragen werden, da ansonsten kein Mitunternehmeranteil iSd. Abs. 3 übertragen wird.

BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 mwN; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; BMF v. 6.3.1996, FR 1996, 295; BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635 zur Betriebsveräußerung; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 150 betr. UmwStG; s. auch Anm. 1360a.

Die Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2 ist bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von wesentlichem SonderBV idR nicht einschlägig, da der Übertragende nach der Übertragung nicht mehr Mitunternehmer ist und somit die zurückbehaltenen WG nicht mehr zur Mitunter-

nehmerschaft gehören (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 5; v. 9.11.2005 – VI B 2 - S 2241 - 39/05, nv.; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 15; BRANDENBERG, DSStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039; WENDT, FR 2002, 127; FÖRSTER, FR 2002, 649). Ausnahmen hiervon und weitere Ausführungen zu Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 1369.

Überführung ins Privatvermögen bzw. Veräußerung: Wird funktional wesentliches SonderBV nicht mitübertragen, ist Abs. 3 weder im Fall einer gleichzeitigen Entnahme des zurückbehaltenen wesentlichen SonderBV ins PV noch bei einer gleichzeitigen Veräußerung (außerhalb des normalen Geschäftsverkehrs) bzw. unentgeltlichen Übertragung an einen Dritten anwendbar. Der Vorgang führt jeweils zu einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils iSd. § 16 Abs. 3.

BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 mwN; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; H 16 Abs. 4 EStH; MÄRKLE, DSStZ 1997, 233; MÄRKLE, DSStR 2000, 797; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 477; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 473; SCHULZE ZUR WIESCHE, DSStZ 1985, 55; BRANDENBERG, DSStZ 2002, 511; PAUS, INF 2001, 109; wohl auch WENDT, FR 2005, 468; WÄLZHOlz, MittBayNot. 2006, 113; KAI, DB 2005, 794; WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416; ROGALL/STANGL, DSStR 2005, 1073; aA KIRCHHOF/REISS VIII, § 16 Rn. 252 f., 256; mit Verweis auf qualifizierte Nachfolgeklausel; SCHÖN, BB 1988, 1866; GEBEL, DSStR 1996, 1880; s. auch BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 5, die FinVerw. äußert sich allerdings nicht zu einer gleichzeitigen Veräußerung, sondern nur zur Entnahme; hinsichtlich der Rechtsfolgen s. Anm. 1381.

Erfolgsneutrale Überführung in ein anderes Betriebsvermögen: Auch bei einer gleichzeitigen (erfolgsneutralen) Überführung des funktional wesentlichen SonderBV in ein anderes BV ist Abs. 3 nicht erfüllt, da keine Sachgesamtheit übertragen wird (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 6; Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08 mwN zu versch. Auffassungen im Schrifttum). Die erfolgsneutrale Übertragung führt zu einer anteiligen Entnahme der einzelnen (auf den Übernehmenden übergegangenen) WG der Mitunternehmerschaft.

BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 7; ROGALL/STANGL, DSStR 2005, 1073; WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416; MÄRKLE, DSStZ 1997, 233; MÄRKLE, DSStR 2000, 797; im Erg. ebenso KAI, DB 2005, 794; KORN, KÖSDI 2005, 14633/35: Aufgabegewinn ohne Tarifermäßigung; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 473; aA WENDT, FR 2005, 468; Abs. 5 und Abs. 3 könnten gleichzeitig anwendbar sein mit ausführlicher Begründung; s. Anm. 1381.

Erfolgsneutrale Überführung in ein anderes Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft: s. Anm. 1369b.

Zurückbehaltung eines Teils des Sonderbetriebsvermögens: Bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils sind nur dann die Voraussetzungen eines Sachgesamtheit erfüllt, wenn auch das gesamte SonderBV mitübertragen wird. Wird nur ein Teil des SonderBV mitübertragen, kann im Umfang der Quote, in der das SonderBV mitübertragen wird, die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils als Sachgesamtheit gegeben sein (s. hierzu Anm. 1365 f.). Insoweit kann Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 erfüllt sein (glA BRANDENBERG, DSStZ 2002, 511; wohl noch anders BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039; IDW, WPg. 2002, 1087; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 473.2). Für den Teil des Mitunternehmeranteils, der ohne SonderBV übertragen wird, ist weder Abs. 3 Satz 1 noch die Sonderregelung des Satz 2 anwendbar, da das zurückbehaltene SonderBV nicht weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (s. Anm. 1369 ff.). Dies führt zur Aufgabe dieses Teils des Mitunternehmeranteils, verbunden mit der Entnahme des zurückbehaltenen Teils des SonderBV.

GlA IDW, WPg. 2002, 1087; die FinVerw. äußert sich hierzu in BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 nicht. Da sie allerdings auch bei der unterquotalen Mitübertragung von SonderBV im Fall der Übertragung eines Teilanteils davon ausgeht, dass eine Aufteilung des Vorgangs nicht möglich ist (Rn. 10), besteht auch bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils das Risiko, dass die FinVerw. eine entsprechend restriktive Haltung einnimmt; so wohl auch WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; KAI, DB 2005, 794 wegen Unteilbarkeit eines Mitunternehmeranteils, für den Fall der Überführung des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmenshaft sieht KAI allerdings die Voraussetzungen des Satzes 2 als erfüllt an; ablehnend auch BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 (2008); EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448 zum Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt des Nießbrauchs, und Anm. 1369b.

Abweichende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auf mehrere Erwerber: s. Anm. 1369b.

Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage: s. Anm. 1346.

Zurückbehaltung bei doppelstöckiger Personengesellschaft: Wird bei der Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft wesentliches SonderBV des Mitunternehmeranteils der Obergesellschaft zurückbehalten, fällt uE nur die Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft nicht unter Abs. 3, während für die gleichzeitige mittelbare Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft Abs. 3 anwendbar sein kann. Im umgekehrten Fall, bei dem der Mitunternehmer (Gesellschafter der Obergesellschaft) WG, die wesentliches SonderBV bei der Untergesellschaft darstellen, zurückbehält, ist uE Abs. 3 auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft, nicht jedoch für die mittelbare Übertragung des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft anzuwenden (glA LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 138; LEY, KÖSDI 1997, 11079 jeweils betr. Veräußerung; aA BEHRENS/QUATMANN, DStR 2002, 481 zu § 20 UmwStG; zur doppelstöckigen PersGes. s. auch Anm. 1360 f.). Überträgt die Obergesellschaft ihre Mitunternehmeranteile an der Untergesellschaft unentgeltlich und behält dabei ein Mitunternehmer der Obergesellschaft WG, die wesentliches SonderBV bei der Untergesellschaft darstellen, zurück, ist Abs. 3 insoweit nicht erfüllt (aA nun wohl SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ V. § 20 UmwStG Rn. 147; noch anders SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ IV. § 20 UmwStG Rn. 120; BEHRENS/QUATMANN, DStR 2002, 481 zu § 20 UmwStG).

Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen ohne funktional wesentliche Betriebsgrundlagen: Eine Zurückbehaltung von WG des SonderBV, die nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen rechnen, verhindert die Anwendung des Abs. 3 nicht (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 8; MÄRKLE, DStZ 1997, 233, KAI, DB 2005, 794; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; s. auch Anm. 1346).

Ausschließliche Übertragung des Sonderbetriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb: Eine ausschließliche Übertragung des SonderBV ohne gleichzeitige Mitübertragung des Gesellschaftsanteils erfüllt den Tatbestand des Abs. 3 nicht, da keine Sachgesamtheit übertragen wird (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 20; BOEDDINGHAUS, NWB F. 3, 13621 [2005]). Etwas anderes gilt nur dann, wenn das SonderBV einen Teilbetrieb darstellt. Einzelne WG des SonderBV stellen idR keinen Teilbetrieb dar. Dies gilt auch dann, wenn das SonderBV eines Gesellschafters nur aus einem einzelnen WG besteht. Ein Teilbetrieb liegt nur dann vor, wenn hinsichtlich des SonderBV isoliert die allgemeine Begriffsbestimmung des Teilbetriebs erfüllt ist (BFH v. 12.4.

§ 6 Anm. 1362–1363 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

1967 – VI R 187/66, BStBl. III 1967, 419; v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554; H 16 Abs. 3 EStH; FG Köln v. 23.7.1997, EFG 1998, 296, rkr.; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 208; ARNOLD, BB 1987, 594; s. hierzu Anm. 1356).

Nießbrauchsvorbehalt am übertragenen Sonderbetriebsvermögen: Wird bei einer unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils sowie des wesentlichen SonderBV am SonderBV der Nießbrauch vorbehalten, kommt Abs. 3 zur Anwendung, wenn sich der Vorbehalt des Nießbrauchs nicht als Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage darstellt. Der Vorbehaltsnießbraucher ist idR nicht (mehr) wirtschaftlicher Eigentümer des übertragenen SonderBV.

BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322; v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; MS, KÖSDI 1999, 12138; MÄRKLE, FR 1997, 135; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BINZ/MAYER, DB 2001, 2316; STEGEMANN, INF 2005, 344; STRAHL, FR 2004, 929; BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 (2008) mw Hinweisen; s. auch Anm. 1346.

Auch das Zurückbehalten des Nutzungsrechts stellt kein Zurückbehalten einer wesentlichen Betriebsgrundlage dar (BODDEN, ZEV 1997, 405 mwN; s. auch Anm. 1341).

1363 f) Gesamtplanrechtsprechung

Ein einheitlicher Vorgang, bei dem nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden und damit Abs. 3 nicht anwendbar ist, ist gegeben, wenn eine Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des SonderBV in ein anderes BV zum Buchwert, eine Entnahme oder eine Veräußerung nicht zeitgleich, sondern zeitversetzt, aber in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt und den Übertragungen ein einheitlicher Plan zugrunde liegt. Die Auffassungen in Schrifttum und Verwaltung sind hierzu uneinheitlich (ausdrücklich offen gelassen in Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, BB 2009, 267, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08).

Die sog. Gesamtplanrechtsprechung beruht auf der Rspr. des BFH zur Tarifiermäßigung im Rahmen des § 16, insbes. dem Urteil des BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99 (BStBl. II 2001, 229), wonach eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen ist, wenn ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte umfasst (so auch BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 mwN; FG Düss. v. 16.10.1984, EFG 1985, 245, rkr., alle Urteile betr. § 16). Im Ergebnis werden mehrere Teilschritte, die auf einer einheitlichen Planung beruhen und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst (ausführlich hierzu BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 [2008]; DAMAS/UNGEMACH, DStZ 2007, 552; SPINDLER, DStR 2005, 1; STAMM, StuB 2006, 125 jeweils mwN und zu den Voraussetzungen eines Gesamtplans).

Auffassung der FinVerw. und eines Teil des Schrifttums – Gesamtplanrechtsprechung auch im Rahmen des Abs. 3 anwendbar: Die FinVerw. und ein Teil des Schrifttums vertreten die Auffassung, dass die sog. Gesamtplanrspr. auch im Rahmen des Abs. 3 anwendbar ist (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 7; glA GECK, DStR 2000, 2031; SCHMITT/Franz, BB 2001, 1278; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; Kai, DB 2005, 794; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 478; STAMM, StuB 2006, 125 mit ausführlicher Begründung; BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 [2008]; Auffassung der FinVerw. im Ergebnis

zutreffend mit ausführlicher Begründung). Die FinVerw. erwähnt in ihrem Erlass allerdings nur die Buchwertüberführung und die Entnahme. Im Rahmen des Abs. 3 Satz 2 soll jedoch auch die nachfolgende Veräußerung der zurückbehaltenen WG im Rahmen eines Gesamtplans schädlich sein (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 15; s. Anm. 1369b).

Ablehnende Meinung im Schrifttum – keine Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen des Abs. 3: Im Schrifttum wird die Anwendung der Gesamtplanspr. kritisiert. Dies wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Gesamtplanspr. zur Anwendung der Tarifiermäßigung bei Veräußerungs- oder Aufgabevorgängen iSd. § 16 ergangen und aufgrund der unterschiedlichen Gesetzeszwecke der Regelung des § 16 und des Abs. 3 nicht auf Abs. 3 übertragbar sei. Des Weiteren sei nicht nachvollziehbar, warum zwei Vorgänge mit grundsätzlich entsprechender Rechtsfolge (Buchwertfortführung) in zeitlichem Zusammenhang zu einem Wegfall dieser Rechtsfolge für einen der Vorgänge führe. Zudem bestehe bei Nutzungsüberlassung des zurückbehaltenen ausgegliederten WG die Sachgesamtheit unverändert fort. Eine Aufdeckung der stillen Reserven widerspreche außerdem dem Übermaßverbot.

DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; WENDT, FR 2002, 127 [137]; WENDT, FR 2005, 468; KORN, KÖSDI 2005, 14633 mit Gestaltungshinweisen und sieht zudem Veräußerung als unschädlich an; KAI, DB 2005, 794; GECK, ZEV 2005, 196; KORN/STRAHL, NWB F. 3, 13417; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 473.1, 475.6; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207; STEGEMANN, INF 2005, 344; WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416, die zudem davon ausgehen, dass eine vorhergehende Veräußerung der Anwendung des Abs. 3 nicht entgegensteht und sich die FinVerw. dadurch, dass diese in BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 15 nicht erwähnt ist, gebunden hat; STRAHL, FR 2004, 929 mit ausführlichen Erläuterungen und Gestaltungserwägungen; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2005, 664; LEY, KÖSDI 2004, 14031; KEMPERMANN, GmbHR 2002, 200, bezweifelt, ob BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99 (BStBl. II 2001, 229) in Anbetracht der Neuregelung in Abs. 3 Satz 2 im Rahmen der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung (s. Anm. 1365 ff.) auch für die Zeit vor deren Inkrafttreten angewendet werden wird; krit. hierzu WACKER, DStZ 2002, 449 (461); krit. allg. zur Gesamtplanspr. CREZELIUS, FR 2003, 537; FISCHER, FR 2003, 1013; FÖRSTER/SCHMITTMANN, StuW 2003, 114; FÖRSTER, Festschr. Korn, 2005, 3; KANZLER, Festschr. Korn, 2005, 287; SÖFFING, BB 2004, 2777; SPINDLER, DStR 2005, 1; DAMAS/UNGEMACH, DStZ 2007, 552; JEBENS, BB 2009, 2172.

Stellungnahme: UE ist die Anwendung der Gesamtplanüberlegungen gerechtfertigt. Der Verzicht auf die Aufdeckung der stillen Reserven durch Anwendung des Abs. 3 setzt die Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit voraus. Wird Abs. 3 auch im Fall einer anderweitigen Übertragung von WG angewandt, könnte auch die Zerschlagung einer betrieblichen Einheit begünstigt sein. Die Grundsätze der Gesamtplanspr. werden zudem von der Rspr. auch im Rahmen des Abs. 3 angewandt. So werden in verschiedenen Urteilen mehrere Teilschritte zu einem einheitlichen Vorgang zusammengefasst und die Anwendung des Abs. 3 bejaht (BFH v. 12.4.1989 – I R 105/85, BStBl. II 1989, 653; so auch FG München v. 12.11.2003, EFG 2004, 496, rkr. durch BFH v. 20.5.2005 – VIII R 103/03, BFH/NV 2005, 1830; FG Münster v. 22.5.2007, EFG 2008, 200, rkr.; s. auch Anm. 1341). Des Weiteren wird auch bei Einbringungen nach §§ 20 und 24 UmwStG eine Buchwertfortführung bei einer anderweitigen Übertragung von WG im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung abgelehnt (FG Köln v. 21.6.2006 – 14 K 506/03, rkr. durch BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939 mit ausdrücklichem Hinweis, dass diesbezüglich trotz unterschiedlicher Gesetzeszwecke keine unterschiedliche Behandlung von Vorgängen iSd. § 16 und iSd. § 20 UmwStG vorgenommen werden darf; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 20.09, 24.04). Rechtsunsi-

§ 6 Anm. 1363–1365 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

cherheit besteht allerdings bei der Frage, ab welcher zeitlichen Grenze ein Gesamtplan nicht mehr angenommen werden kann.

Allerdings ist die Gesamtplan-Rspr. des BFH nur im Fall der unentgeltlichen Übertragung unter Lebenden anwendbar. Im Erbfall kann regelmäßig bei einer vorangegangenen erfolgsneutralen Übertragung in ein anderes BV nicht von einem „Gesamtplan“ ausgegangen werden (glA BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 (2008); wohl auch DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; SCHMITT, Stbg. 2003, 1 [17]).

1364 **g) Konkurrenz zu Abs. 5 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen?**

Wird ein Mitunternehmeranteil zusammen mit dazugehörigem SonderBV unentgeltlich auf einen Rechtsnachfolger übertragen, der die Mitunternehmerstellung fortführt, stellen die WG des SonderBV einen unselbständigen Bestandteil der übergehenden Sachgesamtheit dar. Denn das SonderBV ist Teil der Sachgesamtheit Mitunternehmeranteil (s. Anm. 1360a; Bestätigung: BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Die Rechtsfolge des Abs. 3 bezieht sich (als spezielle Vorschrift) auf alle WG der übertragenen Sachgesamtheit. Findet außerhalb des Übergangs einer Sachgesamtheit eine selbständige Übertragung einzelner WG zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer statt, ist der Tatbestand des Abs. 3 nicht erfüllt und Abs. 5 kann anwendbar sein. Letzteres gilt auch für den Fall, dass gleichzeitig mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional nicht wesentliches SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Da für die unentgeltliche Übertragung von WG zwischen den SonderBV einzelner Mitunternehmer der Buchwertansatz zwingend ist, besteht insoweit materiell kein Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 3 und Abs. 5. Bei Anwendung des Abs. 5 ist allerdings die Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 zu beachten. Soweit Abs. 3 anwendbar ist, weil das SonderBV zusammen mit dem Mitunternehmeranteil als Sachgesamtheit übertragen wird, scheidet eine Anwendung von Abs. 5 allerdings aus, so dass keine Sperrfrist greift. Zur überquotalen Mitübertragung von SonderBV bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils s. Anm. 1366a.

7. Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils

1365 **a) Behandlung des Teils eines Mitunternehmeranteils**

Frühere Rechtsauffassung: Nach früherer von der hM im Bereich des Abs. 3 sowie bei entgeltlichen Übertragungen im Rahmen des § 16 oder §§ 20, 24 UmwStG anerkannter Besteuerungspraxis war die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils wie die Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils zu behandeln. Diese Beurteilung war durch verschiedene Urteile des BFH zur entgeltlichen Übertragung von Teilanteilen zweifelhaft geworden (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194 betr. § 16; zur Rechtsentwicklung s. § 16 Anm. 276). Darüber hinaus wurde durch Einfügung des § 16 Abs. 1 Satz 2 im Rahmen des UntStFG der Teil eines Mitunternehmeranteils von der Begünstigung des § 16 ausgenommen und ein Veräußerungsgewinn insoweit als laufender Gewinn angesehen. In der neueren Rspr. geht der BFH nunmehr ausdrücklich davon aus, dass auch für Zeiträume vor Änderung durch das UntStFG auf die unentgeltli-

che Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils Abs. 3 anzuwenden ist (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 unter 3.d mit Hinweis auf die klarstellende Bedeutung der Neuregelung des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2).

Regelung durch das UntStFG: Durch das UntStFG ist eine gesetzliche Klarstellung in Satz 1 Halbs. 2 erfolgt. Abs. 3 ist danach ausdrücklich auch auf die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person anzuwenden; s. auch Anm. 1332.

Natürliche Person als Übernehmender: Da Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person erwähnt, fallen – anders als bei der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 – Übertragungen auf nicht natürliche Personen nicht unter Abs. 3 Satz 1 und führen somit zur Aufgabe des anteiligen Mitunternehmeranteils (krit. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 430 zB für Übertragung auf gemeinnützige Stiftung; s. auch Anm. 1375).

► *Übertragung auf eine Personengesellschaft:* Nach dem Wortlaut fällt die Übertragung auf eine PersGes. nicht unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Ungeklärt ist, ob Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 dennoch bei der Übertragung von Teilanteilen auf eine PersGes. anzuwenden ist, an der nur natürliche Personen beteiligt sind (bejahend IDW, WPg. 2002, 1087; KORN, KÖSDI 2005, 14633; wohl auch HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 470.4; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1055; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 430; offen MITSCH, INF 2002, 77). Angesichts des eindeutigen einschränkenden Gesetzeswortlauts erscheint uns diese Auslegung als zu weitgehend. Allerdings ist nicht verständlich, was der Gesetzgeber mit der Einschränkung auf natürliche Personen bezwecken wollte (so auch SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 430). Auch die FinVerw. vertritt die Auffassung, dass eine Teilanteilsübertragung nur auf eine natürliche Person zulässig ist (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 1).

► *Die gleichzeitige Übertragung von mehreren Mitunternehmeranteilen auf mehrere natürliche Personen* dürfte jeweils unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 fallen.

Anwendungszeitpunkt: Die Regelung ist grundsätzlich ab dem VZ 2001 anzuwenden (s. Anm. 1331, insbes. auch zur Anwendung auf vorangehende Zeiträume).

b) Behandlung des Sonderbetriebsvermögens

1366

Da die Teilanteilsübertragung wie die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils als Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 zu behandeln ist, muss bei der Übertragung von Bruchteilen eines Anteils nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auch das wesentliche SonderBV quotal mitübertragen werden.

Rechtslage bis VZ 2000: Für VZ vor 2001 war die Frage der quotalen Mitübertragung des SonderBV bei der Übertragung von Teilanteilen nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Trotz abweichender hM, wonach bei einer Teilanteilsübertragung das SonderBV, auch wenn es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält, ohne Bedeutung sei, hat der BFH in mehreren Urteilen (betr. § 16) entschieden, dass eine (entgeltliche) Übertragung des Teilanteils eines Mitunternehmers nur dann die Voraussetzungen der Übertragung einer Sachgesamtheit erfüllt, wenn die zum SonderBV des Übertragenden gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig – korrespondierend – mitübertragen werden (Kongruenzgebot; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26 mwN betr. § 16; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II. 2003, 194 betr. § 16; zu diesen Urteilen ausführlich MÄRKLE, DStR

§ 6 Anm. 1366–1366a Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

2001, 685; KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, BB 2001, 1707; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSr 2001, 1773; aA WENDT, FR 2002, 127). Eine konsequente Anwendung der Urteile des BFH erfordert auch für Zeiträume vor 2001 eine quotenentsprechende Mitübertragung des SonderBV bei der unentgeltlichen Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils.

GlA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; MÄRKLE, DSr 2001, 685; GECK, DSr 2000, 2031; GECK, ZEV 2002, 41; SCHMITT/FRANZ, BB 2001, 1278; BRANDENBERG, DSr 2002, 511; krit. KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, BB 2001, 1707; krit. DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSr 2001, 1773; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1016; SCHMITT/FRANZ, BB 2001, 1278; aA SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DSr 2001, 1093; BINZ/MAYER, DB 2001, 2316; offen KORN/STRAHL, § 6 Rn. 476.

Die hM geht uE zutreffend davon aus, dass es sich hierbei nicht um eine Änderung der höchstrichterlichen Rspr. handelt (s. § 16 Anm. 280; BFH v. 24.11.2005 – VIII B 255/04, BFH/NV 2006, 717).

Rechtslage ab VZ 2001 – Übertragung einer bruchteilsidentischen Quote des Sonderbetriebsvermögens (quotale Übertragung): Mit dem UntStFG wurde eine gesetzliche Regelung zur Behandlung des SonderBV geschaffen. Bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils für VZ ab 2001 ist Abs. 3 Satz 1 nur insoweit erfüllt, als das funktional wesentliche SonderBV in der gleichen Quote wie der Mitunternehmeranteil übertragen wird (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 9; aA WENDT, FR 2002, 127; auch Teilanteil ohne SonderBV als „Teil eines Mitunternehmeranteils“; aA LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b: disquotale Übertragung ist wegen Satz 2 generell unschädlich). Zur disquotalen Übertragung von SonderBV s. Anm. 1366a.

Ausschließliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen: Das SonderBV kann isoliert nicht als Bruchteil eines Mitunternehmeranteils angesehen werden, wenn sich nicht gleichzeitig die Beteiligungsverhältnisse ändern. Die ausschließliche Übertragung von SonderBV fällt deshalb nicht unter Abs. 3.

BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 20; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 408; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; WENDT, FR 2002, 127; WENDT, FR 2005, 468; KAI, DB 2005, 794; BOEDDINGHAUS, NWB F. 3, 13621 (2005); BRANDENBERG, DSr 2002, 511; MÄRKLE, DSr 2000, 797; MÄRKLE, DSr 1997, 233 [235]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DSr 1985, 55; zur Behandlung von SonderBV als Teilbetrieb s. Anm. 1362.

Gesamtplanrechtsprechung: s. hierzu Anm. 1363. Die Grundsätze zur Gesamtplanrspr. sind entsprechend auch bei der Übertragung eines Teilanteils anzuwenden. Ansonsten könnte eine anderweitige Übertragung von WG durch den Überträger in sachlichem und zeitlichen Zusammenhang mit der Teilanteilsübertragung zwar vor der Übertragung, aber nicht danach unschädlich vorgenommen werden (zur Behaltefrist von zurückbehaltenen WG s. Anm. 1369b). Die FinVerw. äußert sich in BMF v. 3.3.2005 (BStBl. I 2005, 458) zur Anwendung der Gesamtplanrspr. bei zeitlich vorangehenden Maßnahmen nicht (nach WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416 ist sie damit nicht anwendbar; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.6).

1366a c) Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

Wird das SonderBV bei Übertragung eines Teilanteils nicht bruchteilsidentisch (quotal), sondern mit einer abweichenden Quote (disquotal) mitübertragen, sind die Voraussetzungen der Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 vorbehaltlich der Sonderregelung in Satz 2 (s. dazu unten) – nur – insoweit erfüllt, als sich die Quote des übertragenen Teilanteils und des übertragenen SonderBV entsprechen (FÖRSTER, FR 2002, 649; FÖRSTER, BB 2003, 657; MÄRKLE,

DStR 2001, 685; KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, BB 2001, 1707; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1773; GECK, DStR 2000, 2031; GECK, ZEV 2002, 41; IDW, WPg. 2002, 1087; NICKEL/KLEIN, FR 2003, 954: disquotale Übertragung wegen Satz 2 generell unerheblich).

Übertragung einer höheren Quote bzw. des gesamten Sonderbetriebsvermögens (überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens): Die überquotale Übertragung des SonderBV ist in Abs. 3 nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Insoweit als sich die Quoten entsprechen, ist Abs. 3 Satz 1 erfüllt. Insoweit als ein höherer als der bruchteilsidentische Anteil des SonderBV übergeht („Überhang“), ist ein Fall des Abs. 5 gegeben (glA wohl LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207; KNEBEL/NEKOLA, DB 2000, 169; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435). Damit ist bei Übertragungen nach dem 31.12.2000 wegen Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch für den überquotalen Teil der Buchwertansatz zwingend, auch wenn der Übernehmer durch die Übertragung erst Mitunternehmer wird. Für den Überhang des SonderBV ist die Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 zu beachten. Insoweit als hinsichtlich des überquotal übertragenen SonderBV Verbindlichkeiten übernommen werden, müssen allerdings die stillen Reserven aufgedeckt werden.

GlA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 16 ff.; BLÜMICH/EHMCKE, § 16 Rn. 1244; KRÖLLER/FISCHER/DÜRR, BB 2001, 1707; WENDT, FR 2002, 127; FÖRSTER, FR 2002, 649; FÖRSTER, BB 2003, 657; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; PAUS, INF 2001, 109; KAI, DB 2005, 794; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.7; aA noch GECK, DStR 2000, 2031, der Abs. 5 Satz 3 nur dann für anwendbar hielt, wenn der Beschenkte bereits vor der Übertragung Mitunternehmer war; GECK, ZEV 2002, 41; krit. nun GECK ZEV 2005, 196; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 2001, 1096: Privatentnahme; genauso MÄRKLE, DStR 2001, 685; aA KIRCHHOF/REISS VIII. § 16, Rn. 256, 249: insgesamt Abs. 3 Satz 1 ohne Sperrfrist; IDW, WPg. 2002, 1087: entspr. Anwendung von Abs. 3; WENDT, FR 2005, 468: auch überquotales SonderBV geht nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zum Buchwert über; so auch KANZLER, Festschr. Korn, 2005, 287; LEY, KÖSDI 2004, 14024; STEGEMANN, INF 2005, 344; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073 mwN.; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554, wonach auch denkbar ist, dass die Trennungstheorie nicht zur Anwendung kommt; ähnlich GECK, ZEV 2005, 196; krit. SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388.

Hierbei sind der Übertragung des SonderBV, welches quotal mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wird, die (originär zugehörigen) Verbindlichkeiten im entsprechenden Verhältnis zuzuordnen. Insoweit kommt Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Anwendung. Nur die übersteigenden Verbindlichkeiten können zu AK für das überquotal übertragene SonderBV führen (s. hierzu auch ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 175 mit Bsp.; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; KORN, KÖSDI 2005, 14633; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.7; aA LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b). Die Auffassung der FinVerw. in BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 17 ist unklar. Sie kann nur im og. Sinn ausgelegt werden. Im Schrifttum wird allerdings auch die Auffassung vertreten, dass die FinVerw. die übernommenen Verbindlichkeiten in vollem Umfang dem überquotal übertragenen SonderBV zuordnen könnte (WENDT, FR 2005, 468; ebenso NEUFANG, BB 2005, 1595; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448, die zudem davon ausgehen, dass die Einheitstheorie anwendbar ist und eine Entgeltlichkeit erst annehmen, wenn die Verbindlichkeiten den Buchwert übersteigen).

Auf gemeinsamen Antrag von Übertragendem und Übernehmendem lässt die FinVerw. für Übertragungen vor dem 1.1.2001 zu, dass auf den gesamten Übertragungsvorgang Abs. 3 angewendet wird. Eine Anwendung von Abs. 5 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 mit der Folge einer Aufdeckung von stillen Reserven hinsichtlich des überquotal übertragenen BV scheidet in diesem Fall aus (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 24 Satz 3).

Übertragung einer niedrigeren Quote des Sonderbetriebsvermögens (unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens): Insoweit als der übertragene Teil des Mitunternehmeranteils höher ist als der Anteil des übertragenen SonderBV, wird keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 übertragen, so dass insoweit grundsätzlich eine anteilige zur Gewinnrealisierung führende Entnahme von EinzelWG gegeben wäre (OFD Münster v. 10.9.2002, DB 2002, 2080). Insoweit als sich die Quoten entsprechen, kommt Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 zur Anwendung. Die (teilweise) Zurückbehaltung des SonderBV kann allerdings unter Abs. 3 Satz 2 fallen (s. Anm. 1369 ff.). Die FinVerw. vertritt dagegen die Auffassung, dass auch im Fall einer nur teilweisen Zurückbehaltung des SonderBV der gesamte Übertragungsvorgang unter Abs. 3 Satz 2 fällt.

Ebenso KAI, DB 2005, 794; WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 483; STAMM, StuB 2006, 125; KSM/WERNDL, § 6 Rn. J 19 bei wesentlicher Abweichung; aA, Spaltung in zwei Übertragungsvorgänge: STEGEMANN, INF 2005, 344; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; BRINKMANN, StBp. 2005, 2000; wohl auch BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207; offen KORN, KÖSDI 2005, 14633; insgesamt aA WENDT, FR 2005, 476.

Sonderbetriebsvermögen besteht aus mehreren Wirtschaftsgütern: Die quotenentsprechende Mitübertragung von SonderBV wird vom BFH mit einer „vertikalen Spaltung“ des Mitunternehmeranteils begründet (BFH v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26). Damit ist bei der Bestimmung der Quote des mitzuübertragenden SonderBV bei mehreren funktional wesentlichen WG im SonderBV diese Quote für jedes einzelne WG maßgebend. Es ist eine WG-bezogene und nicht eine wertmäßige Betrachtung anzustellen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 9; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; aA KSM/WERNDL, § 6 Rn. J 27; krit. WENDT, FR 2005, 468; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 175). Bei einem aus mehreren WG bestehenden SonderBV kann es somit hinsichtlich eines Teils der übertragenen WG zu einer überquotalen Übertragung und hinsichtlich eines weiteren Teils zu einer unterquotalen oder einer quotalen Übertragung kommen. Die og. Grundsätze sind jeweils entsprechend anzuwenden (BOEDDINGHAUS, NWB F. 3, 13621 [2005]).

Funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen: Eine unterquotale oder unterbleibende sowie eine überquotale Übertragung von WG des SonderBV, die nicht funktional wesentlich sind, verhindert nicht die Anwendung des Abs. 3 (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 19). Dasselbe gilt für eine im Zusammenhang mit der Übertragung eines Teilmitsunternehmeranteils erfolgende Entnahme, Veräußerung oder Buchwertüberführung dieser WG (WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554). Im Fall einer überquotalen Übertragung richtet sich die Buchwertfortführung insgesamt nach Abs. 3 (STEGEMANN, INF 2005, 344; KORN, KÖSDI 2005, 14633; KLEIN, NWB, F. 3, 13771 (2005); KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.7; unklar BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 19; für Anwendung von Abs. 5 Satz 3 KAI, DB 2005, 794).

1367 d) Weitere Anwendungsbereiche

Übertragung/Einräumung einer atypisch stillen Beteiligung bzw. einer Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil: Auch die Einräumung einer atypisch stillen Beteiligung bzw. einer Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil fällt unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkt.; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 430; PICKHARDT-POREMBÄ/ENGELSING, DStZ 2000, 281 [284]; WENDT, FR 2002, 127 [138]; CARLÉ/FUHRMANN, FR 2006, 749). Es handelt sich jeweils um die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils, bei der der Übernehmer auch Mitunternehmer wird

(BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; v. 19.4.2007 – IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868, jeweils betr. Mitunternehmerstellung bei Unterbeteiligung).

Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse: Treten in eine bestehende Mitunternehmerschaft im Rahmen einer Kapitalerhöhung weitere Mitunternehmer ohne Ausgleichszahlung – also unentgeltlich – ein, und verringern sich hierbei die Beteiligungsquoten der bisherigen Mitunternehmer durch Abwachsung, übertragen sie hierbei Teile ihrer Mitunternehmeranteile. Die Übertragung kann unter Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 fallen (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.4; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 567); s. auch § 16 Anm. 249.

Unentgeltliche Aufnahme in bestehende Personengesellschaft: Wird ein Gesellschafter schenkwweise in eine bestehende PersGes. aufgenommen, ist Gegenstand der Übertragung der Bruchteil eines Mitunternehmeranteils (KOLLER, DStR 1997, 233; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 563, jeweils betr. entgeltliche Aufnahme). Dies wurde bereits vor Änderung des Abs. 3 durch das UntStFG nach hM (s. Anm. 1365) als ein Fall des Abs. 3 (nun Abs. 3 Satz 1) angesehen (aA GEBEL, DStR 1998, 269; MÄRKLE, DStR 2000, 797 mit Verweis auf BFH v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; auch bei unentgeltlichem Eintritt in eine bestehende PersGes. ist § 24 UmwStG anwendbar; letzteres ablehnend BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008 II, 265). Durch Einfügung des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 wurde dies gesetzlich abgesichert.

8. Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen

1368

Unentgeltliche Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen – Rechtslage bis VZ 2000: Der Fall der unentgeltlichen Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen mit der Folge, dass eine PersGes. entsteht, war für die bis VZ 2000 geltende Rechtslage bis zum Urteil des BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04 (BFH/NV 2006, 521 mwN zu den verschiedenen Rechtsauffassungen) höchstrichterlich nicht entschieden.

Zum früheren Meinungsstreit GRÖH, DB 2001, 2162; BODE, DStR 2002, 114; LINKLATTERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; für einen steuerneutralen Vorgang WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 115, 168 mwN; HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; Abs. 3 (Satz 1) sinngemäß für den gesamten Vorgang: OFD Düss. v. 9.9.1999, DB 1999, 1980; OFD Kiel v. 28.1.2000, DStZ 2000, 573; WEBER-GRELLET, StuB 1999, 1289; OFFERHAUS, in Festschr. Widmann. 2000, 441; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 38; § 24 UmwStG als *lex specialis* (Wertansatzwahlrecht): MÄRKLE, DStR 2000, 797; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1999, 806; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 168, 115 mwN; MITSCH, INF 2002, 77; RUND, DStR 2000, 265.

Aufgrund eines Urteils des Großen Senats (BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123) zur entgeltlichen Aufnahme eines Sozius in ein bestehendes Einzelunternehmen war die Anwendung des Abs. 3 fraglich geworden. BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04 (BFH/NV 2006, 521) hat sich betreffend den VZ 1995 für eine Spaltung in einen Vorgang nach § 24 UmwStG, soweit die Einbringung für eigene Rechnung, und einen Vorgang nach Abs. 3, soweit sie für Rechnung des Angehörigen erfolgt, ausgesprochen (krit. SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 204).

Unentgeltliche Aufnahme in bisheriges Einzelunternehmen – Rechtslage ab VZ 2001: Durch das UntStFG wurde die bestehende Rechtsunsicherheit beseitigt, indem eine gesetzliche Klarstellung in Halbs. 2 erfolgt ist. Abs. 3 Satz 1 ist ab VZ 2001 – bzw. auf gemeinsamen Antrag von Übertragendem und Übernehmendem auch für Zeiträume davor – ausdrücklich auch auf die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen

§ 6 Anm. 1368–1368a Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

anzuwenden (krit. zur Gesetzesänderung KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.1; BODE, DStR 2002, 114).

Natürliche Person als Übernehmender: Da Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person erwähnt, fallen im Umkehrschluss grundsätzlich andere Erwerber, insbes. KapGes., nicht unter Abs. 3 (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 1; s. Anm. 1365).

► *Mehrere Eintretende* werden zwar vom Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt. UE ist Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 aber auch erfüllt, wenn mehrere natürliche Personen in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen werden (glA KORN, KÖSDI 2005, 14633; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.2).

► *Personengesellschaft als Übernehmender:* s. Anm. 1365 analog.

Bestehendes Einzelunternehmen: Aufnehmender kann nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 nur ein bestehendes Einzelunternehmen sein. Der Anwendungsbereich ist auf die Aufnahme in den Betrieb oder Teilbetrieb einer Einzelperson beschränkt (im Erg. ebenso BODE, DStR 2002, 114, der als Betriebsinhaber jede Einzelperson ansieht, die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 erzielt).

Kein Bewertungswahlrecht iSd. § 24 UmwStG: Nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 gilt Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 auch bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen. Für eine zusätzliche Anwendung des Bewertungswahlrechts nach § 24 UmwStG bleibt damit kein Raum.

GlA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 204 mwN; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; WENDT, FR 2005, 468; NEUFANG, BB 2005, 1595; HORATH/KAUTER, StuB 2005, 823; KSM/WERNDL, § 6 Rn. J 8, J 33; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 24 UmwStG Rn. 72; im Erg. auch MITSCH, INF 2002, 77; ZIMMERMANN, BBEV 2008, 282: Abs. 3, wenn Einlage des Beitretenden geringer als Buchwert des eingeräumten Kapitalkontos; differenziert EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448 (452): Abs. 3, soweit Wert des eingebrachten BV über dem Wert der gewährten Gesellschaftsrechte und damit Einbringung zugunsten des Mitgesellschafters; BFH v. 20.9.2007 – IV R 70/05, BStBl. II 2008, 265: kein Bewertungswahlrecht nach § 24 UmwStG bei Beitritt ohne Einlage; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489; uU § 24 UmwStG, wenn Leistung durch Übernehmer; krit. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.1; BODE, DStR 2002, 114, die im ersten Schritt eine Einbringung nach § 24 UmwStG annehmen und danach eine unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils; aA LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1056, 1080: § 24 UmwStG als *lex specialis*; anders auch BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521; KORN, KÖSDI 2005, 14633 macht die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG von der Gestaltung des Sachverhalts abhängig; s. auch Anm. 1380.

Zurückbehaltung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen: s. Anm. 1369–1369d.

Anwendungszeitpunkt: s. Anm. 1331.

Unentgeltliche Vereinbarung der Gütergemeinschaft: Wie bei der unentgeltlichen Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen entsteht regelmäßig eine Mitunternehmerschaft, wenn Eheleute unentgeltlich eine Gütergemeinschaft vereinbaren und einer der Eheleute einen Gewerbebetrieb unterhält, der zum Gesamtgut gehört (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 15 Rn. 376; GEISSLER, FR 2001, 1029). Ertragstl. liegt die unentgeltliche Aufnahme des anderen Ehegatten in das Einzelunternehmen zur Bildung einer Mitunternehmerschaft vor (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27).

1368a 9. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Entsteht im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung nach Abs. 3 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, erfolgt die Beurteilung in zwei Schritten: Zunächst sind für die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils

(einschließlich des SonderBV) die Rechtsfolgen des Abs. 3 nach den og. Grundsätzen zu berücksichtigen. Erst in einem zweiten Schritt wird die Überführung der WG von Übertragendem und Übernehmendem in das Gesamthandsvermögen der BesitzPersGes. oder in deren SonderBV (s. hierzu BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830) beurteilt (Entstehung der Betriebsaufspaltung). Zu den Behaltefristen bei einer unterquotalen Übertragung nach Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 1369c. Die im Fall des Abs. 3 Satz 2 nach Auffassung der Fin-Verw. generell als schädliche Verfügung anzusehende Übertragung von WG des übernommenen SonderBV nach Abs. 5 Satz 3 wird bei Entstehen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung als unschädlich angesehen (BMF v. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 766; zur Kritik hierzu s. ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073). Die Behaltefristen sind bei Übertragendem und Übernehmendem für das nun dem BV des Besitzunternehmens zuzurechnende WG sowie die Anteile an der Besitz-GbR zu beachten (WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; o.V., JbFfStR 2007/2008, 623).

Bei einer Überführung in das SonderBV sind idR die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 erfüllt, wonach zwingend eine Buchwertfortführung erfolgt. Eine Überführung in das Gesamthandsvermögen ist regelmäßig ebenfalls zum Buchwert (Abs. 5 Satz 3), allerdings unter Berücksichtigung der Sperrfristen des Abs. 5 Satz 4 möglich (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 22; v. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 766). Hierbei ist zu beachten, dass für den Fall, dass das SonderBV im Bruchteilseigentum der Gesellschafter der BesitzPersGes. verbleibt, keine Überführung in das Gesamthandsvermögen, sondern nach Abs. 5 Satz 2 in das SonderBV der BesitzPersGes. erfolgt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458; Zusatz der OFD Frankfurt v. 12.5.2006, FR 2006, 612, unter Hinweis auf BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830). Nur in den Fällen, in denen der Übertragende und der Übernehmende eine Gesamthandsgemeinschaft (§§ 718 ff. BGB) bilden, gelangt das WG nach Abs. 5 Satz 3 in das Gesamthandsvermögen (BMF v. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 766; s. ausführlich DOEGE, INF 2007, 345, auch zur Problematik der Übernahme von Verbindlichkeiten).

II. Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nach Satz 2

1. Verhältnis von Satz 2 zu Satz 1

1369

Satz 2 ist nachrangig zu Satz 1 (glA BODE, DStR 2002, 114: Satz 2 als Ausnahmetatbestand zu Satz 1). Denn Satz 2 ist nur anwendbar, wenn sämtliche Voraussetzungen des Satzes 1 mit Ausnahme der Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen gegeben sind (glA MITSCH, INF 2002, 77). Satz 2 erweitert den Anwendungsbereich des Satzes 1 für die Fälle, in denen Satz 1 als solcher nur deshalb nicht anwendbar ist, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen oder nur in einer geringeren Quote als der übertragene Teilanteil übertragen werden. Wenn alle weiteren Voraussetzungen des Satzes 1 gegeben sind, regelt Satz 2 unter bestimmten Voraussetzungen (s. Anm. 1369a ff.) die Anwendung von Satz 1, obwohl wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden. Soweit die Voraussetzungen des Satzes 1 dagegen vollständig erfüllt sind, kommt Satz 2 nicht zur Anwendung.

2. Wirtschaftsgüter im Sinne von Satz 2

1369a

Funktional wesentliche Wirtschaftsgüter: Da Satz 2 den Anwendungsbereich des Satzes 1 erweitert, kann es sich in Satz 2 nur um solche WG han-

§ 6 Anm. 1369a–1369b Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

den, deren Zurückbehaltung für die Anwendung des Satzes 1 schädlich wäre. Damit ist Satz 2 nur bei der Zurückbehaltung von funktional wesentlichen WG (s. Anm. 1345, 1361 ff.), die zu der Sachgesamtheit gehören, anzuwenden. Eine Zurückbehaltung von funktional unwesentlichen WG ist für die Anwendung des Satzes 1 nicht schädlich und fällt damit nicht unter Satz 2 (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 19; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 474; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; MITSCH, INF 2002, 77; WENDT, FR 2002, 127; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; krit. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27).

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens: Da die WG, die nach Satz 2 zurückbehalten werden können, weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören müssen, kann es sich nur um WG handeln, die zum SonderBV einer bestehenden Mitunternehmerschaft gehören bzw. die im Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen SonderBV der mit der Aufnahme entstehenden Mitunternehmerschaft werden (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 21; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27).

Umfang des nicht übertragenen Sonderbetriebsvermögens: Bei den zurückbehaltenen WG kann es sich um das gesamte SonderBV oder nur um Teile des SonderBV handeln.

► *Gesamtes Sonderbetriebsvermögen wird zurückbehalten:* Wird das SonderBV vollständig zurückbehalten, ist die Anwendung von Satz 2 bereits dem Wortlaut nach unstrittig.

► *Unterquotaler Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen:* Da Satz 2 zur Anwendung kommt, soweit die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind, greift Satz 2 nur, soweit das SonderBV nicht quotenentsprechend, sondern unterquotal (oder überhaupt nicht, s.o.) mitübertragen wird (glA BOEDDINGHAUS, NWB F 3, 13627 [2005]; GECK, ZEV 2002, 41; FÖRSTER, FR 2002, 649; WENDT, FR 2002, 127; IDW, WPg. 2002, 1087; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b). In dem Umfang, in dem sich die übertragenen Quoten von Gesellschaftsanteil und SonderBV entsprechen, ist Satz 1 erfüllt. Satz 2 greift deshalb nur insoweit, als der übertragene Teilanteil höher ist als der Anteil am übertragenen SonderBV (offen BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12037; STEGEMANN, INF 2005, 344; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; aA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 10; insgesamt Abs. 3 Satz 2; KAI, DB 2005, 794; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 483; offen KORN, KÖSDI 2005, 14633).

► *Überquotaler Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen:* Dieser Fall wird bereits von Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfasst (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 16). Eine Anwendung des Abs. 3 Satz 2 scheidet aus.

1369b 3. Zurückbehalten im nämlichen Betriebsvermögen

Sachlicher Anwendungsbereich: Satz 2 setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen weiterhin im BV derselben Mitunternehmerschaft verbleiben.

► *Übertragungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2:* Damit ist Satz 2 bei wörtlicher Auslegung nur bei der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils anwendbar. Im Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen ist bisher zwar keine Mitunternehmerschaft vorhanden. UE greift Satz 2 aber auch, wenn die WG im BV der neu entstandenen Mitunternehmerschaft zurückbehalten werden und der bisherige Betriebsinhaber erst Mitunternehmer wird (glA IDW, WPg. 2002, 1087; BRANDENBERG, DStZ 2002,

511; BODE, DStR 2002, 114; HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; im Erg. auch WENDT, FR 2005, 468; krit. MITSCH, INF 2002, 77). Besitzt im Fall der Abwachsung (s. Anm. 1367: Unentgeltliche Änderung der Beteiligungsverhältnisse) ein Mitunternehmer SonderBV mit wesentlichen Betriebsgrundlagen, werden diese bei einer Abwachsung idR nicht mitübertragen. In diesem Fall ist Satz 2 einschlägig (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.4).

► *Übertragungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:* Wird der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, ist die Sonderregelung des Abs. 3 Satz 2 idR nicht einschlägig, da der Übertragende nach der Übertragung nicht mehr Mitunternehmer ist und somit die zurückbehaltenen WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören (glA WENDT, FR 2002, 127; GECK, ZEV 2002, 41; Zwerganteil ausreichend; s. auch Anm. 1362). Dasselbe gilt bei der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs. Auch bei der Übertragung eines Teilbetriebs ist die Zurückbehaltung eines WG im nämlichen BV nicht möglich (glA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 15; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1245; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039; IDW, WPg. 2002, 1087; MITSCH, INF 2002, 77). Etwas anderes kann in den Fällen gelten, in denen einerseits der gesamte Gesellschaftsanteil übertragen wird, das SonderBV zwar nicht vom Übertragenden zurückbehalten, aber auf einen anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft oder nicht kongruent übertragen wird oder im Fall eines Nießbrauchsvorbehalts (s. dazu unten).

► *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils und erfolgsneutrale Überführung des gesamten Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft:* Der Mitunternehmeranteil wird in diesem Fall ohne das zugehörige SonderBV übertragen. Somit wird grundsätzlich keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 übertragen. Der Vorgang wird aber von Abs. 3 Satz 2 erfasst (KAI, DB 2005, 794; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; STEGEMANN, INF 2005, 344; KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]; wohl auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.4, 475.6). Abs. 3 Satz 2 fordert seinem Wortlaut nach, dass das nicht mitübertragene WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft und nicht notwendigerweise des übertragenden Mitunternehmers gehört. Diese Voraussetzung ist erfüllt (Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2). Die isolierte unentgeltliche Übertragung des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert möglich – Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 – (glA FÖRSTER, FR 2002, 649 [656]; SCHMITT, Stbg. 2003, 1 [15 f.]; KEMPERMANN, FR 2003, 321 [328]).

► *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils auf mehrere Erwerber und abweichende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens:* Wird der gesamte Mitunternehmeranteil auf mehrere Erwerber (zB mehrere Nachkommen) und hierbei das wesentliche SonderBV mit einer abweichenden Quote (zB das Betriebsgrundstück auf nur einen Nachkommen) übertragen, sind die einzelnen Übertragungsvorgänge gedanklich aufzuspalten in eine Übertragung des Teilanteils eines Mitunternehmeranteils mit einem Überhang an SonderBV einerseits und die Übertragung eines weiteren Teilanteils ohne bzw. mit unterquotaler Mitübertragung von SonderBV andererseits (glA WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554). Soweit sich die Quote des übertragenen Teilanteils und des übertragenen SonderBV entsprechen, ist jeweils Satz 1 erfüllt. Soweit das SonderBV überquotal übertragen wird, können die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfüllt sein (Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4). Soweit das SonderBV nicht oder unterquotal übertragen wird, sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt. Denn das SonderBV verbleibt weiter-

hin im BV derselben Mitunternehmerschaft. Die Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 ist insoweit zu beachten (glA im Erg. FÖRSTER, FR 2002, 649 [656]; SCHMITT, Stbg. 2003, 1 [15 f.]; KEMPERMANN, FR 2003, 321 [328]; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 256: insgesamt Abs. 3 Satz 1).

► *Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt und Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens:* Behält sich der Übertragende ein Nießbrauchsrecht an der übertragenen Sachgesamtheit vor, ist er bei entsprechender Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts neben dem Übernehmenden als Mitunternehmer anzusehen (s. Anm.1360). Zurückbehaltenes SonderBV kann in diesem Fall weiterhin dem SonderBV der Mitunternehmerschaft zuzuordnen sein (glA EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2008, 448; SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353).

► *Erfolgsneutrale Überführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft:* s. hierzu Anm. 1362. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 sind nicht erfüllt, da das WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (glA FUNK, BB 2002, 1231; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; s. auch unten).

► *Gewinnrealisierende Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen:* s. hierzu Anm. 1362. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 sind nicht erfüllt, da das WG nicht mehr zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehört (glA FUNK, BB 2002, 1231; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; s. auch unten).

Behaltefrist für die zurückbehaltenen wesentlichen Wirtschaftsgüter? In Abs. 3 Satz 2 wird für die zurückbehaltenen WG gefordert, dass sie „weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören“. Eine Behaltefrist für die zurückbehaltenen WG ist in Satz 2 nicht ausdrücklich geregelt. Es kann nicht an die Behaltefrist, die für den übertragenen Mitunternehmeranteil gilt, angeknüpft werden. Da es im Rahmen der Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 schädlich ist, wenn in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang vor der Übertragung WG anderweitig übertragen werden (s. Anm. 1363), muss dasselbe für anderweitige Übertragungen nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils gelten. Es ist für die zurückbehaltenen WG also auf die Gesamtplanrspr. des BFH (s. hierzu Anm. 1363) zurückzugreifen.

GlA WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; FÖRSTER, FR 2002, 649: „Beschränkungen aus der Gesamtplanrechtsprechung des BFH – enger zeitlicher Zusammenhang als Indiz“; genauso FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657: „Zeitraum idR bis zu 18 Monate, auf keinen Fall mehr als 3 Jahre“; BRINKMANN, StBp. 2005, 200: angemessen 1 Jahr, maximal 2 Jahre; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b: zeitlicher Zusammenhang, aber krit. zu Gesamtplan; aA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.6, den Gesamtplangedanken ablehnend; IDW, WPg. 2002, 1087: keine Behaltefrist, aber § 42 AO; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 486: 5-Jahreszeitraum; FUNK, BB 2002, 1231: Sinn und Zweck 5 Jahre wie für übertragenen Mitunternehmeranteil; glA LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1018a; ebenso STAMM, StuB 2006, 125: 5 Jahre; BODE, DStR 2002, 114: Nachfolgende Übertragung des zurückbehaltenen WG nach Abs. 5 Satz 3 ist unschädlich; ebenso KAI, DB 2005, 794; WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 256: 5-jährige Sperrfrist gilt nicht, dh. spätere Buchwertübertragung oder Entnahme ins PV ist unschädlich; offen HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27: Veräußerung/Aufgabe innerhalb der Fünfjahresfrist durch den bisherigen Betriebsinhaber/Mitunternehmer ist unschädlich; offen KORN, KÖSDI 2005, 14633; krit. STEGEMANN, INF 2005, 344 insbes. in Fällen der Ersatzinvestition; krit. auch WÄLZHOLZ, MittBayNot. 2006, 113; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435: keine Behaltefrist, wenn kein sachlicher Bezug zur Übertragung.

Schädlich sind danach sowohl gewinnrealisierende Vorgänge bezüglich der zurückbehaltenen WG, wie ein Verkauf oder eine Entnahme des WG (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 15; aA WENDT, FR 2005, 468) oder bei Ver-

äußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Übertragenden als auch gewinnneutrale Vorgänge, wie eine Überführung der zurückbehaltenen WG in ein anderes BV oder SonderBV bei einer anderen PersGes., wenn diese Vorgänge in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang vor oder nach der unentgeltlichen Übertragung stattfinden (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 15 erwähnt die gewinnneutralen Vorgänge nicht – abweichend zu den Aussagen zur Gesamtplanspr. vor einer Übertragung in Rn. 7 [s. Anm. 1363]; krit. hierzu Kai, DB 2005, 794). In diesen Fällen ist weder Abs. 3 Satz 1 noch Satz 2 erfüllt. Der Übergang eines WG in das SonderBV oder das Gesamthandsvermögen im Rahmen der Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung aufgrund der Übertragung kann allerdings nicht schädlich sein (im Erg. wohl ebenso BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 22).

Behaltefrist für den zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil des Übertragenden? Nach dem Wortlaut besteht keine Behaltefrist für den zurückbehaltenen (oder im Fall der Aufnahme in ein Einzelunternehmen neu entstandenen) Mitunternehmeranteil des Übertragenden. Eine Behaltefrist besteht nur insoweit, als die zurückbehaltenen WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmergesellschaft gehören müssen (s.o.).

4. Keine schädliche Verfügung durch Übernehmer

1369c

Übernommener Mitunternehmeranteil: Unter die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 fällt der Mitunternehmeranteil, der im Rahmen der Übertragung des Teilanteils eines Mitunternehmeranteils vom Rechtsnachfolger übernommen wurde. Dasselbe gilt für den Mitunternehmeranteil, der bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen erstmals entsteht (glA BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039; krit. zur Behaltefrist WENDT, FR 2002, 127; WENDT, FR 2005, 468; CREZELIUS, FR 2002, 805).

Zurückbehaltener Mitunternehmeranteil: s. Anm. 1369b.

Fünffjahresfrist:

► *Beginn:* Die Fünffjahresfrist beginnt mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11; FÖRSTER, FR 2002, 649; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475. 10; BRINKMANN, StBp. 2005, 2000; HOFFMANN, GmbHR 2002, 236: ab Übertragungstichtag).

► *Ende:* Das Ende der Fünffjahresfrist ist nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187, 188 BGB zu ermitteln (krit. zur Frist von fünf Jahren FUNK, BB 2002, 1231: 3 Jahre ausreichend; krit. zu unterschiedlichen Fristen HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; WENDT, FR 2002, 127; WENDT, FR 2005, 468 und STEGEMANN, INF 2005, 344 wegen deren Unbestimmtheit).

► *Ob eine schädliche Verfügung innerhalb der Fünffjahresfrist erfolgt,* ist nach dem stl. Übertragungsvorgang zu beurteilen, also bei einer Veräußerung nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475. 10). Ein Zeitpunkt der Betriebsaufgabe lässt sich idR nicht eindeutig bestimmen. Ein Betriebsaufgabegewinn entsteht vielmehr sukzessive. UE dürfte der Beginn der Betriebsaufgabe maßgebend sein.

Handlung durch Übernehmer: Obwohl schädliche Verfügungen iSd. Abs. 3 Satz 2 Handlungen des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers sind, wirken sie sich in erster Linie auf die Besteuerung des Übertragenden aus (s. Anm. 1388). Für den Übernehmenden sind die Folgen schädlicher Verfügungen idR von Vorteil,

§ 6 Anm. 1369c–1369d Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

da er höhere Buchwerte als Ausgangsposition hat. Im Übertragungsvertrag sollten deshalb Klauseln oder Zustimmungsvorbehalte aufgenommen werden, um den Übertragenden zu schützen (ebenso STEGEMANN, INF 2005, 344; STÜMPER/WALTER, GmbHR 2008, 31; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; WENDT, FR 2002, 127; ERNST & YOUNG, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 105 Rn. 16; GECK, ZEV 2002, 41; GECK, ZEV 2005, 196; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; MITSCH, INF 2002, 77; HORATH/KAUTER, StuB 2005, 823; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b).

Anwendungszeitpunkt: Da es sich bei der gesetzlichen Regelung durch das UntStFG um eine Klarstellung handeln sollte (BTDruks. 14/6882, 14/7084), war die Zurückbehaltung von wesentlichem SonderBV rückwirkend – also auch bereits in VZ vor 2001 – unschädlich. Hinsichtlich der Sperrfrist handelt es sich allerdings nicht um eine klarstellende, sondern um eine rechtsbegründende Regelung. Insoweit ist eine Anwendung erst ab dem VZ 2001 möglich (s. auch Anm. 1331).

1369d 5. Schädliche und unschädliche Verfügungen

Veräußerung: Der Begriff der Veräußerung ergibt sich aus den allgemeinen zu § 16 entwickelten Grundsätzen (§ 16 Anm. 60 ff.). Unentgeltliche Übertragungen iSd. Abs. 3 durch den Übernehmer sind somit unschädlich (glA IDW, WPg. 2002, 1087; WENDT, FR 2002, 127; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; s. auch unten).

► *Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteils:*

- ▷ *Veräußerung des gesamten übernommenen Mitunternehmeranteils:* Veräußert der Übernehmer innerhalb der Behaltefrist den gesamten Mitunternehmeranteil, handelt es sich um eine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 (glA FÖRSTER, FR 2002, 649; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039).
- ▷ *Veräußerung eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils:* Bereits eine anteilige Veräußerung des erhaltenen Teilanteils kann eine schädliche Maßnahme iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 sein (aA WENDT, FR 2005, 468; schädlich ist nur Veräußerung des gesamten Anteils; ebenso GECK, ZEV 2005, 196; GECK, ZEV 2002, 41; BRINKMANN, StBp. 2005, 2000; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 175; KEMPERMANN, FR 2003, 321; FÖRSTER, FR 2002, 649; FÖRSTER, BB 2003, 657; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.11: wenn eine nicht unwesentliche Beteiligung verbleibt). Die Rechtsfolgen (s. hierzu Anm. 1388) treten allerdings nur im Umfang der veräußerten Quote des (unter Satz 2 fallenden) Teilanteils ein.

glA IDW, WPg. 2002, 1087; STEGEMANN, INF 2005, 344; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.11 als Hilfslösung; aA, Rechtsfolge für gesamten ursprünglichen Übertragungsvorgang: BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 484 f.; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; BRANDENBERG, NWB F. 3, 12039; wohl auch MITSCH, INF 2002, 77; krit KAI, DB 2005, 794; s. auch Anm. 1388.

► *Veräußerung oder Übertragung des übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens:* Da uE ein Fall des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 gegeben ist (Anm. 1369a), soweit WG des SonderBV mitübertragen werden, kommt Satz 2 insoweit nicht zur Anwendung. Die Veräußerung von WG des übernommenen funktional wesentlichen SonderBV kann damit keine schädliche Maßnahme iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 sein (glA LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b). Einschränkungen der Veräußerungsmöglichkeit dieser WG können sich allerdings ergeben, wenn ein

„Gesamtplan“ vorliegt (s. Anm. 1363, 1369b). Nach Auffassung der FinVerw. lösen dagegen auch eine Veräußerung des übernommenen funktional wesentlichen SonderBV oder eines Teils davon an einen Dritten sowie die Übertragung von WG des übernommenen SonderBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach Abs. 5 auf einen Dritten die Rechtsfolgen einer schädlichen Verfügung in vollem Umfang aus.

BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11, 13, letzteres ohne Unterscheidung zwischen Buchwert- und Teilwertansatz; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 485: Ausnahme WG wird entbehrlich; krit. KAI, DB 2005, 794; aA WENDT, FR 2005, 468; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; GECK, ZEV 2005, 196; KORN, KÖSDI 2005, 14633; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.11; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 175; WÄLZHOLZ, MittBayNot. 2006, 113; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 256.

Im Fall der Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung soll die Überführung nach Abs. 5 nach Auffassung der FinVerw. allerdings unschädlich sein (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 22; s. auch Anm. 1368a; DOEGE, INF 2007, 345; problematisch bei Übernahme von Verbindlichkeiten).

► *Rechtsnachfolger hält bereits vor der unentgeltlichen Übertragung einen Mitunternehmeranteil:* Veräußerungen innerhalb der 5-jährigen Behaltefrist sind solange unschädlich iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2, als der veräußerte Teilanteil den Mitunternehmeranteil, der dem Rechtsnachfolger anteilig bereits vor der unentgeltlichen Übertragung zuzurechnen war, nicht übersteigt. Ein Mitunternehmer kann zwar nur einen einheitlichen Mitunternehmeranteil haben. Nach Sinn und Zweck des Abs. 3 kann eine Veräußerung bis zur Höhe des ursprünglich gehaltenen Anteils dennoch nicht schädlich sein, da insoweit nicht der „übernommene“ Mitunternehmeranteil veräußert wird. Nur soweit der veräußerte Anteil größer als der ursprünglich gehaltene Anteil ist, handelt es sich um einen schädlichen Vorgang (glA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 12, das hier eine getrennte Behandlung eines Mitunternehmeranteils anerkennt; IDW, WPg. 2002, 1087; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511).

► *Rechtsnachfolger erbielt Teilanteil nach Abs. 3 Satz 1 und Teilanteil nach Abs. 3 Satz 2:* Eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils ist unschädlich, solange höchstens der Teil des Mitunternehmeranteils veräußert wird, der nach Abs. 3 Satz 1 übertragen wurde. Wird dieser Anteil überschritten, handelt es sich nur insoweit um eine schädliche Veräußerung iSd. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2. Jede andere Auslegung würde zu Lasten des Stpfl. gehen, wofür keine Grundlage besteht (glA STEGEMANN, INF 2005, 344).

Aufgabe:

► *Begriff der Aufgabe:* Der Begriff der Aufgabe des Mitunternehmeranteils ergibt sich aus den allgemeinen zu § 16 entwickelten Grundsätzen (s. § 16 Anm. 405 ff.).

► *Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils:* Die obigen Ausführungen (Anm. 1369d) zur Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteils gelten entsprechend.

Unentgeltliche Übertragung: Die unentgeltliche Übertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils ist weder eine Veräußerung noch eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Eine unentgeltliche Übertragung innerhalb der 5-jährigen Behaltefrist stellt deshalb keine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 dar.

GlA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 14; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 484; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.9; IDW, WPg. 2002, 1087; FÖRSTER, FR 2002, 649; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002,

Beilage 1, 27; WENDT, FR 2002, 127; WENDT, FR 2005, 468; KEMPERMANN, FR 2003, 321; BRINKMANN, StBp. 2005, 2000.

Da der neue Rechtsnachfolger in die Rechtsstellung des ursprünglichen Rechtsnachfolgers – des neuen Überträgers – tritt, geht die 5-jährige Behaltefrist auf den neuen Rechtsnachfolger über (glA (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 14; FÖRSTER, FR 2002, 649; GECK, ZEV 2002, 41; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; evtl. anders WENDT, FR 2002, 127, der eine Veräußerung oder Aufgabe durch den neuen Rechtsnachfolger als unschädlich ansieht; ebenso LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; offen STEGEMANN, INF 2005, 344; krit. ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073). Ob für die neue unentgeltliche Übertragung ebenfalls eine neue Behaltefrist zu laufen beginnt, hängt von den Umständen der neuen unentgeltlichen Übertragung ab (siehe hierzu ausführlich EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; KAI, DB 2005, 794).

Einbringung in eine Personengesellschaft: Die Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt zwar grundsätzlich einen Tausch und damit einen entgeltlichen Vorgang dar (aA SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 485: Buchwerteinbringung unentgeltlicher Vorgang). Erfolgt die Einbringung allerdings nach § 24 UmwStG zum Buchwert, treten die stl. Rechtsfolgen der Veräußerung nicht ein. Die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 ist nicht verletzt (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13; IDW, WPg. 2002, 1087; FÖRSTER, FR 2002, 649; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; offen BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435: Billigkeitsregelung, so auch WENDT, FR 2005, 468). Die Behaltefrist geht auf die übernehmende PersGes. über. Zudem besteht auch für den erhaltenen Mitunternehmeranteil eine 5-jährige Behaltefrist, welche mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 2 beginnt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 13). Schädlich wäre eine Veräußerung oder Aufgabe des erhaltenen Mitunternehmeranteils (OFD Rheinland v. 18.12.2007, DB 2008, 265). Eine schädliche Verfügung ist gegeben, wenn bei der Einbringung der Zwischen- oder Teilwert angesetzt wird. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, wer Gesellschafter der übernehmenden PersGes. ist. Die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 ist bei einem Buchwertansatz auch nicht verletzt, soweit KapGes. Gesellschafter der übernehmenden PersGes. sind (aA KEMPERMANN, FR 2003, 321). Denn Abs. 3 enthält keine dem Abs. 5 Satz 6 entsprechende Regelung. Sowohl die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils als auch die Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen fallen nur unter Abs. 3 Satz 1, wenn Übernehmender eine natürliche Person ist. Deshalb ist Abs. 3 Satz 1 nicht erfüllt, wenn die einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung (oder der Aufnahme in ein Einzelunternehmen) nachfolgende Einbringung in eine PersGes. Teil eines Gesamtplans ist. Abs. 3 Satz 2 kommt dann nicht zur Anwendung.

Einbringung in eine Kapitalgesellschaft: Bei Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt es sich um einen Tausch und damit einen entgeltlichen Vorgang (aA SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 485: Buchwerteinbringung unentgeltlicher Vorgang). Wird nach § 20 UmwStG der Buchwertansatz gewählt, wird die Einbringung stl. nicht mehr wie eine Veräußerung behandelt, so dass keine schädliche Verfügung gegeben ist. Etwas anderes gilt nur bei einem Zwischen- oder Teilwertansatz (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13; IDW, WPg. 2002, 1087; FÖRSTER, FR 2002, 649; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; offen

BRANDENBERG, DSStZ 2002, 51; EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448; offen SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435: Billigkeitsregelung). Die Behaltefrist für den eingebrachten Mitunternehmeranteil geht auf die aufnehmende KapGes. über. Zudem besteht auch für die erhaltenen Anteile an der KapGes. eine eigene 5-jährige Behaltefrist, welche mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 2 beginnt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 13). Schädlich wäre eine Veräußerung der erhaltenen Anteile sowie ein Ersatzrealisationstatbestand, zB bei Wegzug des Anteilseigners ins Ausland durch die Anwendung des § 6 AStG (OFD Rheinland v. 18.12.2007, DB 2008, 265). Allerdings würden weder die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine KapGes. noch die Aufnahme einer KapGes. in ein Einzelunternehmen die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 erfüllen. Ist die einer unentgeltlichen Teilanteilsübertragung (oder der Aufnahme in ein Einzelunternehmen) nachfolgende Einbringung in eine KapGes. Teil eines Gesamtplans, ist Abs. 3 Satz 1 nicht erfüllt und damit auch Abs. 3 Satz 2 nicht einschlägig.

Formwechsel/Umwandlung der Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft: Da der Formwechsel und die Umwandlung ertragstl. einer Einbringung in eine KapGes. gleichgestellt sind, kann auf die Ausführungen zur Einbringung in eine KapGes. verwiesen werden (im Erg. ebenso BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 13; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13; KAI, DSStR 2005, 1073; WACKER, JbStR 2005/2006, 554; KORN, KÖSDI 2005, 14633; WÄLZHOLZ, Mitt-BayNot. 2006, 113; im Erg. ebenso GECK, ZEV 2005, 196; KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]).

Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft: Da einer verdeckten Einlage in eine KapGes. eine Entnahme vorausgeht, kommt es zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Die Regelungen zur verdeckten Einlage gehen Abs. 3 insoweit vor (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 201; s. auch Anm. 1336 und 1375). Durch eine verdeckte Einlage in eine KapGes. wird damit die Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 verletzt (glA FÖRSTER, FR 2002, 649; KAI, DB 2005, 794; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6 Rn. 485; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13).

Realteilung: Eine Realteilung ohne Ausgleichszahlungen ist nicht als Tausch und damit nicht als Veräußerung anzusehen. Es handelt sich deshalb nicht um eine schädliche Verfügung iSd. Abs. 3 Satz 2 (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; LINKLATER'S OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 27; offen MITSCH, INF 2002, 77; ROGALL/STANGL, DSStR 2005, 1073). Dasselbe gilt bei einer Realteilung mit Ausgleichszahlung, soweit diese erfolgsneutral ist (ebenso wohl EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448).

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung: Entsteht infolge einer (unterquotalen) Übertragung nach Abs. 3 Satz 2 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, führt die nachfolgende Überführung von WG auf die BesitzPersGes. nicht zu einem schädlichen Vorgang, wobei allerdings die Behaltefristen bei der BesitzPersGes. zu beachten sind (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 22 iVm. Rn. 11 und 13; v. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 766; s. auch Anm. 1368a und oben).

Disquotale Kapitalerhöhung, Anwachsung: Es handelt sich nicht um Vorgänge, bei denen der Übernehmer den erhaltenen Mitunternehmeranteil vermindert, und damit nicht um eine Verletzung der Behaltefrist des Abs. 3 Satz 2 (glA EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448).

III. Unentgeltlichkeit der Übertragung

1370 1. Abgrenzung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung

Die Übertragung eines WG ist unentgeltlich, wenn sie ohne Gegenleistung erfolgt. Eine Leistung, die der Erwerber anlässlich der Übertragung erbringt, bildet eine Gegenleistung und die Übertragung ist daher entgeltlich, wenn die beiderseitigen Leistungen wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind und die Beteiligten auch die Vorstellung und den Willen haben, für die eigene Leistung eine etwa gleichwertige Leistung zu erhalten (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112). Trotz objektiver Ungleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung kann ein Veräußerungs-/Erwerbsgeschäft vorliegen, wenn die Beteiligten subjektiv von der Gleichwertigkeit ausgegangen sind (BFH v. 29.1.1992 – X R 193/87, BStBl. II 1992, 465; FG Nürnberg v. 4.4.2006, EFG 2007, 410, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 43/06; FG Hamb. v. 22.2.2006 – II 366/04, nv., rkr.); s. auch § 16 Anm. 62 ff. und 70 ff.

1371 2. Vermutungen der Rechtsprechung für entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Erwerb

Bei einander fremden Personen besteht „im allgemeinen keine Veranlassung zu einer unentgeltlichen Zuwendung. Bei Verträgen zwischen fremden Personen spricht daher eine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen eines entgeltlichen Geschäfts, wenn die Werte der den Parteien nach dem Vertrag zukommenden Vorteile (Leistungen) nicht in einem Missverhältnis zueinander stehen“ (BFH v. 31.5.1972 – I R 49/69, BStBl. II 1972, 696; s. auch § 16 Anm. 63).

Bei einander nahestehenden Personen spricht eine widerlegbare Vermutung für eine Unentgeltlichkeit der Übertragung. Einzelheiten s. § 16 Anm. 63.

1372 3. Erbfall

Der Übergang einer Sachgesamtheit durch Erbfall vom Erblasser auf den Erben (§ 1922 BGB) ist grundsätzlich eine unentgeltliche Übertragung im Rahmen des Abs. 3. Der Übergang auf die Erben stellt dabei einen Fall der Gesamtrechtsnachfolge dar (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 1). Die Erbauseinandersetzung hingegen ist ein Vorgang, der ausschließlich das Verhältnis der Erben zueinander betrifft. Mit Beschl. des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89 (BStBl. II 1990, 837) hat sich die höchstrichterliche Rspr. der zivilrechtlichen Beurteilung angeschlossen und entschieden, dass die Erbauseinandersetzung dem Erbfall als selbständiger Rechtsvorgang nachfolgt und mit diesem keine rechtliche Einheit bildet. Während der Erwerb durch Erbfall selbst unentgeltlich ist, kann daher die sich daran anschließende Erbauseinandersetzung zu einer entgeltlichen Übertragung von WG und Sachgesamtheiten führen. Zum Erbfall und zur Erbauseinandersetzung bei Sachgesamtheiten s. im Einzelnen Anm. 1390 ff. und § 16 Anm. 80

4. Schenkungen

1373 a) Begriff der Schenkung

Eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, ist Schenkung, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt (§ 516 Abs. 1 BGB). Die Schenkung setzt objektiv die Bereicherung des Empfängers durch Zuwendung aus dem Vermögen eines ande-

ren und subjektiv die Einigung über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung voraus.

Schenkungen iSv. § 534 BGB: Ein allgemeines zwingendes Verpflichtungsgefühl genügt nicht, um das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit auszuschließen. Somit sind Schenkungen iSv. § 534 BGB, durch die nur einer sittlichen Pflicht oder einer auf den Anstand zu nehmenden Rücksicht entsprochen wird, kraft positivrechtlicher Entscheidung „echte“ Schenkungen (KOCH in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2007, § 534 Rn. 1).

Unbenannte Zuwendungen: Nach stRspr. des BGH stellen unbenannte (ehebdingte) Zuwendungen zivilrechtl. grundsätzlich keine unentgeltlichen Zuwendungen dar. Unbenannte Zuwendungen sind allerdings im Erbrecht grundsätzlich wie Schenkungen zu behandeln (BGH v. 27.11.1991 – IV ZR 164/90, FamRZ 1992, 300 = NJW 1992, 564).

Nach Auffassung des BFH ist auch bei unbenannten Zuwendungen nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob eine Unentgeltlichkeit vorliegt (BFH v. 2.3.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366). Die Unentgeltlichkeit kann dabei nicht nur deshalb verneint werden, weil die Zuwendung dem „Ausgleich für geleistete Mitarbeit“ des bedachten Ehegatten oder dessen „angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens“ dienen soll. Diese Rspr., der die FinVerw. gefolgt ist (BMF v. 26.4.1994, BStBl. I 1994, 297; R 15 ErbStR), hat auch Bedeutung für die ertragstl. Behandlung von unbenannten Zuwendungen: Sie stellen zwar keine Schenkungen iSd. bürgerlichen Rechts dar, sind iDR gleichwohl unentgeltliche Vermögensübertragungen, auf die – bei Erfüllung der übrigen hierfür erforderlichen Kriterien – die Regelungen des Abs. 3 zur unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten Anwendung finden (SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 36).

b) Teilentgeltliche Vorgänge

1374

Überblick: Häufig erfolgen Vermögensübertragungen nicht als reine Schenkungen, sondern als teilentgeltliche Vorgänge, welche aus zivilrechtl. Sicht gemischte Schenkungen oder Schenkungen unter Auflage sein können.

► *Bei einer gemischten Schenkung* besteht ein objektives Missverhältnis zwischen Zuwendung (Übertragung von Vermögen) und Gegenleistung, welches die Beteiligten kennen und in Kauf nehmen, da sie sich darüber einig sind, dass der Mehrwert unentgeltlich zugewendet werden soll.

► *Eine Schenkung unter Auflage* ist eine Schenkung iSd. §§ 516 ff. BGB mit der zusätzlichen Nebenabrede, dass der Beschenkte zu einer Leistung (Einräumung eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts, Gewährung von Versorgungsleistungen, Abstandszahlungen, Gleichstellungsgeldern, Übernahme von Verbindlichkeiten) verpflichtet sein soll, wenn er in den Genuss des Schenkungsgegenstands kommt. Bei einer Auflagenschenkungen erwirbt der Zuwendungsempfänger den Gegenstand der Übertragung zivilrechtl. voll unentgeltlich, aber um den Wert der von ihm zu erbringenden Leistungen gemindert. Die von ihm übernommene Verpflichtung hat keinen Entgeltcharakter.

Steuerliche Behandlung: Nach der Rspr. des Großen Senats (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) zur vorweggenommenen Erbfolge (s.u.) werden die Auflagenschenkungen und die gemischte Schenkung ertragstl. einheitlich behandelt. Es kann sich um teilentgeltliche Vorgänge handeln. Eine Unterscheidung zwischen Übertragungen im Rahmen der sog. vorweggenommenen Erbfolge und sonstigen Übertragungen in Form von Auflagenschenkungen bzw. ge-

mischten Schenkungen kann grundsätzlich unterbleiben, da die im Beschl. des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89 (BStBl. II 1990, 847) getroffenen Aussagen und Wertungen auf alle diese Fälle Anwendung finden (glA BFH v. 25.7.1991 – XI R 4/89, BFH/NV 1992, 31; KORN, KÖSDI 2005, 14633; s. auch § 16 Anm. 75).

► *Einheitstheorie*: Die (teilentgeltliche) Übertragung einer Sachgesamtheit wird nach der hM einheitlich entweder als voll entgeltlicher oder als voll unentgeltlicher Vorgang behandelt (Einheitstheorie). Dies ist abhängig davon, ob das (Teil-)Entgelt den Buchwert/Kapitalkonto (Aktiva abzgl. negative WG) der übertragenen Sachgesamtheit übersteigt (entgeltlich) oder nicht (unentgeltlich). Eine Aufspaltung eines teilentgeltlichen Vorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil scheidet aus (BFH v. 27.9.2006 – X B 71/06, BFH/NV 2007, 37; v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262 mwN); s. hierzu § 16 Anm. 76.

Das Rechtsinstitut der vorweggenommenen Erbfolge ist weder zivilrechtl. noch ertragstrechtl. gesetzlich kodifiziert. Unter der vorweggenommenen Erbfolge werden nach hM Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge verstanden. Der Übernehmer soll nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. Der Vermögensübergang tritt hierbei nicht kraft Gesetzes, sondern aufgrund einzelvertraglicher Regelungen ein (vgl. BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80); s. hierzu ausführlich § 16 Anm. 90 ff.

Nach Auffassung des Großen Senats (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847) liegt immer dann eine Leistung des Übernehmers mit Entgeltcharakter vor, wenn er eigene Aufwendungen tätigt, um das Vermögen übertragen zu bekommen. Allerdings stellen Vermögensübertragungen unter Auflage, bei denen die Auflage in der Einräumung von Versorgungsleistungen oder Nutzungsrechten besteht, unentgeltliche Vorgänge dar. In allen anderen Fällen der Vereinbarungen von Leistungen des Übernehmers im Rahmen von Vermögensübertragungen ist es nach dem BFH-Beschl. nicht von Bedeutung, ob sich die Vermögensübertragung in zivilrechtl. Sicht als gemischte Schenkung oder als AufLAGENSCHENKUNG darstellt (s. auch § 16 Anm. 75).

Üblicherweise vereinbarte Leistungsverpflichtungen:

► *Wiederkehrende Leistungen*: Bei Vermögensübertragungen werden häufig wiederkehrende Leistungen des Beschenkten vereinbart. Diese Leistungen können den Charakter von privaten Versorgungsleistungen, betrieblichen Versorgungsrenten und Veräußerungsrenten haben. Daneben werden dem Übertragenden auch abgekürzte oder verlängerte Leibrenten bzw. dauernde Lasten eingeräumt; s. ausführlich § 16 Anm. 64 und 93 sowie § 22 Anm. vor 128 ff. u. 232.

► *Nutzungsrechte/Nießbrauch*: s. Anm. 1341 u. § 16 Anm. 64 und 93. Behält sich der Übergeber ein dingliches oder ein obligatorisches Nutzungsrecht an dem Übertragungsgegenstand vor, fehlt es an einem Entgelt. Dasselbe gilt, wenn der Übergeber den Übernehmer im Übergabevertrag verpflichtet, einem Dritten ein Nutzungsrecht am übertragenen Vermögen zu bestellen. Des weiteren stellt die Verpflichtung, den Übergeber am Gewinn der übertragenen Sachgesamtheit zu beteiligen, kein Entgelt dar (SCHULZE ZUR WIESCHE, WPg. 1993, 596). Verpflichtet sich jedoch der Beschenkte zur Nießbrauchsbestellung an Gegenständen seines bisherigen Vermögens, liegt eine Leistung mit Entgeltcharakter vor, da der Erwerber insoweit eigene Aufwendungen hat.

► *Übernahme betrieblicher Schulden:* Zu einer Sachgesamtheit iSv. Abs. 3 gehören regelmäßig auch Schuldposten (zB Verbindlichkeiten, Rückstellungen). Bei der Übertragung von Sachgesamtheiten werden die positiven und negativen WG insgesamt als eine Einheit betrachtet. Die zum (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil gehörenden Schulden sind demnach nur ein unselbständiger Bestandteil der Sachgesamtheit und ihre Übernahme stellt kein Entgelt dar (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 29; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; KORN, KÖSDI 2005, 14633; s. auch Anm. 1382 und § 16 Anm. 64). Dies gilt auch, wenn Verbindlichkeiten, die negatives SonderBV eines Mitunternehmers darstellen, vom Erwerber übernommen werden. Auch in diesem Fall hat die Schuldübernahme keinen Entgeltcharakter (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 105; SCHMIDT/WACKER XXVIII, § 16 Rn. 68); s. hierzu auch § 16 Anm. 64 und 308.

► *Übernahme eines negativen Kapitalkontos:* Ein unentgeltlicher Vorgang kann auch dann vorliegen, wenn bei der Übertragung einer Sachgesamtheit das stl. Kapitalkonto negativ ist, wenn entsprechende stille Reserven oder Gewinnchancen vorhanden sind (BFH v. 24.8.1972 – VIII R 36/66, BStBl. II 1973, 111; v. 23.4.1971 – IV 201/65, BStBl. II 1971, 686; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 mwN; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 30; SCHMIDT/WACKER XXVIII, § 16 Rn. 434). Wird jedoch neben der Übernahme des negativen Kapitalkontos zwischen dem Schenker und dem Übernehmer eine vom Erwerber der Sachgesamtheit zu erbringende Leistung mit Entgeltcharakter vereinbart, ist nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 31) und entsprechend BFH v. 16.12.1992 – XI R 34/92 (BStBl. II 1993, 436) die Übernahme des negativen Kapitalkontos ebenfalls in vollem Umfang Entgelt für die Übertragung der Sachgesamtheit (zur Kritik an der Auffassung des BMF im einzelnen auch LADEMANN/SÖFFING, § 16 Rn. 218c); s. hierzu auch § 16 Anm. 64 und 312.

► *Übernahme privater Schulden:* Die Übernahme von Schulden durch den Erwerber ist Entgelt, wenn diese Schuld nicht der übertragenen Sachgesamtheit zugeordnet werden kann, also von „außen“ kommt. Die Übernahme von privaten Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Übertragung einer Sachgesamtheit stellt daher grundsätzlich Entgelt dar. Die befreiende Schuldübernahme ist auch dann ein entgeltlicher Vorgang, wenn WG der übertragenen Sachgesamtheit der Absicherung der privaten Schuld dienen (BFH v. 8.11.1990 – IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 31). Verpflichtet sich der Übernehmer, den Übertragenden von Verbindlichkeiten freizustellen, steht dies einer befreienden Schuldübernahme gleich und hat daher ebenfalls Entgeltcharakter (BFH v. 10.11.1988 – IV R 70/86, BFH/NV 1990, 31; v. 8.11.1990 – IV R 73/87, BStBl. II 1991, 450; s. auch § 16 Anm. 64 „Übernahme privater Schulden“, „Verzicht auf Zugewinnausgleichsanspruch“).

► *Abstandszahlungen:* Verpflichtet sich der Übernehmer zu Abstandszahlungen an den Übergeber, haben diese Zahlungen Entgeltcharakter (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 7); s. auch § 16 Anm. 64 „Abstandszahlungen und Gleichstellungsgelder“.

► *Ausgleichsleistungen:* s. hierzu § 16 Anm. 64 „Abstandszahlungen und Gleichstellungsgelder“ und „Sachleistungsverpflichtungen“.

► *Sachleistungsverpflichtungen:* Sind zur Erfüllung einer Sachleistungsverpflichtung WG der übertragenen Sachgesamtheit an einen Dritten zu überlassen, ist hierin eine Entnahme des Übertragenden zu sehen, da das auf den Erwerber überge-

§ 6 Anm. 1374–1375 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

hende Vermögen von vornherein durch die Verpflichtung zur Übertragung des WG gemindert ist (glA MÜNDT, DStR 1991, 702; aA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 70; KSM/REISS, § 16 Rn. B 142; SCHOOR, StBp. 1992, 33; anders allerdings im Erbfall s. Anm. 1395). Handelt es sich bei dem zu übertragenden WG um eine wesentliche Betriebsgrundlage und ist die Entnahme noch dem Übergeber zuzurechnen, geht keine Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 auf den Erwerber des BV über. Es kommt vielmehr zu einer Betriebsaufgabe des Übergebers und zu einer anschließenden Betriebseröffnung durch den Übernehmer (aA LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 23b, der nur in einer Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage durch den Übergeber selbst vor der Vermögensübertragung, nicht aber in einer durch den Übernehmer erfüllten Sachleistungsverpflichtung einen schädlichen Vorgang sieht). Liegt dieser Sonderfall der dem Übergeber zuzurechnenden Übertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht vor, erfolgt die Übertragung der Sachgesamtheit im Rahmen des Abs. 3 (s. auch § 16 Anm. 64).

- ▶ *Wahlrecht zwischen Geld- und Sachleistung*: s. § 16 Anm. 64.
- ▶ *Ablösung von Abstands- oder Ausgleichszahlungen*: Die Ablösung der Verpflichtung zur Zahlung von Abstands- oder Ausgleichszahlungen durch eine Sachleistung an Erfüllung Statt aus dem übernommenen Vermögen oder durch wiederkehrende Leistungen ändert nach hM nichts am ursprünglichen entgeltlichen Charakter der Verpflichtung (LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 24a; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 65; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 125; SCHOOR, StBp. 1992, 33; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 7; aA EHMCKE, Stbg. 1992, 78, und in BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 182); s. auch § 16 Anm. 64.
- ▶ *Ablösung von Versorgungsleistungen*: Werden Versorgungsleistungen durch Einmalzahlungen abgelöst, liegt keine nachträglich zu AK führende Abstands- oder Ausgleichszahlung vor (vgl. LADEMANN/SÖFFING, § 16 Rn. 207; aA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 185; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 124; BFH v. 31.3.2004 – X R 66/98; BStBl. II 2004, 830; v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99).
- ▶ *Erb- und Pflichtteilsverzicht*: s. hierzu § 16 Anm. 64.
- ▶ *Sonstige Verpflichtungen*: s. hierzu § 16 Anm. 64.
- ▶ *Symbolischer Kaufpreis/Übertragung ohne Entgelt/Entgelt geringer als Kapitalkonto*: Auch wenn ein nur symbolischer Kaufpreis von 1 € bezahlt wird, liegt kein unentgeltlicher Vorgang vor, wenn es sich hierbei um den wirklichen Wert des Unternehmens handelt (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745). Dementsprechend hat BFH v. 26.6.2002 – V R 3/01 (BStBl. II 2003, 112) entschieden, dass auch bei einer Übertragung ohne Entgelt keine unentgeltliche Übertragung iSd. Abs. 3 gegeben ist, wenn keine Schenkung iSd. § 516 BGB beabsichtigt ist, auch wenn der Gesellschaftsanteil noch werthaltig ist (s. auch § 16 Anm. 226). Dasselbe gilt bei einem Entgelt, das geringer ist als das Kapitalkonto, wenn es von den Beteiligten der Höhe nach als zutreffend angesehen wird (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

5. Unentgeltliche Übertragung auf eine Gesellschaft

1375 a) Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft

Verdeckte Einlage: Die unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine KapGes. setzt voraus, dass die Übertragung weder gegen die Entrichtung eines Entgelts noch gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Nur in diesem Fall einer sogenannten verdeckten Einlage liegt eine Übertragung ohne Gegenleistung der KapGes. vor. Durch die Zuführung von Vermögen im Wege der verdeckten Einlage tritt zwar eine Wertsteigerung der Beteiligung an der

KapGes. ein, die dem Übertragenden zugute kommt. Diese ist aber nur Folge der verdeckten Einlage (Reflexwirkung), jedoch keine Gegenleistung der die WG empfangenden Gesellschaft (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 unter C.I.3.c, 2.; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; aA § 16 Anm. 62, 102; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 22).

Eine Buchwertfortführung nach Abs. 3 ist in diesen Fällen nicht möglich, da Abs. 3 durch den kstl. Grundsatz der Sphärenabgrenzung (Trennung zwischen der Gesellschafter- und Gesellschaftsebene, § 8 Abs. 1, 3 KStG) verdrängt wird (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; FG Nürnberg. v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 2; aA FG Münster 26.10.2005, EFG 2006, 807 mangels gesetzlicher Regelung, rkr. durch BFH v. 8.11.2006 – IV R 8/06 [Erledigung der Hauptsache]). Hierbei kommt es nicht darauf an, ob die Anteile an der aufnehmenden KapGes. BV oder PV sind (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 15, 201 zur Rechtslage ab 1999; aA TIEDTKE/WÄLZ-HOLZ, DB 1999, 2026; KORN/STAHL, § 16 Rn. 29). Die einheitliche Übertragung der Sachgesamtheit wird in eine Entnahme im Rahmen einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 und eine anschließende verdeckte Einlage eine logische Sekunde später aufgeteilt.

Zweifelnd LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1005, Anwendung von Abs. 3 bei der verdeckten Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; FG Münster v. 20.5.1998, EFG 1998, 1319, Rev. erl. BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 ohne Klärung dieser Rechtsfrage; ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457, da in Fällen des Abs. 3 die Verlagerung von stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich zugelassen wird, so dass Abs. 3 trotz Vorliegens einer verdeckten Einlage in diesen Fällen zur Anwendung kommen könnte; so auch FG Münster v. 26.10.2005, EFG 2006, 807, rkr. durch BFH v. 8.11.2006 – IV R 8/06 (Erledigung der Hauptsache); BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411 (Vorrang der verdeckten Einlage).

Der verdeckten Einlage geht damit die Entnahme aller WG der Sachgesamtheit voran, so dass die verdeckte Einlage erst anschließend aus dem PV erfolgt. Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 und 5 sind die WG bei der Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Da bei einer Teilanteilsübertragung eine Betriebsaufgabe nicht mehr angenommen werden kann, muss die Entnahme der WG mit dem Teilwert erfolgen (KAI, DB 2005, 794; im Erg. ebenso KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]). Auch eine im Grunde ergebnisorientierte analoge Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG ist in solchen Fällen unzulässig.

Erbfall/Schenkung: Im Unterschied zur verdeckten Einlage einer Sachgesamtheit wird der Übergang einer Sachgesamtheit auf eine KapGes. im Erbfall nach der BFH-Rspr. von den Regelungen des Abs. 3 erfasst (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; vgl. Anm. 1395). Auch eine schenkweise Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt sind, soll unter den Anwendungsbereich des Abs. 3 fallen (KIRCHHOF/FISCHER IV. § 6 Rn. 181a; krit. KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 24f.; s. auch § 16 Anm. 102; s. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 2; WENDT, FR 2005, 478; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 470; krit. hierzu KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]).

► *Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1:* In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wird – im Gegensatz zu Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 – nicht eine natürliche Person als Übernehmer vorausgesetzt. Damit können im Umkehrschluss auch KapGes. Übernehmer iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1, also von Betrieben, Teilbetrieben oder ganzen Mit-

§ 6 Anm. 1375–1376 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

unternehmeranteilen sein (glA WENDT, FR 2002, 127; krit. BRANDENBERG, DStZ 2002, 511).

► *Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2*: Eine unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine KapGes. ist aufgrund der Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 auf natürliche Personen nicht möglich. Dasselbe gilt für die Aufnahme einer KapGes. in ein Einzelunternehmen (krit. WENDT, FR 2005, 478).

Exkurs – Übertragung auf eine andere Körperschaft: Empfänger der Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 kann grundsätzlich auch eine sonstige Körperschaft sein (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 2; FROTSCHER, § 6 Rn. 465). Bei einer Übertragung auf eine Körperschaft haben idR die Regelungen zur verdeckten Einlage Vorrang vor einer Anwendung des Abs. 3 (s.o.). Im Ergebnis ist der Anwendungsbereich des Abs. 3 damit auf Körperschaften ohne Gesellschaftsrechte (im Wesentlichen Stiftungen und Körperschaften des öffentlichen Rechts) beschränkt (KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]). Bei diesen Körperschaften kommt eine verdeckte Einlage nicht in Betracht, da diese eine gesellschaftsrechtl. Verbundenheit zwischen Übertragendem und Übernehmendem voraussetzen würde. Bei Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines kompletten Mitunternehmeranteils ist deshalb Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 anwendbar, wenn die Besteuerung der stillen Reserven beim Empfänger gewährleistet ist (einschränkend BFH v. 19.1.1998 – IV R 38/97, BStBl II, 509 zum Übergang eines landwirtschaftl. Betriebs auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts). Bei Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine andere Körperschaft oder bei Aufnahme einer anderen Körperschaft in ein Einzelunternehmen sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 allerdings nicht erfüllt, da hier nach dem Gesetzeswortlaut nur natürliche Personen als Übertragungsempfänger in Frage kommen (IDW FN 2004, Beilage 5 Rn. 10; KAI, DB 2005, 794). Ein sachlicher Grund für diese Einschränkung ist nicht ersichtlich. UE ist insoweit der Wortlaut zu eng (glA SCHMIDT/WACKER, § 16 XXVIII. Rn. 430; WENDT, FR 2005, 468; KSM/WERNDL, § 16 Rn. J 58).

1376 b) Übertragung auf eine Personengesellschaft

Wie bei der Übertragung auf eine KapGes. setzt die Annahme einer unentgeltlichen Übertragung auf eine PersGes. voraus, dass der Tatbestand der verdeckten Einlage, also eine Einlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne Gewährung sonstiger Gegenleistungen (zB in Form eines Gesellschafterdarlehens), vorliegt (KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 470). Nach den Urteilen des BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06 (BFH/NV 2008, 854) und BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05 (BFH/NV 2008, 1301 zur Einbringung eines einzelnen WG aus dem PV) und BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06 (BB 2008, 2452) dürfte eine verdeckte Einlage und damit ein unentgeltlicher Vorgang nur vorliegen, wenn die Übertragung nicht im Rahmen einer Sacheinbringung – auch nicht als zusätzliches Aufgeld – erfolgt. Der BFH geht, uE zutreffend, von einer einheitlichen Beurteilung eines Einbringungsvorgangs aus.

So nun auch BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671 gegen BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190, wonach bisher eine Aufteilung vorzunehmen war in einen gewinnrealisierenden Vorgang, soweit ein individualisierbares Kapitalkonto und einen unentgeltlichen Vorgang, soweit das gesamthänderische Rücklagekonto bebucht wird; für bis zum 30.6.2009 erfolgende Einbringungsvorgänge gewährt die FinVerw. eine Übergangsregelung; s. ausführlich SIEGMUND/UNGEMACH, NWB 2009, 2308; SCHNEIDER/

OEPEN, FR 2009, 660; differenziert noch KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 40: § 24 UmwStG und Abs. 3 in Kombination unabhängig von der Verbuchung; KORN/STRAHL, § 16 Rn. 30: nur, wenn Einbringender nicht beteiligt ist).

Bei einer ausschließlichen Zuweisung des Einbringungswerts auf einem gesamthänderischen Rücklagekonto ist uE ein unentgeltlicher Vorgang gegeben (so auch SIEGMUND/UNGEMACH, NWB 2009, 2308; SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 660; PRINZ, StuB 2008, 388; DJPW/PATT, § 24 UmwStG Rn. 29 ff., 96 ff.; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 24 UmwStG Rn. 40 ff., 106 ff.; STRAHL, KÖSDI 2009, 16531, ggf. anders bei Einmann-Gesellschaft; differenziert KOCH, BB 2008, 2450; offen BMF v. 20.5.2009; BStBl. I 2009, 671; offen HOFFMANN, DB 2008, 2286; aA § 16 Anm. 106; RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489; wohl aA WENDT, FR 2008, 916; die FinVerw. äußert sich in BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 nur zur verdeckten Einlage in eine KapGes.).

Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1: In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 wird – im Gegensatz zu Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 – nicht eine natürliche Person als Übernehmer vorausgesetzt. Damit können im Umkehrschluss auch PersGes. Übernehmer iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 sein; und zwar unabhängig davon, wer Gesellschafter der übernehmenden PersGes. ist (krit. KLEIN, NWB F. 3, 13771 [2005]). Auf eine PersGes. können somit Betriebe, Teilbetriebe und ganze Mitunternehmeranteile im Rahmen von Abs. 3 übertragen werden (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 470.1).

Übertragung iSd. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2: In Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 wird der Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 ausdrücklich auf natürliche Personen als Übernehmer beschränkt. Angesichts des eindeutigen einschränkenden Gesetzeswortlauts erscheint uE eine Auslegung, wonach auch eine Übertragung auf eine PersGes., an der nur natürliche Personen beteiligt sind, die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 erfüllt, als zu weitgehend (s. auch Anm. 1365, 1368; aA DJPW/PATT, § 24 UmwStG Rn. 29).

c) Anwachsung

Anwachsung auf natürliche Person:

► *Ausscheidende/r Gesellschafter sind/ist am Vermögen der PersGes. kapitalmäßig beteiligt:* Wird bei Ausscheiden aller Gesellschafter aus einer PersGes. bis auf einen die PersGes. voll beendet und führt der letzte Gesellschafter das Unternehmen der PersGes. als Einzelunternehmen fort, wächst der Geschäftsanteil dem verbleibenden Gesellschafter an iVm. einer zivilrechtl. Gesamtrechtsnachfolge in das Gesamthandsvermögen der PersGes. Dieser Vorgang fällt unter Abs. 3, wenn der/die Ausscheidende/n keine Abfindung erhalten, kein funktional wesentliches SonderBV der/s ausscheidenden Gesellschafter/s vorhanden ist und Rechtsgrund des Ausscheidens eine Schenkung ist (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; zur Rechtsentwicklung ORTH, DStR 1999, 1011 [1053]; analoge Anwendung des Abs. 3; zur Anwachsung gegen Abfindung s. auch § 16 Anm. 227). Es handelt sich um eine unentgeltliche Übertragung von (ganzen) Mitunternehmeranteilen (OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966; Fin. Sen. Bremen v. 25.10.2002, GmbHR 2002, 1264; s. hierzu auch NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2101 [2108]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; differenziert KORN/STRAHL, § 6 Rn. 474.3, soweit der Anwachsungsempfänger bereits beteiligt war). Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn der ausscheidende Gesellschafter eine KapGes. ist. Ein Verzicht auf eine Abfindung kann als vGA zu qualifizieren sein. Diese Grundsätze gelten sowohl beim Ausscheiden eines Gesellschafter aus einer bestehenden

1377

§ 6 Anm. 1377–1378 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

PersGes. als auch beim Ausscheiden des letzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen PersGes. (ausführlich zur Anwachsung EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448 mwN; KOWALLIK/MERKLEIN/SCHIEPERS, DStR 2008, 173).

► *Ausscheidende/r Gesellschafter sind/ist am Vermögen der PersGes. nicht kapitalmäßig beteiligt*: Aufgrund der Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. ist eine Vermögensübertragung gegeben. Wird keine Abfindung bezahlt und ist Rechtsgrund eine Schenkung, handelt es sich um einen Fall des Abs. 3 (ähnlich LAUERMANN/PROTZEN, DStR 2001, 647: entsprechende Anwendung des Abs. 3 oder erfolgsneutrale Behandlung analog § 24 UmwStG; aA OFD Berlin v. 19.7.2002, DB 2002, 1966, die einen Übertragungsvorgang und damit die Anwendung des Abs. 3 ablehnt, aber eine Buchwertfortführung mangels Anschaffungsvorgang annimmt; so auch BOEDDINGHAUS, NWB F. 3, 13621 [2005]; ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073).

Anwachsung auf Kapitalgesellschaft: Scheiden aus einer PersGes. alle Gesellschafter bis auf eine KapGes. ohne Abfindung aus und wächst hierbei das Vermögen der PersGes. auf die KapGes., an der die ausscheidenden Gesellschafter (Kommanditisten) beteiligt sind, an (sog. Einfache Anwachsung), handelt es sich um eine verdeckte Einlage in die KapGes. Die verdeckte Einlage führt zur Aufgabe der Mitunternehmeranteile (s.o.). Abs. 3 ist nicht anwendbar (Fin. Sen. Bremen v. 25.10.2002, GmbHR 2002, 1264; OFD Berlin v. 11.11.2002, GmbHR 2002, 1264; FG Rhld.-Pf. v. 3.7.2002 – 3 K 3168/98, nv., rkt.; WENDT, FR 2005, 468; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 474.3; aA HOFFMANN, GmbHR 2002, 236; aA wohl auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105; ebenso MITSCH, INF 2002, 77; ERNST & YOUNG, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, 2002, 106 Rn. 17; offen LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1007; ebenso ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; ausführlich EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448 mwN; KOWALLIK/MERKLEIN/SCHIEPERS, DStR 2008, 173).

6. Unentgeltliche Übertragung durch eine Gesellschaft

1378 a) Übertragung durch eine Kapitalgesellschaft

Bei einer KapGes. kann Abs. 3 gem. § 8 Abs. 1 KStG nur insoweit Anwendung finden, als das KStG keine vorrangigen Regelungen enthält. Wird die Sachgesamtheit auf einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person übertragen, wird die Anwendung des Abs. 3 von den Vorschriften des § 8 Abs. 3 KStG für vGA verdrängt, die zu einer vollen Aufdeckung der stillen Reserven führen, da die Vermögensminderung bei der übertragenden KapGes. ihre Ursache im Interessenbereich der Gesellschafter hat und somit gesellschaftsrechtl. veranlasst ist (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 2).

Unentgeltliche Übertragungen einer Sachgesamtheit durch eine KapGes., die von vorneherein nicht den Sachverhalt der vGA durch eine Übertragung auf den Gesellschafter bzw. auf eine ihm nahestehende Person erfüllen, sind allenfalls bei Übergang der Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft denkbar. Allerdings ist es denkbar, dass der Gesellschaft durch eine Übertragung, zB auf eine stbefeite Stiftung, zu der keine gesellschaftsrechtl. Beziehungen bestehen, dennoch Vermögen ohne Gegenleistung entzogen wird, was nicht in deren Interesse, sondern ausschließlich im Interesse des Gesellschafters (Stifters), der die Übertragung veranlasst hat, begründet ist. Damit kann auch in diesem Fall der Tatbestand der vGA als erfüllt angesehen werden. Diese Auffas-

sung wird uE auch durch die Rspr. zum Spendenabzug bei einer KapGes., durch die der Begriff der nahestehenden Person ausgeweitet wurde, bestätigt. Danach liegt bei einer Spende durch eine KapGes. zB dann eine vGA vor, wenn von der KapGes. Spenden an einen Verein gegeben werden, in dem ihr Mehrheitsgesellschafter Mitglied ist, dieser ein persönliches Interesse an der Zuwendung an den Verein hat und die Spende der Höhe nach außerhalb des Spendenverhaltens der KapGes. liegt (FG Schl.-Holst v. 16.6.1999, EFG 2000, 193, rkr.; BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Zur Begründung eines iSd. § 8 Abs. 3 KStG „Nahestehens“ reicht nach dieser Rspr. jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung an den Dritten beeinflusst. Diese Beziehungen können familienrechtl., gesellschaftsrechtl. oder rein tatsächlicher Art sein (FG Hamb. v. 12.12.2007, EFG 2008, 634, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998, GmbHR 1998, 1238, rkr.). Die Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft hat im Regelfall eine solche wirtschaftliche Bedeutung für die KapGes., dass sie als Grundlagengeschäft nur auf Veranlassung, ausschließlich im Interesse und mit Zustimmung des/der Gesellschafter erfolgt. Der Tatbestand der vGA dürfte damit im Allgemeinen erfüllt sein. Die Anwendung des Abs. 3 scheidet damit uE auch bei Übertragung der Sachgesamtheit auf eine gemeinnützige Körperschaft regelmäßig aus (glA Görz, NWB F 2, 9757 [2008]; ausführlich SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl. 2005, § 10 Rn. 12, § 6 Rn. 23 f.).

b) Übertragung durch eine Personengesellschaft

1379

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die PersGes. als solche nicht Träger des Unternehmens, sondern die Gesellschafter „Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs“ der PersGes. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Angesichts der nur partiellen Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. ist zB auch umstritten, ob eine PersGes. selbst oder nicht vielmehr die Mitunternehmer bei einer Einbringung einer Sachgesamtheit nach § 20 UmwStG Einbringende sind, wobei zum UmwStG aF der Umwandlungssteuererlass 1998 (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 20.05) unter Berufung auf die BFH-Rspr. (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342) stets die Gesellschafter und nicht die PersGes. als Einbringende ansieht (FG Köln v. 21.6.2006 – 14 K 506/03, nv., rkr.; zum Diskussionsstand vgl. WIDMANN, in WIDMANN/MAYER, § 20 UmwStG [SEStEG], Rn. 45 ff.; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, § 20 UmwStG Rn. 39, 169).

Bei der Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine PersGes. ist uE die Gesellschaft selbst als Übertragende anzusehen, da diese rechtl. Inhaber der Sachgesamtheit und somit Betriebsinhaber iSd. Abs. 3 ist. Soweit analog zur Handhabung der FinVerw. bei der Einbringung nach § 20 UmwStG auf die Mitunternehmer abgestellt wird, ergibt sich für die stl. Behandlung der unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit jedoch im Regelfall (natürliche Person als Mitunternehmer) keine andere stl. Behandlung, da unabhängig davon, wer als Betriebsinhaber bzw. Mitunternehmer der Sachgesamtheit angesehen wird, bei Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen des Abs. 3 die Rechtsfolgen des Abs. 3 (Buchwertfortführung) eintreten (s. auch Anm. 1361 ff., krit. hierzu ROGALL, DB 2005, 410 für den Fall der Einbringung eines Teilbetriebs).

IV. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

1. Behandlung beim Übertragenden

1380 a) Keine Gewinnverwirklichung

Für die WG, die als Bestandteil der übertragenen Sachgesamtheit auf den Rechtsnachfolger übergehen, der den (Teil-)Betrieb oder (anteiligen) Mitunternehmeranteil fortführt bzw. der in das Einzelunternehmen eintritt, sind die Werte anzusetzen (Abs. 3 Satz 1), die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Dies sind in Fällen der Gewinnermittlung nach den Regeln des BV-Vergleichs die unter Beachtung der handelsrechtl. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (§ 5 Abs. 1) sowie der strechtl. Gewinnermittlungs- und Bewertungsvorschriften (§ 4 Abs. 1 und 5, § 5 Abs. 2–6) zutreffend ermittelten Buchwerte (vgl. auch §§ 3 Satz 3, 20 Abs. 2 Satz 3 und 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Diese Buchwerte sind der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers bzw. übertragenden Mitunternehmers zugrunde zu legen. Beim Übertragenden bewirkt der unentgeltliche Übergang des Betriebs damit keine Gewinnverwirklichung; vielmehr ermittelt er seinen Gewinn bis zum Übergang nach den allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen. Es entsteht kein „Übertragungsgewinn“. Es erfolgt beim Übertragenden auch keine Gewinnrealisierung, wenn die Sachgesamtheit beim Erwerber zu PV wird, da diese Entscheidung erst vom Erwerber getroffen wird. Falls sich erst später (zB im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder einer Betriebsprüfung) herausstellt, dass die angesetzten Buchwerte falsch ermittelt wurden, sind für die Anwendung des Abs. 3 die zutreffenden Buchwerte maßgeblich, so dass eine entsprechende Anpassung zu erfolgen hat.

Abs. 3 findet auch Anwendung auf unentgeltliche Übertragungen durch einen Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt (OFD Düss. v. 9.9.1999, DB 1999, 1980). Der Übertragende ermittelt bis zum Zeitpunkt der Betriebsübertragung seinen Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 und muss auch nicht anlässlich der Betriebsübertragung zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich übergehen.

Kein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven: Ein Wahlrecht zur Aufdeckung von stillen Reserven besteht nicht. Ein solches ist weder durch den Wortlaut des Abs. 3 gedeckt, noch lässt es sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift oder aus einer analogen Anwendung der §§ 20 Abs. 2 Satz 1 und 2, 24 Abs. 2 Satz 1 und 2 UmwStG herleiten.

► *Keine analoge Anwendung des UmwStG:* Eine sinngemäße Übertragung der Bewertungswahlrechte aus dem UmwStG scheidet schon an einer entsprechenden Gesetzeslücke. Der Gesetzgeber hat in seiner Begründung zu den Abs. 3–6 zum Ausdruck gebracht, dass über den Regelungsbereich des UmwStG hinaus keine weiteren, dh. gesetzlich nicht festgelegten Förderungen gewollt sind (BTDrucks. 14/23, 172).

Kein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven auch bei der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen: Im Schrifttum wurde zT die Auffassung vertreten, dass sich die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen in zwei Schritten vollzieht, nämlich zum einen der Einbringung des Einzelunternehmens in die neue PersGes. und in der anschließenden Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils von dem bisherigen Einzelunternehmer und jetzt zu 100 % beteiligten Mitunternehmer auf die aufgenommene natürliche Person. Da der erste Schritt die Voraussetzun-

gen des § 24 UmwStG erfülle, bestehe ein Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven (BODE, DSStR 2002, 114). Da die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen als solche nun ausdrücklich in Abs. 3 erfasst ist, bleibt für eine zusätzliche Anwendung des Bewertungswahlrechts nach § 24 UmwStG kein Raum (s. ausführlich Anm. 1368 mwN).

b) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 1

1381

Die stl. Konsequenzen aus dem Zurückhalten von WG durch den Übertragenden hängen davon ab, ob die zurückbehaltenen WG eine wesentliche Betriebsgrundlage der übertragenen Sachgesamtheit bilden, oder ob es sich um eine unwesentliche Betriebsgrundlage handelt (s. Anm. 1345 f.).

Werden wesentliche Betriebsgrundlagen zurückgehalten, geht keine Sachgesamtheit iSv. Abs. 3 Satz 1 auf den Erwerber über. Dadurch kommt es vorbehaltlich von Satz 2 (s. hierzu Anm. 1381a, 1369b) zu folgenden stl. Auswirkungen:

► *Übertragung eines (Teil-)Betriebs unter Zurückhaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen:* Werden die zurückbehaltenen WG gleichzeitig (oder zeitversetzt, aber im Rahmen eines Gesamtplans) mit der Übertragung des restlichen BV auf den Beschenkten in das PV überführt, liegt eine Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 vor (BFH v. 27.7.1961 – IV 295/60 U, BStBl. III 1961, 514; v. 6.2.1962 – I 197/61 S, BStBl. III 1962, 190 mwN; v. 9.7.1981 – IV R 101/77, BStBl. II 1982, 20; v. 1.2.1990 – IV R 8/89, BStBl. II 1990, 428). Es kommt damit zu einer Versteuerung sämtlicher stiller Reserven. Die ins PV überführten WG und die auf den Erwerber übertragenen WG sind nicht nach den Entnahmenvorschriften des Abs. 1 Nr. 4, die einen Ansatz zum Teilwert vorschreiben, zu bewerten. Der Aufgabegewinn ist vielmehr gem. § 16 Abs. 3 durch Gegenüberstellung der letzten Buchwerte einerseits und der gemeinen Werte der übertragenen und der zurückbehaltenen WG andererseits zu ermitteln. Entsprechendes gilt, wenn die zurückbehaltenen WG (teilweise) nicht ins PV übertragen, sondern veräußert werden: Hier besteht der Aufgabegewinn im Unterschied zwischen dem Kapitalkonto im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe einerseits und dem Verkaufserlös der veräußerten WG und dem gemeinen Wert der übertragenen WG andererseits. Der sich hierbei ergebende Gewinn ist nach Maßgabe des § 34 tarifermäßig zu besteuern.

Überführt der Übertragende die zurückbehaltenen WG zu Buchwerten nach Abs. 5 in ein anderes BV oder ordnet er diese bei einer Teilbetriebsübertragung dem bei ihm verbleibenden Teilbetrieb zu, so werden die stillen Reserven bezüglich dieser WG nicht aufgedeckt. Es liegt dann keine (Teil-)Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 vor, da nicht die stillen Reserven sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen aufgedeckt werden. Die auf den Erwerber übertragenen WG sind dann als Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten (BFH v. 14.4.1967 – VI 9/65, BStBl. III 1967, 391; v. 13.9.1967 – I 203/63, BStBl. II 1968, 9). Wird nur ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen verschenkt und der andere Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen, handelt es sich um eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3, nicht um eine Betriebsübertragung nach Abs. 3 (BFH v. 30.4.1985 – VIII R 203/80, BFH/NV 1986, 21).

► *Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils:* Wird ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen und SonderBV, das eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, vom Übertragenden in sein PV überführt oder veräußert, ist Abs. 3

Satz 1 nicht anwendbar. Es liegt dann vielmehr eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 vor. Die zurückbehaltenen WG des SonderBV einerseits und die auf den unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil entfallenden (anteiligen) WG des Gesamthandsvermögens andererseits sind bei der Bestimmung des Aufgabegewinns mit ihren jeweiligen gemeinen Werten anzusetzen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 5; s. auch Anm. 1362).

Bei einer Überführung des SonderBV nach Abs. 5 zu Buchwerten in ein anderes BV des bisherigen Eigentümers des Mitunternehmeranteils liegt hingegen kein Fall einer Betriebsaufgabe vor (s. Anm. 1362; zweifelnd WENDT, FR 2005, 468; STRAHL, FR 2004, 929). Die auf den übertragenen Mitunternehmeranteil entfallenden (anteiligen) WG des Gesamthandsvermögens werden deshalb zum Teilwert entnommen. Die Tarifiermäßigung des § 34 und ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 werden nicht gewährt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 6; krit. EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448). Für den Fall, dass wegen Verletzung der Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 rückwirkend der Teilwert des überführten WG anzusetzen ist, kann rückwirkend ein Aufgabegewinn angenommen werden, da dann sämtliche stillen Reserven aufgedeckt sind (WINKELJOHANN/STEGEMANN, BB 2005, 1416; WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554).

► *Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils:* Nach der hM (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 12.4.2000 – XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 9) setzt die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 auf die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils voraus, dass eine diesem Teil korrespondierende Quote an den WG des SonderBV, die eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, mit auf den Erwerber übergeht (s. hierzu Anm. 1366 f.). Unterbleibt eine solche quotengleiche Mitübertragung des SonderBV, führt dies – vorbehaltlich der Sonderregelung des Satzes 2 (s. hierzu Anm. 1369b, 1381a) – insoweit zu einer – nicht tarifbegünstigten (§§ 16, 34) – Entnahme der auf den Erwerber übertragenen anteiligen WG und zur Versteuerung der stillen Reserven durch den Übertragenden. Übersteigt andererseits der gleichzeitig mitübertragene Anteil am SonderBV die übertragene Quote des Mitunternehmeranteils, so unterliegt neben dem Bruchteil des Mitunternehmeranteils selbst nur der diesem Bruchteil korrespondierende Anteil am SonderBV den Regelungen des Abs. 3 Satz 1. Die Bewertung des übersteigenden Anteils am SonderBV richtet sich hingegen nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3: Nach dieser Vorschrift ist bei der unentgeltlichen Übertragung von WG zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft grundsätzlich der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies bedeutet, dass es grundsätzlich auch für diesen übersteigenden Teil des übertragenen SonderBV zu keiner Gewinnrealisierung kommt. Allerdings ist zu beachten, dass für Übertragungen nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2001 nach der damals geltenden Fassung von Abs. 5 Satz 3 die Übertragung des übersteigenden Anteils am SonderBV zum Teilwert erfolgen musste. Somit würde sich für den Übertragenden insoweit eine Versteuerung der stillen Reserven im SonderBV ergeben. Auf gemeinsamen Antrag von Übertragendem und Übernehmendem lässt die FinVerw. für Übertragungen vor dem 1.1.2001 jedoch zu, dass auf den gesamten Übertragungsvorgang Abs. 3 angewendet wird, so dass eine Aufdeckung von stillen Reserven hinsichtlich des überquotal übertragenen BV vermieden werden kann (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 485 Rn. 24 Satz 3; s. auch Anm. 1365, 1331). Wird das SonderBV vom Übertragenden in sein PV über-

führt oder veräußert, ist weder Abs. 3 Satz 1 noch Satz 2 anwendbar. Es liegt dann eine Aufgabe des Teils eines Mitunternehmeranteiles nach § 16 Abs. 3 vor. Die zurückbehaltenen WG des SonderBV einerseits und die auf den unentgeltlich übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils entfallenden (anteiligen) WG des Gesamthandsvermögens andererseits sind bei der Bestimmung des Aufgabegewinns mit ihren jeweiligen gemeinen Werten anzusetzen. Nach der Neufassung des § 16 Abs. 1 Satz 2 durch das UntStFG gilt der Gewinn bei Übertragungen nach dem 31.12.2001 als laufender Gewinn. Die Tarifiermäßigung des § 34 und ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 werden nicht gewährt.

Anwendung der Trennungstheorie: Sofern keine Sachgesamtheit übertragen wird, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mitübertragen werden, kann eine Übertragung einzelner WG oder eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 gegeben sein. Im Fall der Übertragung einzelner WG ist nicht die Einheits-, sondern die Trennungstheorie anzuwenden (glA FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657; zu den Folgen s. Anm. 1388).

Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen: Die Übertragung einer Sachgesamtheit iSd. Abs. 3 Satz 1 erfordert nicht, dass sämtliche WG eines (Teil-)Betriebs- oder Mitunternehmeranteils in den Übertragungsvorgang mit einbezogen werden. Es ist vielmehr ausreichend, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Daher können im Rahmen einer (Teil-)Betriebsübertragung einzelne WG zurückbehalten werden, wenn diese nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen. Entsprechendes gilt auch für SonderBV eines Mitunternehmers. Die zurückbehaltenen WG sind zwar (vor Übertragung) Bestandteil der Sachgesamtheit. Die Bewertung nach Abs. 3 Satz 1 bezieht sich aber nur auf diejenigen WG, die der auf den Rechtsnachfolger übertragenen Sachgesamtheit angehören. Die Bewertung der zurückbehaltenen WG richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungs- und Bewertungsgrundsätzen. § 16 ist nicht anwendbar, da die unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe ist (BFH v. 26.4.1979 – IV R 108/75, BStBl. II 1979, 732 unter I.2.a; v. 19.2.1981 – IV R 116/77, BStBl. II 1981, 566 zur Betriebsübertragung; v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269 zum Mitunternehmeranteil; v. 12.7.2002 – IV B 129/01, BFH/NV 2002, 1570). Auch hier ist hinsichtlich der stl. Behandlung dahingehend zu differenzieren, ob eine Überführung des betreffenden zurückbehaltenen WG ins PV (dann Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem stl. Buchwert und dem Teilwert des WG im Zeitpunkt der Überführung), eine Veräußerung des WG (dann Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem stl. Buchwert und dem Veräußerungserlös) oder eine Übertragung in ein anderes BV des Übertragenden nach Abs. 5 vorliegt (dann grundsätzlich Buchwertfortführung). Soweit ein Gewinn entsteht, handelt es sich um einen laufenden Gewinn (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 8 und 19 für den Fall der Übertragung eines Teilanteils).

Übertragung eines Teilbetriebs: Wird ein Teilbetrieb mit seinen sämtlichen wesentlichen Betriebgrundlagen auf den Erwerber übertragen, so gilt für den übertragenen Teilbetrieb Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 1355 ff.). Werden auf den Erwerber neben dem Teilbetrieb zusätzliche nicht zum Teilbetrieb gehörende WG übertragen, kommen für diese WG die Entnahmevorschriften zur Anwendung. Das beim Übertragenden verbleibende BV umfasst einen oder mehrere weitere Teilbetriebe sowie uU WG, die keinem der Teilbetriebe zuzuordnen sind. Dieses

§ 6 Anm. 1381–1382 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

verbleibende BV ist beim Übertragenden unverändert mit den bisherigen Buchwerten anzusetzen.

Erfolgt die Übertragung des Teilbetriebs unter Zurückbehaltung unwesentlicher Betriebsgrundlagen im Restbetrieb, so hat dies auf die Anwendung des Abs. 3 Satz 1 keine Auswirkung, da sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Teilbetriebs – und damit einer Sachgesamtheit – unentgeltlich überführt werden. Für das zurückbehaltene unwesentliche WG gilt der Grundsatz der Buchwertfortführung. Stille Reserven werden somit nicht aufgedeckt.

Bestellung eines Vorbehaltsnießbrauchs: Wird im Rahmen der Übertragung einer Sachgesamtheit der Vorbehaltsnießbrauch für den Übertragenden bestellt, liegt – soweit keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden – ein Fall des Abs. 3 Satz 1 vor. Bei der Übertragung eines Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt geht zunächst das gesamte BV des Einzelunternehmers auf den Erwerber über. Aufgrund der Nießbrauchsbestellung bestehen künftig zwei Gewerbebetriebe: der vom Erwerber übernommene, bei ihm „ruhende“ Gewerbebetrieb und der neue „aktive“ Gewerbebetrieb des bisherigen Eigentümers und jetzigen Nießbrauchers (s. auch Anm. 1350, 1351). Mit der Nießbrauchsbestellung geht das Umlaufvermögen des übertragenen Unternehmens, insbes. das Vorratsvermögen, zivil- und strechtl. wieder auf den Nießbraucher über. Es handelt sich hierbei um keine vom Übertragenden zurückbehaltenen WG, sondern um WG, die mit auf den Erwerber übergegangen und von ihm zurückübertragen wurden (vgl. im einzelnen KORN, DStR 1999, 1469).

1381a c) Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter im Falle von Satz 2

Werden unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ist Abs. 3 Satz 1 anwendbar, da Abs. 3 Satz 2 nur die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen erfasst. Die Zurückbehaltung nicht wesentlicher WG fällt nicht unter Satz 2 (s. auch Anm. 1369a).

Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ist Abs. 3 Satz 2 anwendbar (s. auch Anm. 1370 ff.). Das bedeutet, dass eine Buchwertfortführung sowohl für die übertragene „Sachgesamtheit“ als auch für die zurückbehaltenen WG möglich und auch zwingend ist, wenn die zurückbehaltenen WG weiterhin zum BV derselben Mitunternehmerschaft gehören. Die in Anm. 1381 dargestellten Grundsätze finden dann keine Anwendung. Allerdings ist Voraussetzung, dass die in Abs. 3 Satz 2 geregelte Sperrfrist eingehalten wird. Zur Sperrfrist s. Anm. 1369c und zu den Rechtsfolgen bei Verletzung der Sperrfrist s. Anm. 1388f.

1382 d) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer

Entgelt geringer als Kapitalkonto: Für die teilentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten kommt – abweichend zur Übertragung von einzelnen WG des BV und WG des PV, für die die Trennungstheorie gilt – die Einheitstheorie zur Anwendung (vgl. BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811 zur teilentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils; v. 16.12.1992 – XI R 34/92, BStBl. II 1993, 436 zur teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs). Soweit das im Rahmen eines teilentgeltlichen Erwerbs vom Empfänger erbrachte Entgelt geringer ist als das Kapitalkonto, ist der Vorgang insgesamt als unentgeltliche Übertragung iSv. Abs. 3 zu behandeln (s. hierzu allgemein auch FÖRSTER/BRINKMANN, BB 2003, 657; s. Anm. 1374 und ausführlich § 16 Anm. 76). Ein Veräußerungsverlust kann daher beim Übergeber nicht entstehen (etwas an-

deres gilt nur dann, wenn es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handelt, vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180).

Entgelt übersteigt das Kapitalkonto: Führen die vom Vermögensübernehmer zu erbringenden Leistungen bei Erwerb einer Sachgesamtheit zu einem Veräußerungspreis, der über dem stl. Kapitalkonto des Übergebers liegt, ist die Übertragung als voll entgeltlicher Erwerb zu qualifizieren. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen kann ein Veräußerungsgewinn iSv. § 16 Abs. 2 gegeben sein. Abs. 3 kommt nicht zur Anwendung (s. auch § 16 Anm. 76).

Auf Ebene des Übertragenden führt die Einheitstheorie somit dazu, dass die Gewährung eines Entgelts durch den Übernehmer entweder als voll unentgeltlich oder als voll entgeltlich zu behandeln ist. Einen teilentgeltlichen Vorgang im engeren Sinne wie bei der Übertragung von PV kann es hingegen bei der Übertragung von Sachgesamtheiten zumindest vom Ergebnis her nicht geben.

Gleichzeitige Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen: Werden neben der Sachgesamtheit auf den Erwerber noch Gegenstände des PV übertragen, ist das vom Erwerber erbrachte Teilentgelt entweder im Verhältnis der Verkehrswerte des übertragenen BV und PV oder nach der neueren Auffassung vorrangig entsprechend der von den Vertragsparteien vorgenommenen vertraglichen Zuordnung des (Teil-) Entgelts aufzuteilen (BMF v. 26.2.2007, BStBl. I 2007, 269). Der sich bei dieser Aufteilung für das BV ergebende Anteil am Teilentgelt ist dem Kapitalkonto nach den oben dargestellten Grundsätzen gegenüberzustellen und führt, wenn das Kapitalkonto nicht überschritten wird, zu einem voll unentgeltlichen Vorgang mit den o.g. Folgen für den Übertragenden.

Einstweilen frei.

1383–1384

2. Behandlung beim Erwerber

a) Erwerb einer Sachgesamtheit oder einzelner Wirtschaftsgüter

1385

Abs. 3 setzt voraus, dass eine beim Übertragenden bestehende Sachgesamtheit mit ihren wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übertragen wird. Bilden also die übertragenen WG zwar beim Erwerber, nicht aber beim Übertragenden die wesentlichen Grundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs, so erwirbt der Empfänger einzelne WG. In diesem Fall kann die Übertragung nicht zu Buchwerten erfolgen.

Gehen stl. einzelne WG und nicht eine Sachgesamtheit auf den Erwerber über, sind die auf ihn übertragenen WG in seinem BV bei Eröffnung eines Betriebs durch den Übernehmer nach den Grundsätzen des Abs. 1 Nr. 6 zu bewerten. Danach sind im Fall einer Schenkung von WG diese bei der Betriebseröffnung – soweit es sich nicht um eine Beteiligung iSd. § 17 handelt – mit dem Teilwert anzusetzen, da bei einer unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a vorliegt (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 417; BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15). Bei unentgeltlicher Übertragung der WG in ein bereits bestehendes BV des Erwerbers gelten diese nach den Grundsätzen des Abs. 4 als zum gemeinen Wert angeschafft, sofern beim Übernehmenden eine Zuführung in das BV aus betrieblichen Gründen zu bejahen ist (s. Anm. 1434; SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII, § 6 Rn. 490). Dies ist bei Schenkungen regelmäßig nicht der Fall. Aus Sicht des Übernehmenden wird idR ein aus privaten Gründen erworbenes und damit zum Teilwert einzulegendes WG vorliegen.

1386 **b) Unentgeltlicher Erwerb**

Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter: Der Rechtsnachfolger ist im Fall eines voll unentgeltlichen Erwerbs einer Sachgesamtheit an die zutreffenden Buchwerte des Übertragenden gebunden. Nach Abs. 3 Satz 3 besteht eine Werteverknüpfung. Der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte aller übertragenen WG fortzuführen. Es spielt keine Rolle, ob sich die WG im Gesamthands- oder SonderBV befinden, ein negatives Kapital besteht oder durch Ausscheiden des vorletzten Mitunternehmers aus einer Gesellschaft ein Einzelunternehmen des Rechtsnachfolgers entsteht (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Der Übernehmer ist gem. dem Grundgedanken der Rechtsnachfolge auch an die mit dem übergegangenen BV verbundenen Korrekturen gebunden. Hat der Rechtsvorgänger durch Wechsel der Gewinnermittlungsart einen Übergangsgewinn erzielt, den er aus Billigkeitsgründen verteilt hat (R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR), übernimmt der Rechtsnachfolger nach Abs. 3 bis zum Ende des Verteilungszeitraums auch die Folgerungen aus der Gewinnverlagerung. Er erzielt insoweit einen laufenden Gewinn (BFH v. 7.12.1971 – VIII R 22/67, BStBl. II 1972, 338; FG München 22.1.2003 – 2 V 3708/02, nv., rkr.). Werden die Buchwerte beim Übertragenden nachträglich geändert (wegen eines Rechtsbehelfsverfahrens oder im Rahmen einer Betriebsprüfung), müssen die zutreffenden Werte auch beim Rechtsnachfolger angepasst werden.

Der Grundsatz der Buchwertfortführung (Abs. 3 Satz 3) verdrängt § 5 Abs. 2, wonach für immaterielle WG des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden kann, wenn sie entgeltlich erworben wurden. Sind in dem übertragenen BV immaterielle WG des Anlagevermögens (zutreffend) bilanziert, muss der Übernehmer den Wertansatz fortführen (R 5.5 Abs. 3 EStR). Es liegt demnach kein nach § 5 Abs. 2 zum Aktivierungsverbot führender unentgeltlicher Erwerb einzelner immaterieller WG vor. Vielmehr tritt der Übernehmer unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge und der Werteverknüpfung nach Abs. 3 Satz 3 in die Fortführung der Buchwerte der vom Vorgänger entgeltlich erworbenen immateriellen WG ein.

Der Eintritt des Erwerbers in die Rechtsstellung des Überlassenden gilt auch im Fall der bisherigen Betriebsverpachtung durch den Übertragenden: Geht ein verpachteter Betrieb unter Fortbestand des Pachtvertrags unentgeltlich auf einen Dritten über, so führt dieser gem. Abs. 3 die Buchwerte des verpachteten Betriebs fort und tritt auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung des bisherigen Verpächters ein.

Bemessung der Abschreibungen: Der Rechtsnachfolger führt die Abschreibungen des Rechtsvorgängers fort, als sei keine Übertragung erfolgt, sofern er den Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt. Bei Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 sind die Abschreibungen dagegen gem. Abs. 7 unter Zugrundelegung der letzten Buchwerte des Rechtsvorgängers als AK des Erwerbers und der im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden Restnutzungsdauer neu zu bemessen.

Besitzzeitanrechnung nach § 6b: Bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs werden für die Anwendung des § 6b die Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers angerechnet (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367). Im Rahmen einer Mitunternehmerschaft gilt für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 und nach dem 31.12.2001 eine gesellschaftler- bzw. personenbezogene Betrachtung. Wird ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich iSd. Abs. 3 erworben, ist dem Gesellschafter die Vorbesitzzeit des Übertragenden/Rechtsvorgängers anzurechnen (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262 mwN). Bei unentgeltli-

chen Übertragungen seit dem 1.1.2002 werden damit in allen Fällen der unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit bei Ermittlung der Besitzzeit iSd. § 6b Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers angerechnet.

Für Veräußerungen zwischen dem 1.1.1999 und 31.12.2001 war nach § 6b Abs. 10 iF des StEntG 1999/2000/2002 ausschließlich auf die Besitzzeit durch die Mitunternehmerschaft selbst abzustellen, so dass sich durch die Übertragung des Mitunternehmeranteils insoweit keine Auswirkungen für die Anwendung von § 6b ergeben. Hinsichtlich des übertragenen SonderBV gilt jedoch wie beim BV eines (Teil-)Betriebs der Grundsatz der Besitzzeitanrechnung des Rechtsvorgängers.

c) Leistung eines Entgelts durch den Übernehmer

1387

Entgelt geringer als Kapitalkonto: Übernimmt der Erwerber eine Leistung mit Entgeltcharakter, deren Wert aber unter dem Buchwert des Kapitalkontos des Übertragenden liegt, ist dieser Vorgang wie eine voll unentgeltliche Übertragung einer Sachgesamtheit zu behandeln (Einheitstheorie). Der Erwerber hat damit keine eigenen AK auf die WG der Sachgesamtheit getätigt und führt in vollem Umfang die AK des Übertragenden fort (etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich um eine voll entgeltliche Übertragung handelt, vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; s. Anm. 1374). Im Übrigen gelten die Ausführungen unter Anm. 1386.

Entgelt übersteigt das Kapitalkonto: Bei einem teilentgeltlichen Betriebsübergang löst sich die FinVerw. für die Behandlung beim Erwerber von dem für den Übertragenden geltenden Grundsatz der Einheitstheorie (vollentgeltliche Veräußerung) und geht zur Trennungstheorie über, indem sie den Vorgang bei ihm in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Erwerb aufteilt. Als Folge dieser Auffassung müssen für den unentgeltlich und den entgeltlich erworbenen Teil der einzelnen WG die AK bestimmt werden. Die hM und auch der BFH lehnen allerdings zurecht eine unterschiedliche Behandlung einer Übertragung gegen ein Teilentgelt auf Ebene des Übertragenden und Übernehmenden ausdrücklich ab (BFH v. 22.9.1994 – IV R 61/93, BStBl. II 1995, 367; v. 7.11.2000 – VIII 27/98, BFH/NV 2001, 262; zB MÄRKLE, DStR 1993, 1008; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 59 f.; LADEMANN/SÖFFING, § 16 Rn. 228b, KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 137).

► *Abschreibungen:* Legt man die Auffassung der FinVerw. zugrunde, führt der Erwerber, soweit er das WG unentgeltlich erworben hat, die Abschreibungen des Übertragenden fort. Soweit ein entgeltlicher Erwerb vorliegt, hat er hingegen diesen Teil der AK nach den für das betreffende WG im Zeitpunkt der Übertragung der Sachgesamtheit geltenden Abschreibungsregeln abzuschreiben.

Geht man uE zutreffenderweise davon aus, dass auch auf Ebene des Erwerbers die Vermögensübergabe als vollentgeltlicher Vorgang zu behandeln ist, sind die WG in vollem Umfang entgeltlich erworben.

► *Verbleibensfristen und Vorbesitzzeiten:* Nach Auffassung der FinVerw. sind für den unentgeltlichen Teil des Erwerbs die Besitzzeiten des Übertragenden und des Erwerbers zusammenzurechnen. Da es sich hinsichtlich des entgeltlichen Teils des Erwerbs um eine Anschaffung handelt, löst dieser uU den Beginn einer neuen Frist aus (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 41). Auch hier gilt die Kritik an der von der FinVerw. nicht konsequent angewandten Einheitstheorie (vgl. auch zB SCHMIDT/GLANEGGER XXVIII. § 6b Rn. 68; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 59 f.; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 137). Zu Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften s. Anm. 1386.

Schuldzinsenabzug: Übernimmt der Erwerber eine Privatschuld des Übertragenden oder finanziert er eine Ausgleichs- oder Abstandszahlung durch die Aufnahme von Fremdmitteln, so handelt es sich hierbei, unabhängig davon, ob eine als voll entgeltlich oder voll unentgeltlich zu behandelnde Übertragung vorliegt, um betrieblich veranlasste Schulden (MEYER/BALL, INF 1998, 557; PFALZGRAF/MEYER, BB 1996, 1090; offen SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 40). Der damit in Zusammenhang stehende Finanzierungsaufwand kann daher als BA bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden.

Nebenkosten des Übernehmers, die mit der Übertragung der Sachgesamtheit in Zusammenhang stehen (Notarkosten, Gerichtsgebühren), erhöhen im Fall eines als vollentgeltlich zu behandelnden Erwerbs die AK des Übernehmers. Liegt ein voll unentgeltlicher Erwerb vor, sind diese vom Erwerber getragenen Nebenkosten weder über Abschreibungen noch als sofort abziehbare BA ertragstl. berücksichtigungsfähig (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 13). Eine etwaige vom Erwerber getragene Schenkungsteuerbelastung gehört nach § 12 Nr. 3 nicht zu den stl. zu berücksichtigenden Anschaffungsnebenkosten (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 Rn. 13).

Gleichzeitige Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen: s. Anm. 1382.

3. Behandlung bei späterem Wegfall der Voraussetzungen des Satz 2

1388 a) Rückwirkende Gewinnverwirklichung beim Übertragenden

Verstoß gegen die Behaltefrist durch den Übernehmenden: Abs. 3 Satz 2 findet Anwendung, soweit bei der Übertragung einer „Sachgesamtheit“ wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mitübertragen werden. Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 können nach der Übertragung insbes. dadurch entfallen, dass die Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 nicht eingehalten wird (zu den Behaltefristen des Abs. 3 Satz 2 und möglichen Verstößen Anm. 1369b f.). Die Rechtsfolge, die bei einem späteren Wegfall der Voraussetzungen des Satzes 2 eintritt, ist nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt (krit. hierzu WENDT, FR 2002, 127; WENDT, FR 2005, 468). Im Umkehrschluss muss Rechtsfolge aber sein, dass Satz 1 für die Übertragung nicht anwendbar ist. Das bedeutet, dass die Übertragung – soweit Abs. 3 Satz 2 ursprünglich anwendbar war (s. Anm. 1365 ff., 1369a) – nicht wie die Übertragung einer Sachgesamtheit behandelt wird und damit – da insoweit tatsächlich auch keine Sachgesamtheit übertragen wurde – eine Buchwertfortführung nach Abs. 3 für die übertragenen WG nicht möglich ist. Vielmehr ist insoweit regelmäßig eine Entnahme der übertragenen WG gegeben. Somit sind rückwirkend die Teilwerte anzusetzen (im Einzelfall kann auch Abs. 4 anwendbar sein, was zu einer Bewertung mit dem gemeinen Wert führen würde, s. Anm. 1430 „Abgrenzung zur Übertragung von Sachgesamtheiten“). Da bei der Übertragung nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wurden und somit nicht alle stillen Reserven der Sachgesamtheit aufgedeckt wurden, handelt es sich nicht um eine Betriebsaufgabe. Vielmehr liegt insoweit die Entnahme einzelner WG zum Teilwert vor, die als laufender Gewinn der Besteuerung unterliegt (glA WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 6 Rn. 182a; FÖRSTER, FR 2002, 649; BRANDENBERG, DStZ 2002, 511; KAI, DB 2005, 794; BMF v. 3.3.2005, BStBl. I, 458 Rn. 11: laufender Gewinn iSd. § 16 Abs. 1 Satz 2 aber iVm. § 16 Abs. 3; aA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.12: Aufgabeähnlicher Vorgang unter Ansatz der gemeinen Werte und Anwendung der Einheitstheorie; BRINKMANN, StBp. 2005, 200: Aufgabegewinn und Ansatz der gemeinen Werte; WENDT, FR 2005, 468: Gewinnrealisie-

rung eigener Art; krit. zur Rechtsfolge in Fällen der Insolvenz KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.13; GECK, ZEV 2005, 196). Eine bereits erfolgte Veranlagung des Übertragenden ist rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (differenziert EMMRICH/KLOSTER, GmbHR 2005, 448). Für das/die nicht übertragene(n) WG bleibt es, solange sie weiterhin zum BV gehören, beim Buchwertansatz.

► *Wird die Behaltefrist für die gesamte nach Abs. 3 Satz 2 übertragene „Sachgesamtheit“ nicht eingehalten*, tritt die og. Rechtsfolge für die gesamten nach Abs. 3 Satz 2 übertragenen WG ein.

► *Wird die Behaltefrist nur für einen Teil der nach Abs. 3 Satz 2 übertragenen „Sachgesamtheit“ nicht eingehalten*, tritt die og. Rechtsfolge uE auch nur insoweit, also nur für diesen Teil der übertragenen WG ein (s. hierzu auch Anm. 1369d; aA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11).

► *Wird das übertragende Sonderbetriebsvermögen oder ein Teil davon veräußert*, kommt es nicht zu der og. Rechtsfolge, da, soweit WG des SonderBV mitübertragen wurden, Satz 2 insoweit nicht anwendbar war (s. hierzu auch Anm. 1369d; aA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11; zu den Rechtsfolgen s. auch WACKER, JbFfStR 2005/2006, 554)

► *Anwendung der Trennungstheorie*: Da nicht eine Sachgesamtheit übertragen wird, sondern einzelne WG, ist nicht die Einheits-, sondern die Trennungstheorie anzuwenden. Soweit der Übernehmende also Schulden übernimmt, liegt nicht mehr ein unentgeltlicher Vorgang, der zu einer Entnahme führt, sondern ein entgeltlicher Vorgang vor. Damit kann der Übertragende insoweit und soweit die Voraussetzungen des § 6b erfüllt sind, einen Gewinn steuerneutral auf andere WG übertragen oder in eine Rücklage einstellen (glA FÖRSTER, FR 2002, 649; FÖRSTER, BB 2003, 657; KEMPERMANN, FR 2003, 321; STEGEMANN, INF 2005, 344; BRINKMANN, StBp. 2005, 2000; wohl ebenso SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 435; aA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.12).

► *Schutz des Übertragenden*: Obwohl schädliche Verfügungen iSd. Abs. 3 Satz 2 Handlungen des unentgeltlichen Rechtsnachfolgers sind, wirken sie sich in erster Linie negativ auf die Besteuerung des Übertragenden aus. Für den Übernehmenden sind die Folgen schädlicher Verfügungen idR von Vorteil, da er höhere Buchwerte als Ausgangsposition hat (s. Anm. 1389). Im Übertragungsvertrag sollten deshalb Klauseln oder Zustimmungsvorbehalte aufgenommen werden, um den Übertragenden zu schützen (s. Anm. 1369c). Im Fall der Leistung eines Schadensersatzes (zB Übernahme der anfallenden ESt. des Übertragenden) liegt uE ein Entgelt für die Übertragung vor (glA GECK, ZEV 2005, 196; LBP/HÖRGER, § 16 Rn. 207b; aA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 475.12, da keine Gegenleistung).

Verstoß gegen die „Behaltefrist“ durch den Übertragenden: Für den Übertragenden ist zwar keine Behaltefrist – und zwar weder für die zurückbehaltenen WG noch für den zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil – zu beachten (s. Anm. 1369b). Verliert das zurückbehaltene WG aber seine Eigenschaft als BV derselben Mitunternehmerschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang vor oder nach der unentgeltlichen Übertragung, kommen je nach Verwendung des WG die Rechtsfolgen entsprechend der Zurückbehaltung von WG im Fall von Satz 1 zur Anwendung (s. Anm. 1381).

b) Folgewirkung bei der Gewinnermittlung des Übernehmenden

Verstoß gegen die Behaltefrist durch den Übernehmenden: Da beim Übertragenden eine Entnahme (oder bei Übernahme von Verbindlichkeiten eine [an-

1389

§ 6 Anm. 1389–1395 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

teilige] Veräußerung) der übertragenen WG angenommen wird, erfolgt entsprechend beim Übernehmenden eine Einlage (Anschaffung) dieser WG. Diese Einlage ist wie die vorhergehende Entnahme mit den Teilwerten zu bewerten. Das führt zu einer Buchwertaufstockung beim Übernehmenden, die für diesen bei Veräußerung bzw. aufgrund des höheren Abschreibungspotentials grundsätzlich vorteilhaft ist. Die höheren Buchwerte sind rückwirkend ab dem Zeitpunkt der Übertragung maßgebend. Bereits erfolgte Veranlagungen des Übernehmenden sind rückwirkend nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

C. Erbfall und Erbaueinandersetzung bei Sachgesamtheiten

I. Überblick über Erbfall und Erbaueinandersetzung

1390 1. Erbfall

Mit dem Tod einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über (§ 1922 Abs. 1 BGB). Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben, wird das überlassene Vermögen bei ihnen zu gemeinschaftlichem Vermögen (§ 2032 Abs. 1 BGB). Sie bilden danach eine Gesamthandsgemeinschaft. Abs. 3 regelt die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder (anteiligen) Mitunternehmeranteils und somit auch den Betriebsübergang durch Gesamtrechtsnachfolge; s. auch BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253.

1391 2. Erbaueinandersetzung

Erbfall und Erbaueinandersetzung sind zivilrechtl. getrennte Vorgänge. Wird ein Erblasser von mehreren Erben beerbt, entsteht eine Erbengemeinschaft. Die Erbengemeinschaft findet ihr Ende, wenn sich die Miterben hinsichtlich ihres gemeinsamen Vermögens auseinandersetzen.

Auch für das StRecht gehen Rspr. und FinVerw. sowohl für den Bereich des BV als auch des PV davon aus, dass Erbfall und Erbaueinandersetzung für die Einkommensbesteuerung keine rechtl. Einheit bilden (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 2; OFD Karlsruhe v. 13.11.2006 – S 2242/4 - St 7/06, nv.; TIEDTKE/HILS, ZEV 2004, 441).

1392–1394 Einstweilen frei.

II. Erbfall bei Sachgesamtheiten

1. Tod des Einzelunternehmers

1395 a) Übergang auf einen Alleinerben

Gesamtrechtsnachfolge: Der Übergang eines Betriebs auf den testamentarischen, erbvertraglichen oder gesetzlichen Alleinerben vollzieht sich im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge und stellt weder eine Betriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1) noch eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3) dar. Es liegt vielmehr eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach Abs. 3 vor. Dies gilt auch, wenn eine Sachgesamtheit durch Erbfall auf eine Körperschaft als Alleinerbin übergeht (BFH v. 25.5.1962 – I 155/59 U, BStBl. III 1962, 351; v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; krit. THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881; WINTER, GmbHR 1994, 110; GROH in Ge-

dächtnisschr. Knobbe-Keuk, 1997, 433; aber BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509 zum Übergang eines landwirtschaftl. Betriebs auf eine stbefeite Körperschaft; s. auch Anm. 1375).

Buchwertfortführung: Die unentgeltliche Übertragung der Sachgesamtheit hat zur Folge, dass für den Erben keine Anschaffung gegeben ist und der Rechtsnachfolger nach Abs. 3 zwingend die Buchwerte fortzuführen hat.

Schenkung eines Erbteils: Wird ein Erbteil, zu dem eine Sachgesamtheit gehört, verschenkt, ist Abs. 3 anwendbar. Der Beschenkte hat die Buchwerte des Schenkers fortzuführen (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 38, 45).

Ausschlagung: Bei Ausschlagung der Erbschaft, zu der eine Sachgesamtheit gehört, fällt die Sachgesamtheit rückwirkend an den nächstberufenen Erben (§ 1953 BGB). Damit ist der nächstberufene Erbe bereits ab dem Erbfall als Unternehmer anzusehen, auf den die Sachgesamtheit übergegangen ist. Die Unternehmerstellung des ausschlagenden Erben entfällt rückwirkend (Gron, DB 1992, 1312). Erfolgt die Ausschlagung gegen Abfindung, ist dagegen nicht von einer unentgeltlichen Übertragung der Sachgesamtheit auf den Erben auszugehen. Der ausschlagende Erbe erzielt einen Veräußerungsgewinn, obwohl er nicht Inhaber der Sachgesamtheit geworden ist (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 37 nW, früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 40). Der endgültige Erbe erlangt die Sachgesamtheit formal vom Erblasser, tatsächlich aber aufgrund einer Vereinbarung mit dem Ausschlagenden. Die Bestellung eines Nießbrauchs als Abfindung für die Ausschlagung ist hingegen keine Gegenleistung des endgültigen Erben (zu Unentgeltlichkeit von Vermögensübertragungen unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791; v. 4.6.1996 – IX R 59/94, BStBl. II 1998, 431; v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296; v. 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2006, 15; BMF v. 24.7.1998, BStBl. I 1998, 914 Rn. 39 f.).

Vermächtnis: Wird ein Dritter durch ein Vermächtnis bedacht, hat dieser einen schuldrechtl. Anspruch gegenüber dem Erben. Die Erfüllung von Vermächtnissen durch den beschwerten Erben führt nicht zur Entgeltlichkeit des Erbfalls. Der Übergang der Sachgesamtheit erfolgt nach Abs. 3 zum Buchwert. Dies gilt auch dann, wenn ein einzelnes WG der Sachgesamtheit als Sachvermächtnis übertragen werden muss. Die Erfüllung des Sachvermächtnisses führt zu einer Entnahme des Erben (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 60; Schoor, INF 2006, 708).

► *Unternehmensvermächtnis:* Betrifft das Sachvermächtnis eine zum Nachlass gehörende Sachgesamtheit, erzielt der Erbe keinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn. Der Betrieb geht im ersten Schritt unentgeltlich auf den Erben und im zweiten Schritt unentgeltlich vom Erben auf den Vermächtnisnehmer über. Der Vermächtnisnehmer hat – wie zuvor der Erbe – die Buchwerte nach Abs. 3 fortzuführen (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; v. 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 61; § 16 Anm. 80).

► *Nießbrauch am ganzen Betrieb:* Wird dem Vermächtnisnehmer ein Nießbrauch an einem Betrieb eingeräumt, führt weder der Erbfall noch die Nießbrauchbestellung beim Eigentümer zur Betriebsaufgabe. Die Betriebsaufgabe kann jedoch vom Eigentümer ab dem Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung jederzeit dem FA gegenüber erklärt werden (BFH v. 25.1.1996 – IV R 19/94, BFH/NV 1996, 600). Die Bestellung des Nießbrauchs führt zur Entstehung zweier Betriebe, eines ruhenden Eigentümerbetriebs und eines wirtschaftenden Betriebs in

§ 6 Anm. 1395–1396 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung eines Betriebs,

der Hand des Nießbrauchers (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; v. 15.10.1987 – IV R 66/86, BStBl. II 1988, 260; s. § 16 Anm. 80).

Erbfallsschulden: Nach stRspr. des BFH führt weder die Entstehung noch die Erfüllung von Erbfallsschulden als Primärschuld (Vermächtnis, Pflichtteil, Erbersatzanspruch nach § 1934a BGB aF, höferechtl. Abfindung und Zugewinnausgleich) zu AK beim Verpflichteten und zu Veräußerungserlösen beim Berechtigten. Dies gilt unabhängig davon, ob die Erbfallsschulden als Betriebs- oder Privatschulden zu werten sind oder ob hierbei wiederkehrende Leistungen zu erbringen sind. Die Erben haben folglich auch bei Belastung mit Erbfallsschulden die Buchwerte fortzuführen.

Vgl. BFH v. 17.4.1985 – I R 101/81, BStBl. II 1985, 510; v. 2.4.1987 – IV R 92/85, BStBl. II 1987, 621; v. 26.3.1987 – IV R 20/84, BStBl. II 1987, 561; v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; v. 14.4.1992 – VIII R 6/87, BStBl. II 1993, 275; v. 2.3.1993 – VIII R 47/90, BStBl. II 1994, 619; v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; v. 27.11.1996 – X R 85/94, BStBl. II 1997, 284; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 35, 63, früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 37, 67, 70; OFD Karlsruhe v. 13.11.2006 – S 2242/4 – St 7/06, nv.; aA PAUS, DSz 1993, 624; PAUS, BB 1994, 1759; unklar BFH v. 26.1.1994 – X R 54/92, BStBl. II 1994, 633 für Untervermächtnis.

► *Übertragung von Sachgesamtheiten an Erfüllungs Statt zur Begleichung von auf Geld gerichteten Erbfallsschulden:* Werden auf Geld gerichtete Erbfallsschulden durch die Übertragung einer (im Nachlass befindlichen) Sachgesamtheit beglichen, ist grundsätzlich kein Fall des Abs. 3 gegeben. Es handelt sich vielmehr um einen entgeltlichen Vorgang auf Ebene des Erben (glA SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 599; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 35; OFD Karlsruhe v. 13.11.2006 – S 2242/4 – St 7/06, nv.; BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554; HÜBNER, ZEV 2005, 319; aA § 16 Anm. 80; WÄLZHOLZ, Stbg. 2005, 447; TIEDTKE/LANGHEIM, FR 2007, 368; TIEDTKE, DB 2007, 1471; KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 106).

Finanzierung von Erbfallsschulden: s. § 16 Anm. 80.

Erblasserschulden: s. § 16 Anm. 80.

1396 b) Übergang auf mehrere Miterben

Erbengemeinschaft: Sind mehrere Erben vorhanden, entsteht eine Erbengemeinschaft zur gesamten Hand. Die Miterben verwalten den Nachlass gemeinsam und können nur gemeinschaftlich darüber verfügen. Gehört ein Betrieb zum Nachlass, geht er mit dem Erbfall auf die Erbengemeinschaft über. Der Übergang des Betriebs auf die Erbengemeinschaft vollzieht sich nach Abs. 3 zwingend zu Buchwerten (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; v. 28.8.2001 – VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24; s. auch § 16 Anm. 81).

Freiberufliches Betriebsvermögen: s. § 18 Anm. 332.

Vorausvermächtnis: Vermächtnisnehmer kann ein Erbe zusätzlich zu seinem Erbteil sein (Vorausvermächtnis iSv. § 2150 BGB). Wird ein Miterbe mit einem Vermächtnis bedacht, hat er einen schuldrechtl. Anspruch gegen die Erbengemeinschaft. Die durch ein Vorausvermächtnis zugewandten Vermögensgegenstände erwirbt der Begünstigte nicht unmittelbar vom Erblasser, sondern von der Erbengemeinschaft (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 64, früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 72). Betrifft das Vorausvermächtnis eine Sachgesamtheit, entsteht kein Veräußerungsgewinn. Der Vermächtnisnehmer führt nach Abs. 3 die Buchwerte der Erbengemeinschaft fort (BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006,

253 Rn. 65, früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 73). Wird lediglich ein einzelner Vermögensgegenstand in Erfüllung eines Vorausvermächtnisses auf einen Miterben übertragen, liegt eine Entnahme durch die Erbengemeinschaft vor. Zur Abgrenzung von der Teilungsanordnung s. BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 67 f.

Einstweilen frei.

1397–1399

2. Tod eines Mitunternehmers

a) Zivilrechtliche Grundlagen

1400

Gesetzlicher Grundfall: Die gesetzliche Regelung sieht beim Tod eines Gesellschafters einer OHG oder eines Komplementärs einer KG eine Fortsetzung der PersGes. als Regelfall vor.

Beim Tod eines Kommanditisten wird die Gesellschaft mit den Erben fortgesetzt (§ 177 HGB).

Da die Rechtsfähigkeit einer Erbengemeinschaft abgelehnt wird (BGH v. 11.9.2002 – XII ZR 187/00, DB 2002, 2527 mwN zum Meinungsstand; Anm. MAROTZKE, ZEV 2002, 506; BGH v. 17.10.2006 – VIII ZB 94/05, NJW 2006, 3715) und sie nach hM nicht Mitglied einer werbenden PersGes. (wohl aber einer Liquidationsgesellschaft, vgl. BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BFH/NV 1989, 487 mwN; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; FG München v. 16.5.2002 – 9 V 410/02, nv., rkr., zum Tod des Komplementärs; BFH v. 6.11.2008 – IV R 51/07, BFH/NV 2009, 460) sein kann, werden die einzelnen Miterben im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge (Singularsukzession) und nicht durch Gesamtrechtsnachfolge unmittelbar Gesellschafter der PersGes. Der Kommanditanteil geht somit auf die Erben im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge außerhalb der Erbengemeinschaft über. Für die Kommanditisten entspricht die gesetzliche Regelung damit der einfachen Nachfolgeklausel. Die gesetzlichen Bestimmungen sind dispositiv. Abweichende gesellschaftsvertragliche Regelungen sind denkbar (s. auch Ivo, ZEV 2006, 302; SCHOOR, INF 2006, 708).

Fortsetzungsklausel: Bei der Fortsetzungsklausel wird die Gesellschaft zwischen den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt. Der Erblasser scheidet mit dem Tod aus der Gesellschaft aus. Sein Gesellschaftsanteil wächst den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB iVm. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB). Die Erben des verstorbenen Gesellschafters erlangen lediglich einen Abfindungsanspruch gegen die verbleibenden Gesellschafter. Der Gesellschaftsanteil geht zivilrechtl. nicht auf die Erben über.

Eintrittsklausel: Ist im Gesellschaftsvertrag eine Eintrittsklausel vorgesehen, werden die Erben nicht automatisch Gesellschafter. Der Gesellschaftsanteil des Erblassers wächst vielmehr den verbleibenden Gesellschaftern zu. Die Erben erlangen jedoch das Recht, in die Gesellschaft einzutreten.

Einfache Nachfolgeklausel: Im Fall der einfachen Nachfolgeklausel wird die PersGes. mit den Erben fortgesetzt. Ist ein Alleinerbe vorhanden, fällt der Gesellschaftsanteil in den Nachlass und der Erbe wird Gesellschafter der Gesellschaft. Sind mehrere Erben eingesetzt, führt die einfache Nachfolgeklausel zu einer Kollision zwischen dem Erbrecht und dem Gesellschaftsrecht. Der Gesellschaftsanteil einer PersGes. ist Teil des dem Erblasser zustehenden Vermögens und gehört deshalb zum Nachlass. Er geht jedoch im Wege der Sonderrechtsnachfolge auf die Erben unmittelbar entsprechend der Erbquote geteilt über.

Qualifizierte Nachfolgeklausel: Bei der qualifizierten Nachfolgeklausel folgen nicht alle Miterben, sondern nur einer oder einzelne von mehreren Miterben in die Gesellschafterstellung des Erblassers nach. Die qualifizierten Miterben werden unmittelbar und in vollem Umfang Gesellschafter der PersGes. im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge (BGH v. 10.2.1977 – II ZR 120/75, BGHZ 68, 225). Die nicht qualifizierten Miterben werden nicht Gesellschafter und erlangen auch keinen gesellschaftsrechtl. Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft, sondern allenfalls einen erbrechtl. bedingten Wertausgleichsanspruch gegen die qualifizierten Miterben.

Teilnachfolgeklausel: Bei der Teilnachfolgeklausel folgen nicht alle Miterben, sondern nur einer oder einzelne von mehreren Miterben mit dem ihrer Erbquote entsprechenden Bruchteil in die Gesellschafterstellung des Erblassers nach. Der Anteil der nicht eintretenden Miterben wächst bei den Gesellschaftern der PersGes. an. Die übrigen Miterben erlangen einen Abfindungsanspruch gegen die Gesellschaft.

Auflösung der Gesellschaft: Wird die Gesellschaft nach der gesetzlichen (§ 727 Abs. 1 BGB) oder vertraglichen Regelung mit dem Tod eines Gesellschafters aufgelöst, treten dessen Alleinerbe oder die Erbengemeinschaft in die Abwicklungsgesellschaft ein (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; FG München v. 16.5.2002 – 9 V 410/02, nv., rkr.).

Sonderbetriebsvermögen: Für WG des SonderBV gelten die allgemeinen Regelungen über den Erbfall. Diese WG fallen in den Nachlass und gehen im Fall mehrerer Erben gesamthänderisch gebunden auf die Erbengemeinschaft über.

1401 b) Steuerrechtliche Behandlung

Fortsetzungsklausel: Der Erblasser realisiert durch Aufgabe seines Mitunternehmeranteils unter Anwachsung bei den verbleibenden Gesellschaftern einen Veräußerungsgewinn in Höhe des Unterschieds zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Buchwert seines Kapitalkontos im Todeszeitpunkt (BFH v. 26.3.1981 – IV R 130/77, BStBl. II 1981, 614; v. 15.4.1993 – IV R 66/92, BStBl. II 1994, 227; v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290 für den Fall der Fortsetzung einer vormaligen Zwei-Personen-PersGes. als Einzelunternehmen; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 69; früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 78; SEEGER, DB 1992, 1010; krit. KSM/REISS, § 16 Rn. B 123). Ist wesentliches SonderBV des Erblassers vorhanden, wird dieses mit dem Erbfall zwangsweise (zum gemeinen Wert) in das PV des verstorbenen Gesellschafters überführt, soweit die Erben nicht gleichzeitig Gesellschafter der fortgeführten Gesellschaft sind (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237; v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580; weiter zum Vorhandensein von wesentlichen Betriebsgrundlagen im SonderBV s. FELDHAUS, INF 1993, 414; SCHOOR, INF 1992, 265). Abs. 3 ist mangels Unentgeltlichkeit nicht anwendbar.

Eintrittsklausel: Bei Zahlung einer Abfindung im Fall des Nichteintritts hat der Erblasser wie bei der Fortsetzungsklausel einen Veräußerungsgewinn erzielt. Lediglich für den Fall, dass das Eintrittsrecht innerhalb von 6 Monaten nach dem Erbfall ausgeübt wird, gelten die Regelungen zur einfachen Nachfolgeklausel, wenn alle Erben von ihrem Eintrittsrecht Gebrauch machen, bzw. die Regelungen zur qualifizierten Nachfolgeklausel, wenn nur einer oder einzelne Erben aufgrund des Eintrittsrechts in die Gesellschaft eintreten (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 70; früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 79).

Einfache Nachfolgeklausel: Estl. übernehmen die Miterben als Mitunternehmer in Höhe ihrer Erbquote das Kapitalkonto des Erblassers. Ist SonderBV vorhanden ist, geht dieses quotenkongruent auf die Erbengemeinschaft über. Der Erbe erhält einen ganzen Mitunternehmeranteil bzw. bei mehreren Erben erhalten die einzelnen Miterben Teile eines Mitunternehmeranteils. Die Buchwerte sind gem. Abs. 3 Satz 1 (bei nur einem Erben) oder gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (bei mehreren Erben) fortzuführen.

► *Einbeziehung des Gesellschaftsanteils in die Erbauseinandersetzung:* Werden die Mitunternehmeranteile in die Erbauseinandersetzung einbezogen und abweichend aufgeteilt, bestimmen sich die Rechtsfolgen nach den für die Erbauseinandersetzung und die Realteilung geltenden Grundsätzen (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 71; s. auch § 16 Anm. 82 ff. und 440 ff.).

Qualifizierte Nachfolgeklausel: Nur die qualifizierten Miterben erlangen den Gesellschaftsanteil im Rahmen der Sonderrechtsnachfolge und werden als Mitunternehmer angesehen. Von den qualifizierten Miterben an die nicht qualifizierten Miterben geleistete Abfindungen sind privat veranlasste Wertausgleichsverpflichtungen, durch die weder Veräußerungsgewinne noch AK entstehen (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 72; früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 83; zustimmend RUBAN, DStR 1991, 65; aA FG Saarl. v. 17.3.2004, EFG 2004, 1038, rkr.; GROH, DB 1990, 2135; zur Behandlung von Schuldzinsen s. BFH v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; BMF v. 11.8.1994, BStBl. I 1994, 603; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 672 mwN).

Im Gegensatz zum Gesellschaftsanteil geht das SonderBV zivilrechtl. auf die Erbengemeinschaft als Ganzes über. Eine konsequente Anwendung der Regelungen des Abs. 3 hätte zur Folge, dass der auf den qualifizierten Erben übergegangene Mitunternehmeranteil in dem Umfang, in dem SonderBV, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, nicht anteilig mitübertragen wird, nicht unter Abs. 3 Satz 1 fallen würde, sondern dass die stillen Reserven insoweit aufgedeckt werden müssten. Abs. 3 Satz 2 ist nicht anwendbar, da das SonderBV im Regelfall anteilig ins PV entnommen wird (s. auch GECK, ZEV 2002, 41; GECK, DStR 2000, 2031; SCHMITT/Franz, BB 2001, 1278; MÄRKLE, DStR 2001, 685; NICKEL/KLEIN, FR 2003, 95 f.; CREZELIUS, JbFfStR 2002/2003, 624; BOEDDINGHAUS, NWB F. 3, 13621 [2005] geht davon aus, dass insgesamt eine Zwangsbetriebsaufgabe angenommen werden müsste). Die FinVerw. lässt aus Billigkeitsgründen in den Fällen der qualifizierten Nachfolgeklausel eine Buchwertfortführung zu (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 23; BMF v. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 766; im Erg. STORG, DStR 2002, 1384, der eine synchrone Übertragung von Mitunternehmeranteil und SonderBV im Rahmen des Abs. 3 generell für nicht erforderlich ansieht). Bereits die frühere Rspr. sah wegen der gravierenden Folgen, die eine Gesamtaufdeckung der stillen Reserven des Unternehmens im Erbfall haben würde, von der Annahme einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils ab (BFH v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316; SCHMIDT/WACKER XXVIII. § 16 Rn. 674; krit. KIRCHHOF/REISS VIII. § 16 Rn. 252 f.). Mit dem Erbfall kommt es zu einer anteiligen Entnahme, soweit das SonderBV auf nicht qualifizierte Miterben entfällt (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Von einer anteiligen Entnahme des SonderBV ist auch auszugehen, wenn bei einer zeitnahen Auseinandersetzung das SonderBV auf den qualifizierten Miterben übergeht (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 73; früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 84; so auch BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84,

§ 6 Anm. 1401–1419 Abs. 3: Unentgeltl. Übertragung e. Betriebs usw.

BStBl. II 1992, 512; v. 28.1.1998 – VIII B 9/97, BFH/NV 1998, 959; v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316). Der Entnahmegewinn wird dem Erblasser als laufender Gewinn zugerechnet, da der nicht qualifizierte Miterbe nicht Mitunternehmer geworden ist (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 74; früher: BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Rn. 85; MITSCHKE, FR 1993, 149; krit. FELDHAUS, INF 1993, 414). Wird dem qualifizierten Miterben das SonderBV als Vorausvermächtnis zugewendet, kommt es dennoch zu einem Durchgangserwerb der Erbengemeinschaft und damit zu einer Entnahme des Erblassers im Umfang der nicht qualifizierten Erben (BRANDENBERG, NWB F. 3, 15317 [2008]).

Teilnachfolgeklausel: Soweit ein Miterbe aufgrund der Teilnachfolgeklausel Gesellschafter wird, entsprechen die stl. Folgen denen der einfachen Nachfolgeklausel. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 ist anwendbar. Soweit die Gesellschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt wird, gelten die Ausführungen zur Fortsetzungsklausel entsprechend.

Auflösung der Gesellschaft: Der Übergang des Mitunternehmeranteils des Erblassers auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft erfolgt nach Abs. 3 Satz 1 oder Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2. Veräußert die Abwicklungsgesellschaft ihren Betrieb, entsteht ein Veräußerungsgewinn, der den Gesellschaftern und damit auch der Erbengemeinschaft anteilig zuzurechnen ist. Entsprechendes gilt bei der Aufgabe des Betriebs. Einigen sich die Abwicklungsgesellschafter auf eine Fortführung des Betriebs unter Einbeziehung aller Erben, ist hierin eine Teilerbauseinandersetzung zu sehen, da die Miterben damit unmittelbare Gesellschafter werden (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Rn. 69).

Ausschlagung, Vermächtnis, Erbfallsschulden: Die Ausführungen unter Anm. 1395 f. gelten entsprechend.

1402–1404 Einstweilen frei.

1405 **III. Erbauseinandersetzung bei Sachgesamtheiten**

Der Erbfall und die diesem nachfolgende Erbauseinandersetzung sind als zwei voneinander unabhängige selbständige Rechtsvorgänge zu behandeln (s. Anm. 1391).

Erbauseinandersetzung: Zur Erbauseinandersetzung s. ausführlich § 16 Anm. 82 ff.

Realteilung: Zur Realteilung s. ausführlich § 16 Anm. 440 ff.

Sachwertabfindung: Zur Sachwertabfindung s. ausführlich § 16 Anm. 82 und Anm. 441.

1406–1419 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, StbJb. 1987/1988, 309; Hoffmann, Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen des neuen § 6 Abs. 6 EStG – Gewollte und ungewollte (?) Besteuerungseffekte, GmbHR 1999, 452; KÜMPEL, StEntG 1999/2000/2002: Vorverlegung der Gewinnrealisierung bei (Alt-)Materialsammlungen steuerbegünstigter Körperschaften, FR 1999, 888; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; KLOSTER/KLOSTER, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbHR 2000, 1129; MÄRKLE, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, DStR 2000, 797; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbHR 2001, 420; NEUMANN, Gesetzliche „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses, EStB 2001, 60; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; WACKER, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, HFR 2008, 692; WENDT, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, FR 2008, 915; DORNHEIM, Die Aufgabe der „reinen“ Trennungstheorie, DStZ 2013, 397; U. FÖRSTER, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2013, 2047.

I. Überblick

1420

Abs. 4 regelt die Bewertung von einzelnen WG, die unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen werden. Die Vorschrift erfasst nur Übertragungen, die beim erwerbenden Stpfl. keine Einlagen darstellen, bei ihm folglich betrieblich, nicht aber privat veranlasst sind. Rechtsfolge des Abs. 4 ist die Bewertung des unentgeltlich erworbenen WG im aufnehmenden BV mit fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts. Wegen des Fehlens eigener Aufwendungen ergibt sich für den Erwerber in gleicher Höhe eine BE. In der Folge entstehen ihm BA, zB wegen AfA nach § 7. Beim Übertragenden ist der Vorgang nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. In Abhängigkeit von der bisherigen Nutzung und Vermögenszugehörigkeit des WG sowie der Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung entstehen ihm BA bzw. WK in Höhe des (Rest-)Buchwerts oder aber stl. unbeachtliche Aufwendungen. Während die Vorgängervorschrift (§ 7 Abs. 2 EStDV aF) auch aus Sicht des Übertragenden explizit eine betriebliche Veranlassung forderte, umschließt Abs. 4 ebenso die Fälle privater Veranlassung. Zudem wird anders als bei § 7 Abs. 2 EStDV aF keine bisherige Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden gefordert.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 4

1421 1. Vorläuferregelung

§ 6 der I. EStDV v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935; 153, RStBl. 1935, 209) bestimmte, dass bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG für den Empfänger als AHK der Betrag gilt, den er für das einzelne WG hätte aufwenden müssen. Mit der EStDV 1965 v. 15.4.1966 (BGBl. I 1966, 245; BStBl. I 1966, 279) wurde diese Regelung in § 7 Abs. 2 EStDV übernommen und um die Tatbestandsmerkmale Übertragung aus betrieblichem Anlass, aus einem BV, in das BV eines anderen Stpfl. ergänzt. Durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde § 7 EStDV aufgehoben und der bisherige Regelungsgehalt des § 7 Abs. 2 EStDV in Abs. 4 übernommen. Die Formulierung „aus betrieblichem Anlass ... aus einem Betriebsvermögen“ wurde durch den Ausdruck „außer in den Fällen der Einlage“ ersetzt; als Wertmaßstab für das aufnehmende BV wurde der gemeine Wert festgeschrieben.

1422 2. Grund der gesetzlichen Regelung

Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) soll Abs. 4 den materiellen Regelungsinhalt des bisherigen § 7 Abs. 2 EStDV übernehmen. Ursächlich für diese Übernahme in das EStG war die vom Gesetzgeber angestrebte gesetzliche Bereinigung aller Übertragungsfälle von Sachgesamtheiten oder Einzel-WG (BTDrucks. 14/23, 172). Zudem war die Rechtsgültigkeit der bisherigen Regelung angesichts der begrenzten Reichweite der Ermächtigung des § 51 (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 417 f.; Hess. FG v. 26.10.1987 – 7 K 63/87, EFG 1988, 111, rkr.; im Ergebnis, aber aus anderen Gründen bestätigt durch BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893) sowie bezüglich des verwendeten Wertmaßstabs umstritten (vgl. LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 418).

1423 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Abs. 4 ist erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt (§ 52 Abs. 16 Satz 13 idF des StEntG 1999/2000/2002).

1424

III. Bedeutung der Vorschrift

Zielsetzung des Abs. 4 ist die erfolgswirksame Erfassung von aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erworbenen Einzel-WG im BV des Erwerbenden. Die gesetzgeberische Intention liegt hier, anders als zB bei der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten in Abs. 3 (s. Anm. 1333), nicht etwa in der Vermeidung eines stl. Zugriffs auf ggf. gebildete stille Reserven beim Übertragenden; vielmehr fingiert Abs. 4 für aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erlangte WG AK in Höhe des gemeinen Werts, was mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbenden BE in gleicher Höhe nach sich zieht. Systematisch bildet Abs. 4 damit eine Ausnahme von der über § 5 Abs. 1 Satz 1 im Grundsatz auch strechtl. gültigen Definition der AK in § 255 Abs. 1 HGB (zur Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Begriffs für die in § 6 genannten AK s. Anm. 271).

Die praktische Relevanz der Vorschrift beschränkt sich auf wenige Anwendungsfälle, so zB Werbegeschenke, Warenmuster, Incentive-Reisen, Schmiergelder, Gewinne aus Händlerwettbewerben und -verlosungen sowie Wertstoffsammlungen (HOFFMANN in LPB, § 6 Rn. 1102), aber auch die unentgeltliche Zuwendung von WG an Geschäftspartner in Katastrophenfällen (zB BMF v. 21.6.2013, BStBl. I 2013, 769). Entscheidungen zu Abs. 4 bzw. § 7 Abs. 2 EStDV aF sind daher selten:

Zu Abs. 4: BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12, BFH/NV 2013, 1916, betr. der Auswirkungen innerhalb der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3; Nds. FG v. 13.2.2007 – 15 K 349/04, EFG 2007, 1462, betr. Loggewinn als Betriebseinnahme, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63.

Zu § 7 Abs. 2 EStDV aF: BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, betr. Anwendung trotz Nichtabziehbarkeit beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5; v. 23.6.1977 – IV R 43/73, BStBl. II 1977, 719, betr. Nichtanwendbarkeit bei privater Veranlassung; v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191, betr. Anwendungsbereich und Rechtsfolgen; v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893, betr. Nichtanwendbarkeit bei Nichtexistenz des WG vor der Übertragung; v. 6.11.1997 – III R 190/94, BStBl. II 1998, 123, betr. Nichtanwendbarkeit bei durch Währungsumstellung verminderten AK.

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

1425

Abs. 4 gilt nur für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG in das BV eines anderen Stpfl. Der Vorgang darf dabei nicht als Einlage in das BV des Erwerbenden zu qualifizieren sein. Während auf Seiten des Erwerbenden eine betriebliche Veranlassung vorliegen muss, kann auf Seiten des Übertragenden der Vorgang betrieblich oder privat veranlasst sein (str., s. Anm. 1434).

V. Verhältnis des Abs. 4 zu anderen Vorschriften

1426

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 5: Siehe Anm. 1434.

Verhältnis zu Abs. 3: Abs. 4 und Abs. 3 betreffen unterschiedliche Übertragungsgegenstände: Abs. 4 erfasst die unentgeltliche Übertragung einzelner WG; Abs. 3 ist dagegen anzuwenden, wenn eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bzw. der Teil eines Mitunternehmeranteils) unentgeltlich übertragen wird. Abs. 3 betrifft sowohl privat als auch betrieblich veranlasste unentgeltliche Übertragungen (Anm. 1336), vorausgesetzt, es werden Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 übertragen (Anm. 1430). Vornehmlicher Anwendungsbereich des Abs. 3 ist dabei die sowohl auf Seiten des Übertragenden als auch auf Seiten des Erwerbers vorliegende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge. Im Unterschied hierzu betrifft Abs. 4 die Übertragung einzelner „loser“ WG und erfordert zudem, da es sich nicht um eine Einlage handeln darf, zumindest auf Seiten des Erwerbers das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung. Gleichwohl ist uE der (seltene) Fall vorstellbar, dass zunächst eine Übertragung zum Buchwert gem. Abs. 3 Satz 2 vorliegt, rückwirkend stattdessen jedoch Abs. 4 anzuwenden ist. Dazu kann es kommen, wenn der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt, woraufhin die Tatbestandsvoraussetzungen für die vormalige Buchwertübertragung nach Abs. 3 Satz 2 nicht mehr gegeben sind, und für die ursprüngliche Übertragung betriebliche Gründe ausschlaggebend waren. Nach Auffassung der Fin-

Verw. soll in Fällen der Sperrfristverletzung des Abs. 3 Satz 2 die ursprüngliche Übertragung indes veranlassungsunabhängig mit dem Teilwert zu bewerten sein (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Rz. 11). Die hierdurch bewirkte Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenden und die Bewertung zum Teilwert beim Übertragungsempfänger ist uE jedoch nur bei privater Veranlassung zutreffend (Fiktion: Entnahme durch den Übertragenden zum Teilwert, Einlage durch den Empfänger zum Teilwert), während bei betrieblicher Veranlassung sich die zutreffenden Rechtsfolgen vielmehr aus Abs. 4 ergeben.

Verhältnis zu Abs. 5: Bei der unentgeltlichen Übertragung von WG aus dem BV bzw. SonderBV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der betreffenden Mitunternehmerschaft und umgekehrt bzw. zwischen den SonderBV zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ist es fraglich, ob Abs. 4 oder Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 anzuwenden ist; s. Anm. 1431.

Verhältnis zu Abs. 6: Abs. 6 Satz 1 betrifft den Tausch und damit einen grds. entgeltlichen Vorgang. Da Anwendungsvoraussetzung für Abs. 4 die Unentgeltlichkeit der Übertragung ist, besteht zu Abs. 6 Satz 1 folglich keine Anwendungskonkurrenz. Ebenso kommt die Anwendung des Abs. 4 im Fall der offenen oder verdeckten Einlage in eine KapGes. nicht in Betracht, da diese Sachverhalte unmittelbarer Regelungsgehalt des Abs. 6 Satz 1 (offene Sacheinlage) bzw. Abs. 6 Satz 2 (verdeckte Einlage) sind und es sich in den Fällen des Abs. 4 gerade nicht um eine Einlage handeln darf (s. Anm. 1434).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Die Regelungen des § 4 Abs. 5 (Nichtabziehbarkeit bestimmter BA) und des Abs. 4 schließen sich gegenseitig nicht aus, da § 4 Abs. 5 die Seite des Übertragenden betrifft, während Abs. 4 die Rechtsfolgen für den Erwerber festschreibt; s. Anm. 1436 f.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1, 6: Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1), haben die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB zu beachten, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (ausführlich s. § 5 Anm. 200). Darüber hinaus sind nach § 5 Abs. 6 im Sinne einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit zwingend die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) in der StBil. zu befolgen (sog. stl. Bewertungsvorbehalt, s. Anm. 48). Bezüglich der handelsrechtl. Bewertung bestehen bei gegebener Aktivierungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstands unterschiedliche Auffassungen: Einerseits wird vertreten, dass grds. ein Ansatz von 0 € geboten sei, jedoch könne ein dem Anschaffenden bekannter Zweck der Zuwendung es rechtfertigen, den Vermögensgegenstand gewinnrealisierend mit dem Wert anzusetzen, den der Kaufmann bei entgeltlichem Erwerb ohnehin aufgewandt hätte (SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm. IX. § 255 HGB Rn. 100 f.; ADS VI. § 255 HGB Rn. 83 mwN). Nach aA folge indes aus dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB, dass auch alle unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände, unabhängig vom Zweck der Zuwendung, aktivierungspflichtig seien, wobei die Bewertung mit dem Marktpreis im Erwerbszeitpunkt vorzunehmen sei (BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 255 HGB Rn. 45; KAHLE in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 255 HGB Rn. 75). Während sich bei letzterer Auffassung handelsrechtl. und strechtl. Bewertung entsprechen, kann es bei ersterer Auffassung, je nach Ausübung des handelsrechtl. Wahlrechts, zu einer weiteren Abkopplung der StBil. von der HBil. kommen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: Siehe Anm. 1436.

Verhältnis zu § 16 Abs. 3: Bei einer Realteilung sind vorrangig die Vorschriften des § 16 Abs. 3 anzuwenden. Dies gilt auch, wenn die Realteilung auf die Zuweisung einzelner WG gerichtet ist, denn Abs. 4 regelt nur diejenigen Fälle, in denen der Erwerb des WG im aufnehmenden BV betrieblich veranlasst ist. Demgegenüber beruht die Realteilung auf gesellschaftsrechtl. Veranlassung.

Verhältnis zu § 37b: Gemäß § 37b kann bei betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenken iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 die ESt des Zuwendungsempfängers durch den Zuwendenden unter Anwendung eines Pauschsteuersatzes von 30 % übernommen werden; Bemessungsgrundlage sind dabei die AHK zzgl. USt. Die Regelung erfasst dabei auch unentgeltlich übertragene WG iSv. Abs. 4, ändert aber an deren steuerbilanzieller Bewertung gem. Abs. 4 nichts (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 19.13, 484.6; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 – Rz. 27 f.). Zu den Rechtsfolgen im Einzelnen s. Anm. 1436.

Verhältnis zu §§ 20 ff. UmwStG: Die Einbringungstatbestände der §§ 20 ff. UmwStG betreffen lediglich die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile). Zudem erfolgen derartige Einbringungen grds. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, also nicht unentgeltlich, so dass eine Anwendungskonkurrenz zu Abs. 4 nicht besteht.

Verhältnis zum GewStG: Gewerbeertrag ist gem. § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt um die sich nach § 8 GewStG ergebenden Hinzurechnungen und vermindert um die sich nach § 9 GewStG ergebenden Kürzungen. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften der §§ 4–7k zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 259; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 4 für den Erwerber bzw. die Auswirkungen für den Übertragenden gelten mithin auch für die GewSt.

VI. Verfahrensfragen

1427

Zuständig für die Beurteilung der Frage, ob Abs. 4 anwendbar ist, sind unabhängig voneinander die BetriebsFÄ des Übertragenden und des Erwerbers. Widersprechende Beurteilungen sind demzufolge möglich und nur durch Verständigung der betroffenen FÄ untereinander zu vermeiden. Ein Rechtsanspruch des Übertragenden bzw. des Erwerbers auf eine korrespondierende strechtl. Behandlung besteht indes nicht. § 174 Abs. 1 AO ist nicht anwendbar, da hier nicht ein Sachverhalt in uU unzulässiger Weise mehrfach bei einem oder mehreren Stpfl., sondern nach dem Gesetz sowohl beim Erwerber als auch beim Übertragenden richtiger Weise erfasst, uU jedoch unterschiedlich qualifiziert worden ist (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 174 AO Rn. 12).

Einstweilen frei.

1428–1429

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

I. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung

1430

Gegenstand der Bewertung nach Abs. 4 sind einzelne WG, die unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen werden, soweit keine Einlage vorliegt.

Grundsätzlich kommen alle Arten einzelner WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind.

Begriff des Wirtschaftsguts: Wirtschaftsgüter sind Sachen und Rechte iSd. BGB sowie Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, die einen wirtschaftlichen Wert besitzen und selbständig bewertbar sind (BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893, unter II.2.a mwN; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, mwN; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 116 sowie § 5 Anm. 560 ff.). Nicht umfasst vom WG-Begriff des Abs. 4 sind negative WG (Verbindlichkeiten oder Rückstellungen). Zwar verwendet das EStG den Begriff des WG im Grundsatz sowohl für positive als auch für negative WG (s. § 5 Anm. 500); eine Einbeziehung der negativen WG erscheint aber nicht sachgerecht, da die unentgeltliche Übertragung von Schulden kaum denkbar ist. Der Anwendungsbereich des Abs. 4 ist daher teleologisch auf den Bereich der positiven WG zu reduzieren.

Nicht aktivierungsfähige Vorteile: Abs. 4 ist nicht anzuwenden auf unentgeltliche Zuwendungen, die nicht in der Übertragung eines aktivierungsfähigen Vorteils bestehen. Gleichwohl können auch unentgeltlich erhaltene Sachleistungen und Nutzungsvorteile zu BE führen. Dies setzt aber voraus, dass sich nicht unmittelbar korrespondierende BA ergeben, weil der erhaltene Vorteil betrieblich veranlasst ist. Folglich ist, weil der betrieblich veranlasste Zugang eben nicht unmittelbar dessen Nutzung zu betrieblichen Zwecken indiziert, die Trennung zwischen Vorteilerzielung und -verwendung geboten. Eine gewinnerhöhende Auswirkung des betrieblich erhaltenen Vorteils ergibt sich daher nur, wenn die hierdurch ersparten Aufwendungen ihrerseits nicht durch den Betrieb veranlasst sind, zB bei einer kostenlos gewährten Reise, die in nicht unerheblichem Umfang auch der Befriedigung allgemein-touristischer Interessen dient (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

Existenz des Wirtschaftsguts vor der Übertragung: Die Übertragung eines WG setzt seine Existenz bereits vor dem Übertragungsvorgang voraus. Nicht von Abs. 4 erfasst werden daher Vorgänge, die erst im Betrieb des Erwerbers zur Entstehung eines materiellen oder immateriellen WG führen (WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 10).

Beispiel 1: Das bei der Entwicklung von Kundenfilmen durch das Entwicklungsunternehmen im Elektrolyseverfahren zurückgewonnene Silber stellt keinen Anwendungsfall von Abs. 4 dar, da es zunächst im Filmmaterial enthalten ist und es sich somit (noch) nicht um ein selbständiges WG handelt. Das zurückgewonnene Silber ist daher nicht mit fiktiven AK nach Abs. 4 in Höhe des gemeinen Werts, sondern vielmehr lediglich mit den bei der Rückgewinnung entstehenden HK zu bewerten. Eine Gewinnrealisierung ergibt sich infolge dessen erst bei Veräußerung des gewonnenen Silbers (BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893, bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV aF).

Abgrenzung zur Übertragung von Sachgesamtheiten: Abs. 4 betrifft nur die unentgeltliche Übertragung einzelner WG, nicht aber von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Ein einzelnes WG ist idR kein Teilbetrieb (§ 16 Anm. 142). Die Verwendung des Begriffs „einzelnes“ WG bedeutet nicht, dass die Übertragung mehrerer WG grds. keinen Anwendungsfall von Abs. 4 darstellt, sondern dient vielmehr der Abgrenzung zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (HOFFMANN, GmbHR 1999, 452 [454]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 19.2), denn wird ein (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, so ist Abs. 3 einschlägig (zum Begriff der Sachgesamtheit iSd Abs. 3 s. Anm. 1340).

Für die Qualifizierung als Sachgesamtheit ist dabei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung beim Zuwendenden abzustellen, so dass Abs. 4 zB auch dann anwendbar ist, wenn der Gesamtheit der übertragenden WG zwar beim Erwerber, nicht aber beim Übertragenden die Betriebs- bzw. Teilbetriebs-eigenschaft beizumessen und die Übertragung auf Seiten des Erwerbers betrieblich veranlasst ist (BFH v. 19.2.1976 – IV R 179/72, BStBl. II 1976, 415, bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV aF; s. Anm. 1385).

Beispiel 2: X überträgt mehrere WG seines Betriebs unentgeltlich auf Y, um diesen zur Aufnahme einer langjährigen Geschäftsbeziehung zu veranlassen. Auch wenn für Y die übertragenen WG eine ausreichende Grundlage für einen Geschäftsbetrieb bilden, ist Abs. 4 anwendbar, da nach Maßgabe der Verhältnisse bei X keine der Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 übertragen wurde und der Erwerb auf Seiten des Y betrieblich veranlasst war.

II. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen

1431

Übertragung bedeutet, einem anderen Rechtsträger die wirtschaftliche Verfügungsmacht, dh. wenigstens das wirtschaftliche Eigentum bezüglich des Übertragungsgegenstands zu verschaffen.

Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums bei der Zurechnung von WG: Siehe § 5 Anm. 515.

Keine Übertragung wirtschaftlichen Eigentums ist gegeben, wenn der Übertragende die Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877). Konkretisierte Rückfallklauseln verhindern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums indes nicht (BFH v. 17.6.1998 – IX R 55/97, BFH/NV 1999, 9), so zB die Übertragung eines Warenmusters bei vereinbarter Rückübertragungspflicht des Erwerbers im Fall der Betriebsaufgabe; s. auch Anm. 1341.

Auf einen anderen „Steuerpflichtigen“: Die Übertragung muss in das BV eines anderen Stpfl. erfolgen. Als andere Stpfl. kommen grundsätzlich in Betracht:

► *Natürliche Person und Körperschaft:* Empfänger iSd. Abs. 4 kann eine natürliche Person (StSubjekt gem. § 1) bzw. eine Körperschaft (StSubjekt gem. § 1 Abs. 1 KStG) sein. Da sich das kstl. Einkommen gem. § 8 Abs. 1 KStG auch nach den Vorschriften des EStG ermittelt, kommt Abs. 4 unmittelbar zur Anwendung. Die Übertragung darf allerdings nicht als Einlage zu qualifizieren sein (s. Anm. 1434).

► *Mitunternehmerschaft:* Erfolgt die Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, so ist fraglich, ob die Mitunternehmerschaft insoweit als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist. Die Mitunternehmerschaft ist weder estpfl., da StSubjekt für die ESt ausschließlich natürliche Personen sind (§ 1), noch kstpfl. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit werden den Mitunternehmern als natürliche Personen oder Körperschaften anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter C.III.6.a aa). Nach stRspr. (zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.2; v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, unter C.IV.2.b; v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325) ist die PersGes. zwar als partielles StSubjekt bezüglich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung anzusehen, gleichwohl ist die Gesellschaft kein „Steuerpflichtiger“ iSd. EStG (s. ausführl. § 15 Anm. 90).

Etwas anderes gilt nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Fiktion, zB gem. § 7g Abs. 7. Dies kann jedoch der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Abs. 4 bei Übertragungen auf eine Mitunternehmerschaft nicht entgegenstehen (ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 11), da anderenfalls die Bewertung eines unentgeltlich erworbenen WG von der Rechtsform des Erwerbers abhängen würde. Für diese Auffassung spricht zudem, dass die Anwendbarkeit des § 6b bei Mitunternehmerschaften außer Frage steht, soweit die Anspruchsvoraussetzungen bezüglich der einzelnen Mitunternehmer erfüllt sind (vgl. § 6b Anm. 25); einer Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Vorschrift, bedarf es hierfür nicht. Zudem sind im Unterschied zu § 6b bei Abs. 4 personell differierende Anspruchsberechtigungen nicht vorstellbar, so dass diese Regelung stets für die Gesamtheit der Mitunternehmer unmittelbar anwendbar ist. Mithin ist eine gesetzliche Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Abs. 4, nicht erforderlich.

Auf einen „anderen“ Steuerpflichtigen: Fraglich ist allerdings, ob Abs. 4 bei Übertragungen auf Mitunternehmerschaften auch dann anwendbar ist, wenn die Übertragung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen zwei Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft erfolgt und das betreffende WG dem BV bzw. Sonder-BV entstammt, oder ob die Bewertung der übertragenden WG in diesen Fällen vielmehr nach Abs. 5 Satz 3 vorzunehmen ist. Während es in der erstgenannten Fallkonstellation an der Übertragung auf einen „anderen“ Stpfl. mangeln könnte, da der Übertragende bzw. Erwerber selbst Mitunternehmer der erwerbenden bzw. übertragenden Mitunternehmerschaft ist, könnte in der zweiten Übertragungsvariante die fortbestehende Zugehörigkeit zum BV der PersGes. gegen eine mit der Anwendung des Abs. 4 verbundene Aufdeckung der stillen Reserven sprechen.

► *Unentgeltliche Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft und umgekehrt* scheinen dem Wortlaut des Gesetzes zufolge allein in den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu fallen, da die unentgeltliche Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft dort explizit genannt wird. Die wohl hM vertritt daher die Auffassung, Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 sei gegenüber Abs. 4 vorrangig:

Vgl. zB KULOSA in SCHMIDT XXXIII, § 6 Rn. 671, 710; FISCHER in KIRCHHOF XIII, § 6 Rn. 204; WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 6, L 13; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 19.5; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1129 (1131); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2001, 420 (421 f.); NEUMANN, EStB 2001, 60 (63); WENDT, FR 2002, 53 (64); aA EHMKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1261; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1785).

In steuersystematischer Hinsicht vermag eine vorrangige Anwendung von Abs. 5 allerdings nicht zu überzeugen; uE muss sich die Anwendung von Abs. 4 oder Abs. 5 letztlich aus der Zuordnung des jeweiligen Sachverhalts zum Rechtsgrund der Übertragung ergeben. Es ist folglich zu unterscheiden, ob die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis (*causa societatis*) – in diesem Fall ist Abs. 5 anzuwenden – oder vielmehr betrieblich veranlasst ist, was die Anwendung des Abs. 4 zur Folge hat. Auch bei entgeltlichen Übertragungsgeschäften zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zu fremdüblichen Bedingungen ist aufgrund der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der PersGes. Abs. 5 Satz 3 grds. nicht anzuwenden. Wenn aber die PersGes. bzgl. der entgeltlichen Übertragung zu fremdüblichen Konditionen strechtl. gegenüber ihren Gesellschaftern als verselbständigt gilt, so kann für den Fall der unentgeltlichen Übertragung nichts anderes gelten, soweit diese betrieblich veranlasst ist und daher zwischen fremden Dritten ebenfalls unentgeltlich erfolgt wäre. Für eine differenzierte stl. Behandlung von entgeltlicher und unentgeltli-

cher Übertragung ist keinerlei Rechtfertigung ersichtlich. Steuersystematisch zutreffend ist es daher, Abs. 4 nur dann anzuwenden, wenn die Mitunternehmer-schaft dem Mitunternehmer vorrangig wie ein „anderer“ Stpfl. gegenübersteht und es an einer für die Anwendung des Abs. 5 erforderlichen gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Übertragung fehlt.

Beispiel 1: Die XY-OHG möchte anhand eines Warenmusters die Aufnahme des betreffenden Produkts in ihr Sortiment prüfen. X, zugleich Mitunternehmer der XY-OHG, überträgt daraufhin ein Warenmuster aus seinem Einzel-BV unentgeltlich auf die XY-OHG. Da sich X und die OHG in dieser Sache wie fremde Dritte gegenüberstehen, ist es steuersystematisch zutreffend, Abs. 4 anzuwenden.

Beispiel 2: X überträgt aus seinem Einzel-BV eine Maschine auf die XY-OHG, deren Mitunternehmer er ist. In Anbetracht der Liquiditätsprobleme der OHG erfolgt die Übertragung unentgeltlich. Die Unentgeltlichkeit ist ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so dass Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 die einschlägige Rechtsnorm darstellt.

Im seltenen Fall einer unentgeltlichen Übertragung, die teils aus betrieblichen, teils aus gesellschaftsrechtl. Gründen erfolgt, ist uE eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen: Bezüglich des betrieblichen veranlassten Teils der Übertragung wäre Abs. 4, bezüglich des *causa societatis* erfolgenden Teils der Übertragung Abs. 5 anwendbar.

► *Unentgeltliche Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft* werden nach dem Wortlaut des Gesetzes von der Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfasst, stellen jedoch zugleich eine Teilmenge der von Abs. 4 betroffenen Sachverhalte dar. Bei derartigen Übertragungen ist uE bei Vorliegen einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anzuwenden, während im (seltenen) Fall einer betrieblichen Veranlassung ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben ist.

GLA REISS in KIRCHHOF XIII. § 6 Rn. 378, VAN LISHAUT, DB 2000, 1784; aA KULOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 Rn. 671; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1187); DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713, Fn. 4; WENDT, FR 2002, 53 (63 f.).

III. Unentgeltlichkeit der Übertragung

1432

Begriff der Unentgeltlichkeit: Siehe Anm. 1370–1379.

Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Abs. 4 erfasst nur den Fall des unentgeltlichen Erwerbs einzelner WG. Der Übertragung des WG darf daher keine konkrete, vom Erwerber erbrachte oder noch zu erbringende Entschädigung oder Gegenleistung gegenüberstehen. Verspricht sich der Übertragende zB lediglich Vorteile, die sich in günstigeren Geschäftsbeziehungen erschöpfen, liegt keine konkrete Gegenleistung des Erwerbers vor. Dies ist regelmäßig der Fall bei Werbe- oder Gefälligkeitsgeschenken, Warenmustern uÄ. Ein entgeltlicher Erwerb ist dagegen zB anzunehmen, wenn dem Übertragenden im Gegenzug ein Vorteil in Form einer bestimmten Rechtsposition gewährt wird, etwa bei Einräumung eines Belieferungsrechts, oder wenn im Gegenzug ein bereits zuvor bestehendes immaterielles WG übertragen wird. In diesen Fällen liegen (entgeltliche) Tauschgeschäfte vor, bei denen sich die Bewertung nach Abs. 6 richtet. Ein entgeltlicher Erwerb liegt auch vor, wenn im Rahmen von Lieferbeziehungen Waren teilweise ohne Berechnung geliefert werden. Derartige Preisnachlässe in Form von Zugaben, Naturalrabatten oder -boni mindern die AK aller bezogener Waren und führen infolgedessen nicht zu einer BV-Mehrung.

Teilentgeltlichkeit liegt vor, wenn der Veräußerer dem Erwerber durch die Vereinbarung des unter dem wirklichen Wert liegenden Preises etwas hat unentgeltlich zuzuwenden wollen. Nicht ausreichend ist indes das bloße Vorliegen eines objektiven Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und wirklichem Wert des übertragenen WG; in diesem Fall ist zumindest dann von einem voll entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn die Vertragsparteien subjektiv von einer Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung ausgehen (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180 f.; zum Begriff der gemischten Schenkung s. auch Anm. 1374). Liegt danach ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor, so ist bezüglich der strechtl. Beurteilung sodann fraglich, ob der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen (Trennungstheorie) oder von einem einheitlichen Vorgang auszugehen ist (Einheitstheorie). Bei Geltung der Einheitstheorie ist von einer vollständig entgeltlichen Übertragung auszugehen, wenn das Entgelt den Buchwert des WG übersteigt, während eine vollständig unentgeltliche Übertragung anzunehmen ist, wenn das Entgelt den Buchwert des WG unterschreitet (s. Anm. 1382). Bezüglich der Übertragung einzelner WG ist uE jedoch auch im Kontext des Abs. 4 nach der Trennungstheorie zu verfahren (so auch EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1265; KULOSA in SCHMIDT XXXIII, § 6 Rn. 673; aA WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 8), da die Einheitstheorie bei einem Entgelt oberhalb des Buchwerts zu einer Bewertung des erlangten WG lediglich mit den tatsächlich geleisteten AK, nicht aber mit dem vollen gemeinen Wert führt. In diesem Fall bestünde für die Anwendung des Abs. 4 mangels Unentgeltlichkeit kein Raum. Bei Annahme einer iSd. Einheitstheorie vollständig unentgeltlichen Übertragung (dh., das Entgelt ist niedriger als der Buchwert) würde sich die Bewertung hingegen allein nach Abs. 4 richten. Zwar unterscheidet sich für den Veräußerer das materielle Ergebnis bei Einheits- und Trennungstheorie nicht, für den Erwerber jedoch bewirkt lediglich die Trennungstheorie unabhängig von der Höhe des Entgelts eine zutreffende Bewertung des WG (aA MÄRKLE, Stb]b. 1987/1988, 309 [330]). Dabei führen die reine Trennungstheorie und die vom IV. Senat des BFH (v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, jeweils zu Abs. 5) vertretene Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts (zur begrifflichen Abgrenzung s. Anm. 1453) im Kontext des Abs. 4 uE zu identischen Ergebnissen. Dies gilt auf Seiten des Veräußerers jedenfalls, wenn man bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts den Buchwert nur bis zur Höhe des jeweiligen Teilentgelts dem entgeltlichen Teil der Übertragung zuordnet (in diesem Sinne DORNHEIM, DStZ 2013, 397 [403]; U. FÖRSTER, DB 2013, 2047 [2051]). Für den Erwerber führt Abs. 4 bei Anwendung jedweder Form der Trennungstheorie stets auch zum Ansatz der Differenz zwischen Entgelt und gemeinem Wert, und damit im Ergebnis zu Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts.

Beispiel 1: Veräußerung eines WG zu einem Preis (120 €) zwischen Buchwert (100 €) und gemeinem Wert (200 €). Der Veräußerer erhofft sich aufgrund des gegenüber dem gemeinen Wert geringen Kaufpreises eine Verbesserung der Geschäftsbeziehungen zum Erwerber.

Nach der Einheitstheorie ist ein vollentgeltlicher Vorgang gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert übersteigt. Der Erwerber aktiviert das WG zu 120 €. Der Übertragende realisiert einen Veräußerungsgewinn iHv. 20 €. Nach der reinen Trennungstheorie werden dagegen lediglich $\frac{1}{10}$ des WG entgeltlich und die restlichen $\frac{9}{10}$ unentgeltlich übertragen. Der Erwerber aktiviert das WG zu den tatsächlichen AK (120 €) zzgl. der fiktiven AK gem. Abs. 4 (80 €) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bzgl. des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 60 € (= 120 € abzgl. $\frac{9}{10}$ des

Buchwerts) sowie bzgl. des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 40 € (= $\frac{1}{10}$ des Buchwerts, BA nach § 4 Abs. 4 wegen der betrieblichen Veranlassung des geringen Preises), per Saldo also einen Gewinn von 20 €. Bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts ergeben sich für den Erwerber wie zuvor AK von 200 €. Auf Seiten des Veräußerers ergibt sich ebenso ein Veräußerungsgewinn von 20 €, nun als Differenz aus dem Veräußerungspreis (120 €) und dem gesamten Buchwert (100 €). Einheits- und Trennungstheorie führen für den Erwerber mithin zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Beispiel 2: Veräußerung eines WG zu einem Preis (80 €) unter gemeinem Wert (200 €) und unter Buchwert (100 €). Nach der Einheitstheorie ist ein vollständig unentgeltlicher Erwerb gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert unterschreitet. Der Erwerber aktiviert gem. Abs. 4 mit den fiktiven AK (= gemeiner Wert) iHv. 200 €. Der Veräußerer erleidet einen Verlust von 20 €.

Der reinen Trennungstheorie zufolge bewertet der Erwerber das erhaltene WG mit den tatsächlichen AK von 80 € zzgl. der fiktiven AK von 120 € ($\frac{6}{10}$ des gemeinen Werts) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bzgl. des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 40 € (= 80 € abzgl. $\frac{1}{10}$ des Buchwerts) sowie bzgl. des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 60 € (= $\frac{6}{10}$ des Buchwerts), per Saldo also einen Verlust von 20 €. Ebenso ergeben sich bei Anwendung der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts für den Erwerber AK von 200 €. Für den Veräußerer ergibt sich, wie zuvor, ein Verlust von 20 €: Das Ergebnis des entgeltlichen Teils beträgt 0 € (Veräußerungspreis 80 € abzgl. Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts 80 €), während für den unentgeltlichen Teil ein Verlust von 20 € die Folge ist, da in Höhe des noch nicht verbrauchten Buchwerts wegen der betrieblichen Veranlassung des geringen Preises eine BA gegeben ist.

Einheits- und Trennungstheorie, egal welcher Ausprägung, gelangen zu demselben Ergebnis.

Übernahme von Verbindlichkeiten des Übertragenden durch den Erwerber stellt beim Erwerb einzelner WG grds. eine Gegenleistung dar. Die übernommenen Verbindlichkeiten sind daher Teil der AK (s. auch Anm. 287 „Schuldübernahme“ mwN). Folglich handelt es sich (ggf. teilweise) um einen entgeltlichen Vorgang; insoweit ist Abs. 4 nicht anwendbar.

Gewährung von Gesellschaftsrechten führt nach hM zum Vorliegen eines tauschähnlichen Rechtsgeschäfts und damit (ggf. anteilig) zur Entgeltlichkeit (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Abs. 4 ist insoweit nicht anwendbar.

IV. Übertragung in ein Betriebsvermögen

1433

Abs. 4 setzt eine Übertragung in ein BV und damit die Existenz eines BV auf der Seite des Erwerbers bereits im Zeitpunkt der Übertragung voraus. Der Anwendung der Vorschrift steht es aber uE nicht entgegen, wenn die Übertragung des WG mit der Betriebseröffnung zeitlich zusammenfällt. Gleichgültig ist, ob es sich bei dem Betrieb, in dessen BV das WG gelangt, um einen land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb handelt.

Für die Anwendung des Abs. 4 spielt es keine Rolle, ob das übertragene WG beim Erwerber dem AV oder dem UV angehört. Die fortgesetzte Zugehörigkeit zum BV des Erwerbers wird nicht vorausgesetzt (MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109), gleichwohl führt eine private Verwendung durch den Erwerber zur Entnahme aus dessen BV.

V. Kein Fall der Einlage

Änderung gegenüber Vorgängerregelung: Anders als § 7 Abs. 2 EStDV aF, wonach sowohl auf Seiten des Übertragenden als auch auf Seiten des Übertragungsempfängers eine betriebliche Veranlassung bestehen musste, stellt Abs. 4 nicht mehr auf die betriebliche Veranlassung beim Übertragenden ab, sondern fordert stattdessen, dass der Vorgang nicht als Einlage in das BV des Erwerbers zu qualifizieren ist. Die Übertragung in das BV muss also direkt und nicht erst durch einen Einlageakt des Stpfl. erfolgen, dem das aufnehmende BV zuzurechnen ist; sie darf demnach nicht den „(Um-)Weg“ über das PV des Erwerbers nehmen. Zumindest auf der Seite des Erwerbers entspricht das zuvor in § 7 Abs. 2 EStDV aF enthaltene Erfordernis des Vorliegens betrieblicher Gründe der in Abs. 4 geforderten Voraussetzung, dass keine Einlage vorliegt, denn ein unentgeltlich zugewendetes WG wird nur dann unmittelbar in das BV übertragen, wenn der Erwerb aus Sicht des Empfängers betrieblich veranlasst ist (MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 1018).

Betriebliche Veranlassung der Übertragung setzt einen sachlichen, wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb voraus (zB BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210; v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650). Es genügt auch ein mittelbarer Zusammenhang. Auch eine Schenkung kann in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und estl. eine BE zur Folge haben (so bereits RFH v. 9.10.1935, RStBl. 1936, 139). Maßgebend ist nicht, ob bürgerlich-rechtl. eine Schenkung vorliegt oder ob mit der Zuwendung ein bestimmtes Tun oder Unterlassen des Begünstigten in Zusammenhang gebracht werden kann; entscheidend ist lediglich die betriebliche Veranlassung (BFH v. 21.11.1963 – IV 345/61 S, BStBl. III 1964, 183).

Einlage in das Betriebsvermögen des Übertragenden unschädlich: Ist die Übertragung als Einlage zu qualifizieren, so ist dies für die Anwendung des Abs. 4 nur schädlich, wenn es sich um eine Einlage in das BV des Erwerbers handelt. Dagegen steht eine der eigentlichen Übertragung vorangehende oder mit ihr zeitlich zusammenfallende Einlage des WG in das BV des Übertragenden der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, etwa, wenn ein bis zum Zeitpunkt der Übertragung zum PV gehörendes WG vom Geber aus betrieblichen Gründen unentgeltlich in das BV eines Geschäftspartners übertragen wird.

Beispiel 1: Ein Unternehmer überträgt einem Geschäftspartner aus betrieblichem Anlass unentgeltlich ein zu seinem PV gehörendes Gemälde.

Das WG wird in diesem Fall zunächst vom Geber in sein BV eingelegt und gelangt aus diesem anschließend direkt in das BV des Erwerbers. Da keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt, ist Abs. 4 anzuwenden.

Übertragung in das Betriebsvermögen einer anderen natürlichen Person: Eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage in das BV des Erwerbers kann nur durch diesen selbst erfolgen, da eine Einlage durch den Übertragenden selbst direkt in das BV einer anderen natürlichen Person nicht möglich ist. Eine schädliche Einlage durch den Erwerber liegt vor, wenn das WG infolge der unentgeltlichen Übertragung zunächst in dessen PV gelangt. Dies ist der Fall, wenn der Erwerb des WG nicht durch den Betrieb des Erwerbers, sondern, wie bei Schenkungen regelmäßig gegeben, privat veranlasst ist. Das übertragene WG zählt dann zunächst zum PV des Erwerbers und wird anschließend von ihm selbst in sein BV eingelegt. Die Bewertung des eingelegten WG richtet sich in diesem Fall nicht nach Abs. 4, sondern nach Abs. 1 Nr. 5 (ebenso HERRMANN in FROTSCHER, § 6 Rn. 498).

Beispiel 2: Ein Installateur bekommt von seinem Vater zum Geburtstag einen Pkw. für seinen Betrieb geschenkt. Die Übertragung ist aus Sicht des Erwerbers nicht betrieblich, sondern privat veranlasst. Der Pkw. gelangt zunächst in das PV des Installateurs und wird anschließend in sein BV eingelegt. Abs. 4 kommt wegen des Vorliegens einer (schädlichen) Einlage nicht zur Anwendung.

Übertragung in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft: Für die Frage, ob in diesen Fällen eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage vorliegt, ist danach zu unterscheiden, ob der Übertragende selbst Mitunternehmer der PersGes. ist, in deren BV das WG gelangt.

▶ *Übertragender ist kein Mitunternehmer:* Eine Einlage in das BV der Mitunternehmerschaft ist nur durch die Mitunternehmer selbst, nicht aber durch einen fremden Dritten möglich. Ist der unentgeltliche Erwerb zunächst auf der Ebene der Mitunternehmer privat veranlasst und gelangt das WG dennoch in das BV der Mitunternehmerschaft, so ist eine Einlage durch die Mitunternehmer gegeben.

▶ *Übertragender ist selbst Mitunternehmer:* Die Frage, ob in diesem Fall eine Einlage vorliegt, ist, je nach Herkunft des WG, unterschiedlich zu beantworten.

▷ *Wirtschaftsgut des Privatvermögens:* Im Regelfall dürfte die unentgeltliche Übertragung (uE nach wie vor möglich; angesichts der Urteile des BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, allerdings fraglich; s. insbes. WENDT, FR 2008, 915 [916]; WACKER, HFR 2008, 692) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, so dass eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage gegeben ist, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 5 richtet. Sollte hingegen der Ausnahmefall einer betrieblichen Veranlassung auf Seiten der erwerbenden Mitunternehmerschaft gegeben sein, so müsste uE Abs. 4 zur Anwendung kommen. Die FinVerw. differenziert indes unzutreffenderweise nicht nach dem jeweiligen Rechtsgrund der Übertragung, sondern orientiert sich primär an der buchhalterischen Behandlung (BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462, II.1.b; v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 – Tz. 2b).

Beispiel 3: Der Mitunternehmer einer Schrotterwerbs-OHG überträgt unentgeltlich Altmetall aus seinem PV auf die OHG. Die OHG verwertet die WG im Rahmen ihres normalen Geschäftsbetriebs. In diesem Fall ist Abs. 4 uE anzuwenden.

▷ *Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens:* In diesen Fällen liegt keine Einlage iSd. Gesetzes vor, da eine solche die vorherige Zugehörigkeit zum PV voraussetzt. Zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1431.

Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft: Die Anwendbarkeit des Abs. 4 ergibt sich bei Übertragungen vom Gesellschafter auf die Gesellschaft aus der Zuordnung zum wahren Rechtsgrund des Vorgangs. Erhält die KapGes. durch ihren Gesellschafter unentgeltlich ein WG zugewendet, und sind hierfür auf Seiten der Gesellschaft betriebliche Gründe ausschlaggebend, so ist Abs. 4 einschlägig, da die KapGes. aufgrund eigener Steuerrechtssubjektivität als anderer Stpfl. iSd. Abs. 4 anzusehen ist. Abs. 4 kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn die Übertragung *causa societatis* erfolgt, mithin als offene oder verdeckte Einlage zu qualifizieren ist (glA MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 1019 f.). So handelt es sich im Fall der offenen, dh. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Sacheinlage um einen entgeltlichen, weil tauschähnlichen Vorgang und folglich um einen Anwendungsfall von Abs. 6 Satz 1. Eine Anwendung von Abs. 4 scheidet aufgrund der Entgeltlichkeit des Vorgangs aus. Im Fall der verdeckten Sacheinlage ist zwar aufgrund der fehlenden Gegenleistung der KapGes. die für die Anwendung des Abs. 4 erforderliche Unentgeltlichkeit gegeben,

der Tatbestand der Einlage steht jedoch einer Anwendung des Abs. 4 entgegen. Einschlägige Vorschrift ist Abs. 1 Nr. 5.

1434a **VI. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden**

Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden ist für die Anwendung des Abs. 4 nicht notwendig. Im Schrifttum wird dagegen die Auffassung vertreten, der Anwendungsbereich von Abs. 4 beschränke sich auf solche Fälle, in denen das WG bereits zuvor zum BV des übertragenden Stpfl. gehörte (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 484.1; wohl auch FISCHER in KIRCHHOF XIII. § 6 Rn. 204). Mit gleicher Argumentation wollen die FinVerw. und Teile des Schrifttums Abs. 4 nicht auf die unentgeltliche Ausgabe von Emissionsrechten nach dem TEHG v. 8.7.2004 (BGBl. I 2004, 1578) anwenden, da es an einer Übertragung aus einem anderen BV fehle (BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047, Tz. 11; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 [117]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 485). Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen (glA WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 12; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1264; KULOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 Rn. 671). Anders als § 7 Abs. 2 EStDV aF, der die Qualifikation als BV des Übertragenden ausdrücklich als Tatbestandsvoraussetzung enthielt, stellt Abs. 4 lediglich darauf ab, dass keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt. Dies setzt nun aber eine Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden voraus, denn die Zugehörigkeit zum PV des Übertragenden führt nicht zwingend dazu, dass das WG auch beim Erwerber zunächst PV darstellt und erst in einem zweiten Schritt eingelegt wird (KÜMPEL, FR 1999, 888). Etwas anderes lässt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung ableiten. Zwar wird hier ausgeführt, dass die Einführung des Abs. 4 keine materiell-rechtl. Änderung bewirken sollte (BTDrucks. 14/443, 24). Hieraus könnte man schließen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 4 denen des § 7 Abs. 2 EStDV aF entsprechen sollten. Dieser vermutlichen Intention des Gesetzgebers entspricht der Gesetzestext jedoch erkennbar nicht, da Abs. 4 weder zur Zugehörigkeit des WG zum BV des Übertragenden noch zur Veranlassung des Zuwendenden etwas aussagt. Die Änderung in der Formulierung kann auch nicht als lediglich redaktionelle Klarstellung oder Bereinigung verstanden werden, da die bisher geforderte Qualifikation als BV beim Zuwendenden eine die direkte Anwendung des § 7 Abs. 2 EStDV aF zweifellos stark einschränkende Tatbestandsvoraussetzung darstellte, deren Wegfall nicht ohne Weiteres ignoriert werden kann. Diese Auffassung wird auch dadurch gestützt, dass das Gesetz an anderer Stelle, wenn es den Anwendungsbereich einer Vorschrift auf WG des BV zu beschränken beabsichtigt, dieses klar zum Ausdruck bringt (in diesem Sinne auch MÄRKLE, DStR 2000, 797 [805]).

Betriebliche Veranlassung beim Übertragenden nicht erforderlich: Abs. 4 umfasst auch solche Fälle, in denen die Übertragung beim Zuwendenden nicht betrieblich, sondern privat veranlasst ist (glA KULOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 Rn. 6712).

► *Privat veranlasste Übertragungen*, die unter Abs. 4 fallen, liegen vor, wenn der Bezug des WG in den BV-Bereich des erwerbenden Stpfl. dort aus unmittelbarer betrieblicher Veranlassung heraus erfolgt. Dabei steht es der Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht entgegen, wenn der Erwerber das betrieblich erlangte WG anschließend möglicherweise privat nutzt.

Beispiel 1: Privatmann A schenkt dem von ihm beauftragten Handwerker X, den er als Briefmarkensammler kennt, zur schnelleren Erledigung eines Auftrags eine wertvolle Marke (WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 12. Aufl. 2014, 255). Für X ist ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben. Nutzt er die Marke nachfolgend für seine private Sammlung, so stellt dies eine Entnahme aus seinem BV dar.

Denkbar sind auch Fälle privater Veranlassung, bei denen der Zuwendungswille einzig darauf gerichtet ist, den betrieblichen Zwecken des anderen Stpfl. zu dienen, oder die zugewendeten WG so beschaffen sind, dass eine private Verwendung beim Betriebsinhaber ausgeschlossen ist. Dies ist etwa der Fall bei unentgeltlichen Zuwendungen an stbegünstigte Körperschaften und bei sonstigen Altmaterialsammlungen (KÜMPEL, FR 1999, 888).

Beispiel 2: Einer stbegünstigten Körperschaft werden von Privatpersonen WG im Rahmen von Altkleidersammlungen unentgeltlich überlassen.

Beispiel 3: Gewerblichen Schrotthändlern, Altmaterialhändlern oder Kleiderverwertungsunternehmen werden Sperrmüll, gebrauchte Schuhe uÄ. von privaten Haushalten unentgeltlich überlassen.

Auch hier erfolgt der Erwerb des WG unmittelbar im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der stbefreiten Körperschaft oder (zB) im Einzelbetrieb. Ein betrieblich veranlasster Erwerb von WG im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer stbefreiten Körperschaft ist selbst dann gegeben, wenn die Zuwendung durch die privaten Haushalte im Hinblick auf die geplante Verwendung des Erlöses für gemeinnützige Zwecke mitveranlasst ist. Eine zunächst erfolgte Übertragung in die gemeinnützige Sphäre und anschließende Einlage in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch die Körperschaft selbst ist nicht anzunehmen (BFH v. 26.2.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693).

► *Zusammenhang mit Überschusseinkunftsarten:* Eine die Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht beeinträchtigende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung auf der Seite des Zuwendenden liegt auch vor, wenn sich der Zuwendende hierdurch Vorteile bezüglich von ihm erzielter Überschusseinkünfte verspricht.

Beispiel 4: Der Stpfl. schenkt aus seinem PV (alternativ: aus seinem Betrieb) einen Pkw. einem Installateur, damit dieser bereitwilliger für Reparaturen an zum PV des Stpfl. gehörenden Mietshäusern zur Verfügung steht.

Abs. 4 ist anzuwenden, da auch in diesen Fällen der Zugang des WG aus Sicht des Erwerbers unmittelbar betrieblich veranlasst ist. Auf der Seite des Zuwendenden geht der Übertragung eine Entnahme voraus, wenn sich das WG zuvor im BV befand.

C. Rechtsfolgen

I. Vorbemerkung

1435

Rechtsfolgen für den Erwerber sind zu unterscheiden von den Auswirkungen für den Übertragenden. Letztere werden durch Abs. 4 nicht geregelt (MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 111, zu § 7 Abs. 2 EStDV aF), sondern ergeben sich vielmehr aus allgemeinen Grundsätzen.

Korrespondenz zwischen dem Vorliegen von BE auf Seiten des Erwerbers mit BA oder WK auf Seiten des Übertragenden besteht nicht. So kann die Übertragung auf Seiten des Zuwendenden beispielsweise nicht mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen oder zu nicht abziehbaren BA gem. § 4 Abs. 5 bzw.

nicht abziehbaren WK gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 führen; in beiden Fällen wirkt sich die Übertragung auf Seiten des Übertragenden stl. nicht aus.

II. Rechtsfolgen für den Erwerber

Fiktive Anschaffungskosten: Siehe zunächst auch Anm. 303. Nach Abs. 4 gilt der gemeine Wert des unentgeltlich übertragenen WG als AK des Erwerbers. Die Vorschrift ordnet nicht etwa konkret die Aktivierung mit dem gemeinen Wert an, sondern fingiert lediglich die Höhe der AK. Die eigentliche Bewertung für Zwecke der Bilanzierung erfolgt nach Abs. 1 oder 2. Ist das WG danach mit den (fiktiven) AK zu bilanzieren, ergeben sich mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbers zwangsläufig BE in Höhe des gemeinen Werts (BFH v. 12.10.1977 – I R 248/74, BStBl. II 1978, 191; Nds. FG v. 13.2.2007 – 15 K 349/04, EFG 2007, 1462, rkr., im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63; KULOSA in SCHMIDT XXXIII. § 6 Rn. 675). Das ggf. hierdurch ausgelöste Entstehen eines stpfl. Gewinns wird im Schrifttum vereinzelt mit der Begründung kritisiert, es werde ein Gewinn besteuert, der nicht im Betrieb erwirtschaftet sei (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180). Der Begriff der BE setzt aber nicht ein auf die Erzielung gerade dieser Einnahme gerichtetes Tätigwerden des Stpfl. voraus, vielmehr genügt das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung, so dass BE auch dann vorliegen können, wenn der Stpfl. als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält (BFH v. 6.9.1990 – IV R 125/89, BStBl. II 1990, 1028, mwN).

Auswirkungen der Pauschalbesteuerung nach § 37b: Ungeachtet der Übernahme der Pauschalsteuer nach § 37b durch den Übertragenden hat der Empfänger das erhaltene WG anzusetzen und nach Abs. 4 zu bewerten. Allerdings sind die Einkünfte um die insoweit erfassten BE durch eine außerbilanzielle Korrektur zu kürzen (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 484.6).

Abs. 4 ist Bewertungs-, nicht jedoch Ansatzvorschrift: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 regelt § 6 „die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Daher können nur diejenigen WG einer Bewertung nach Abs. 4 zugeführt werden, die dem Grunde nach zu erfassen sind (in diesem Sinne auch WOLFFGANG in KSM, 5 Rn. C 32 mwN zu § 7 Abs. 2 EStDV aF).

► *Unentgeltlich erlangte Sachleistungen und Nutzungsvorteile* werden von Abs. 4 nicht erfasst, soweit es sich nicht um selbständige WG handelt. Gleichwohl führen auch sie zu BE, s. Anm. 1430.

► *Immaterielle Wirtschaftsgüter* des Anlagevermögens dürfen bei unentgeltlichem Erwerb steuerbilanziell grds. nicht aktiviert werden (§ 5 Abs. 2). Im Fall der unentgeltlichen Übertragung solcher WG ist im Schrifttum umstritten, ob § 5 Abs. 2 der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber entgegensteht.

Bejahend WOLFFGANG in KSM, § 5 Rn. C 32 zu § 7 Abs. 2 EStDV; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 19.10; § 5 Anm. 1740; abl. MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 1022; MAYER-WEGELIN in B/B; § 6 Rn. 109; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 5 Rn. 197. Auch die FinVerw. befürwortete vormals die vorrangige Anwendung von Abs. 4 (R 31a Abs. 3 Satz 5 EStR 2003), äußert nunmehr jedoch diesbezüglich nichts mehr.

► *Stellungnahme:* § 5 Abs. 2 stellt uE die gegenüber Abs. 4 vorrangige Vorschrift dar. Bereits dem Wortlaut nach führt § 5 Abs. 2 in Bezug auf den Ansatz des betreffenden WG ausdrücklich die Entgeltlichkeit als zwingende Voraussetzung

an, während Abs. 4 genauso eindeutig lediglich die Bewertung von unentgeltlich übertragenen, gleichwohl aktivierungspflichtigen WG regelt, so dass keine Schnittmenge der jeweiligen Anwendungsbereiche besteht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Abs. 4 als bloße Bewertungsnorm das Vorliegen von AK fingiert, denn hieraus kann nicht analog auf das Vorliegen eines fiktiv-entgeltlichen Erwerbsvorgangs geschlossen werden (aA Meurer in LADEMANN, § 6 Rn. 1022). Unzutreffend ist uE auch die Ansicht, Abs. 4 bliebe durch § 5 Abs. 2 unberührt, weil es sich um einen einlageähnlichen Vorgang handle (so aber WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXIII. § 5 Rn. 197; HOFFMANN in LPB, § 6 Rn. 1104). Zwar ist im Fall einer Einlage § 5 Abs. 2 nach hM nicht anzuwenden (§ 5 Anm. 1672 mwN); jedoch wäre bei Vorliegen einer Einlage für die Bewertung bereits aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 4 („kein Fall der Einlage“) nicht Abs. 4, sondern Abs. 1 Nr. 5 einschlägig. Darüber hinaus ist der Vorrang der Einlage gegenüber § 5 Abs. 2 anders motiviert: Mit der Einlageregelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, dass vom Stpfl. stfrei gebildetes oder bei ihm bereits besteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Gewinneinkünfte der Besteuerung unterworfen wird; der Zugang wird daher mit dem Teilwert angesetzt und im Vermögensvergleich als Einlage vom Endvermögen abgezogen. Dieser Zweck kann es gebieten, quasi als letztes Mittel zur Sicherstellung einer zutreffenden Besteuerung aus dem PV in das BV überführte immaterielle WG anzusetzen, obwohl nach § 5 Abs. 2 ein Ansatz nur bei entgeltlichem Erwerb zulässig ist (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C.I.1.b.aa; § 5 Anm. 1672). Dagegen steht die stl. Erfassung der unentgeltlichen Übertragung als solche beim Erwerber außer Frage. Eine vorrangige Anwendung des Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 hätte lediglich eine sofortige stl. Belastung des Erwerbers bereits im Zeitpunkt der Übertragung zur Folge, während bei vorrangiger Geltung des § 5 Abs. 2 diese erst später, zB bei Veräußerung oder Entnahme, erfolgen würde. Lediglich diese zeitliche Vorverlagerung reicht uE zur Rechtfertigung des Vorrangs von Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 nicht aus. Die im Zugang des immateriellen WG liegende BE darf daher uE wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 – Ungewissheit des Werts der BE – nicht erfasst werden. Auch eine uU beim Rechtsvorgänger (vielleicht vor langer Zeit) erfolgte Wertbestimmung durch einen entgeltlichen Erwerb ändert nichts daran, dass der Erwerb jetzt unentgeltlich erfolgt, eine Bewertung durch eine Schätzung erfolgen müsste und diese Schätzung unsicher ist.

► *Private Verwendung des Wirtschaftsguts:* Eine der unentgeltlichen Übertragung (ggf. unmittelbar) nachfolgende private Verwendung des WG steht der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, soweit die Übertragung aus Sicht des Erwerbenden betrieblich veranlasst war. In Höhe des gemeinen Werts des WG ist zunächst eine BE zu erfassen; die anschließende private Verwendung führt zur Entnahme, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 4 richtet (MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109; BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995). Zu demselben materiellen Ergebnis gelangt man bei Annahme einer unmittelbaren Entnahme zum Teilwert ohne vorherige Berücksichtigung als BE (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 484.2).

Bewertung mit gemeinem Wert: Als Bewertungsmaßstab wird in Abs. 4 der gemeine Wert festgeschrieben. Damit gelten grds. die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 2–16 BewG. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

► *Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug*: Der gemeine Wert umfasst grds. auch die USt. Soweit diese jedoch als Vorsteuer abgezogen werden kann, gehört sie nach § 9b nicht zu den AK. Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass die von Abs. 4 erfassten Übertragungen als unentgeltliche Wertabgabe iSv. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt sind und daher regelmäßig USt auf den Einkaufspreis bzw. die Selbstkosten zum Zeitpunkt der Übertragung (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) auslösen, soweit es sich nicht um Geschenke mit geringem Wert oder Warenmuster handelt. Zur Vermeidung einer systemwidrigen ustl. Kumulation ist es daher notwendig, beim Erwerber den Abzug der entstandenen USt als Vorsteuer zuzulassen. Nach Ansicht der FinVw. kann jedoch für Lieferungen iSv. § 3 Abs. 1b UStG eine den Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht ausgestellt werden (Abschn. 3.2 Abs. 2 UStAE). Diese Auffassung wird im Schrifttum wegen des hiermit verbundenen Verstoßes gegen das ustl. gebotene Neutralitätsprinzip zu Recht kritisiert (STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, § 15 UStG Rn. 644 ff.).

► *Abgrenzung zum Teilwert*: Siehe Anm. 575.

Eigene Aufwendungen des Erwerbers auf das Wirtschaftsgut, die durch die Anschaffung veranlasst sind (zB Montage einer geschenkten Maschine), sind uE auch im Anwendungsbereich des Abs. 4 nicht sofort abziehbare BA, sondern als AK zu behandeln (ebenso WERNDL in KSM, § 6 Rn. K 21; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 485; aA MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 283e).

Nichtabziehbarkeit der Zuwendung beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 steht ihrer Behandlung als BE beim Empfänger nicht entgegen (BFH v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210, zu § 7 Abs. 2 EStDV aF; MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109).

AfA-Bemessungsgrundlage: Die fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts des unentgeltlich übertragenen WG, zuzüglich eventueller eigener Aufwendungen des Stpfl., bilden sowohl die Bemessungsgrundlage für die AfA oder AfS als auch die Bewertungsobergrenze nach Abs. 1 Nr. 1. Die Regelungen des Abs. 2 (Möglichkeit der Sofortabschreibung von gWG) sowie Abs. 2a (Sammelposten) sind anwendbar (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXIII, § 6 Rn. 675).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Abs. 4 gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Die unentgeltliche Übertragung ist daher auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als BE zu erfassen. Soweit das übertragene WG zum AV des Erwerbenden gehört, ist es in das Anlagenverzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen. Im Fall der Abnutzbarkeit des WG bilden die fiktiven AK gem. Abs. 7 die Bemessungsgrundlage der AfA oder AfS. Gehört das übertragene WG dagegen zum UV des Erwerbers, stehen den BE bereits im Jahr der Übertragung BA in Höhe der fiktiven Erwerbsaufwendungen gegenüber, so dass der Vorgang im Ergebnis, soweit der BA-Abzug nicht nach § 4 Abs. 3 Satz 4 bis zur Veräußerung oder Entnahme des WG aufgeschoben wird, ohne Auswirkung bleibt (vgl. BFH v. 16.5.2013 – III R 54/12, BFH/NV 2013, 1916, II.2.b). In diesem Fall ergibt sich erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme in Höhe des Veräußerungspreises bzw. Entnahmewerts ein Gewinn.

III. Auswirkungen beim Übertragenden

1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

1437

Art der Veranlassung: Werden WG des BV unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen, so hängt die ertragstl. Auswirkung beim Übertragenden maßgeblich davon ab, ob die Übertragung bei ihm betrieblich oder privat veranlasst ist.

Betriebliche Veranlassung: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung aus betrieblicher Veranlassung richtet sich die Behandlung beim abgebenden BV nach den allgemeinen Grundsätzen, dh. insbes. nach § 4 Abs. 4 und 5, während § 6 Abs. 4 hierüber keine Regelung trifft. In Höhe des (Rest-)Buchwerts des aus betrieblichen Gründen hingegebenen WG ist grds. eine BA anzunehmen.

► *Einschränkung der Abziehbarkeit* kann sich aus § 4 Abs. 5 ergeben und steht der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber nicht entgegen (s. Anm. 1436).

► *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Der Übertragende hat eine BA in Höhe der AHK des übertragenen WG, soweit sie sich noch nicht als BA ausgewirkt haben (MEURER in LADEMANN, § 6 Rn. 1023).

Private Veranlassung: Wird ein WG des BV aus privater Veranlassung unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, wird es zunächst in das PV des Übertragenden entnommen und anschließend aus diesem PV unentgeltlich übertragen (BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80 – Tz. 33 zur vorweggenommenen Erbfolge). Die Bewertung der Entnahme richtet sich nach Abs. 1 Nr. 4 (Bewertung mit dem Teilwert) und führt ggf. zur Aufdeckung stiller Reserven. Die ertragstl. Auswirkungen der anschließenden Übertragung in das BV eines anderen Stpfl. sind nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Sie entsprechen den Auswirkungen der privat veranlassten unentgeltlichen Übertragung eines WG des PV.

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

1438

Betriebliche Veranlassung: Wird ein WG des PV von einem Betriebsinhaber aus betrieblichen Gründen unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, geht der Schenkung eine Einlage in das eigene BV voraus, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 5 richtet. Die anschließende betrieblich veranlasste unentgeltliche Übertragung führt zu einer BA in Höhe des Einlagewerts.

Private Veranlassung: Wird ein WG des PV aus privater Veranlassung unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, richten sich die ertragstl. Folgen nach allgemeinen Grundsätzen. Je nachdem, ob die Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung im Bereich der Überschusseinkünfte oder außerhalb der Einkunftserzielungssphäre angesiedelt ist, liegen entweder WK oder lediglich Privataufwendungen vor, die stl. unbeachtlich sind, soweit sie nicht als SA oder außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.

Einstweilen frei.

1439

§ 6 Abs. 4: Unentgeltliche Übertragung in das BV eines anderen Stpfl.

Erläuterungen zu Abs. 5

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Schrifttum: RAUPACH, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG (1979), 87; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88; MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, JbFfSt. 1982/83, 309; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln, 1990; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, Die Realteilung von Mitunternehmensanteilen – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, DStR 1992, 1149; BIERGANS, Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 75; RUBAN, Zum Begriff der Einlageminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 781; RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StbJb. 1994/95, 295; PATT/RASCHE, Aufstockungsmodell bei Wegfall der Bilanzierungskonkurrenz durch Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe i.S. des § 16 EStG?, FR 1996, 805; SÖFFING, Durchgriff durch die Personengesellschaft, Stbg. 1996, 289; LÜDCKE, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb. 1997/98, 449; NICKEL, Steuerentlastungsgesetz 1999: Gewinnrealisierung durch Nutzungsänderung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmensanteilen – Diskriminierung typisch mittelständischer Unternehmensstrukturen, FR 1998, 1073; BOCK, Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens – Neuregelung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, SteuerStud. 1999, 442; BÜCHELE, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2306; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; KROPPEN/SCHREIBER, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB 1999 Fach 3 Gr. 3, 1227; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg. 1999, 1; BARANOWSKI, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IWB 2000 Fach 3 Gr. 2, 813; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; BUGIEK, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, DStZ 2000, 636; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; FISCHER, Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 963; HERRMANN/NEUFANG, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmensanteilen, BB 2000, 2599; HÖRGER/FORSTER, Rechtslage und Gestaltungsüberlegungen zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, DStR 2000, 401; KEMPER/KONOLD, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert, DStR 2000, 2119; KERSENBRÖCK, Bilanzierungskonkurrenz: Sonderbetriebsvermögen infolge formwechselnder Umwandlung, BB 2000, 763; KLOSTER/KLOSTER, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturie-

rung von Mitunternehmenschaften, GmbHR 2000, 1129; KROMER, Ertragsteuerlich irrelevante Ausgliederung von Unternehmensteilen bei Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 2157; MITTSCH/GRÜTER, Steuern neutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Teil 1, Inf. 2000, 620; PATT, Umwandlungsbedingte Entstehung von Sonderbetriebsvermögen, EStB 2000, 235; PFAAR, Keine Besteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2000, 42; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmerlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, 1965; REISS, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; RÖDDER, Besteuerung von Mitunternehmenschaften – Ausgewählte Problemfälle zur Überführung/Übertragung von Wirtschaftsgütern, StbJb. 1999/2000, 93; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; SCHÖN, Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbauseinandersetzung – eine Gedankenskizze, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, Festschrift für Siegfried Widmann, Bonn 2000, 531; STRUNK/KAMINSKI, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlass, IStR 2000, 33; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; FREIKAMP, Transaktionen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aus dem Vermögensbereich des Mitunternehmers in den Jahren 1999/2000, BB 2001, 2618; HÖRGER/PAULI, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, GmbHR 2001, 1139; KIRCHHOF/RAUPACH, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganschaft, DB 2001 Beilage Nr. 3; KÜHN, Buchwertfortführung bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, GStB 2001, 361; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; LEY/STRAHL, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 1997; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmenschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes (Teil I), DStR 2001, 1634; SCHMITT/Franz, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, BB 2001, 1278; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmenschaft – Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, DStR 2001, 1093; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderung und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; STRAHL, Besteuerung von Veräußerungsgeschäften unter besonderer Berücksichtigung von Einlage- und Einbringungsvorgängen, StbJb. 2000/01, 155; VAN LISHAUT, Einzelübertragung bei Mitunternehmenschaften, DB 2001, 1519; WASSERMAYER u.a., Quintessenzen aus Entwicklungen der traditionellen Gestaltungen bei Personengesellschaften, JbFfStR 2000/2001, 259; BEHRENS/SCHMITT, Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, FR 2002, 549; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, Düsseldorf 2002, 96; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teil II), DStZ 2002, 551; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002; CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, 805; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2002, 2140; DÖRSCH, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, HFR 2002, 513; ENGL, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltefrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119; GECK, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV 2002, 41; GROH, Die Vermögensübertragung auf Schwesterpersonengesellschaften als Lehrstück der Mitunternehmerbesteuerung, DB 2002, 1904; GRÜTZNER, Die Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG nF, StuB 2002, 323; HOFFMANN, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 125; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand,

Köln 2002; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, DStJG 25 (2002), 123; JACHMANN, § 6b EStG – quo vadis?, DStZ 2002, 203; KEMPERMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, FR 2002, 521; KLOSTER/KLOSTER, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmensschaften – Die „Reform der Reform“ des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, GmbHR 2002, 717; KORN, Buchwertfortführung für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmensschaften, KÖSDI 2002, 13272; KORN/STRAHL, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg. 2002, 300; LEUKEL, Die Wiederentdeckung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Steuergesetzänderung, DB 2002, 1852; LINKLATTERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002 Beilage Nr. 1; MITSCH, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmensschaften nach dem UntStFG, Inf. 2002, 77; NEUMANN, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform: fallbezogene Darstellung für die Beratungspraxis, Köln 2002, 265; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; REISS, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmensschaften, StbJb. 2001/02, 281; ROSER, Unveränderte Missverständnisse zu § 6 Abs. 5 EStG bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, FR 2002, 309; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem UntStFG, DStZ 2002, 740; SCHROER/STARKE/UNTERBERG, Der verunglückte § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG, FR 2002, 875; STRAHL, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164; STRUNK/KAMPHAUS, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; WELKE/HUCHT, Die Ergänzungsbilanz als Mittel zur Zuordnung stiller Reserven – Überlegungen im Zusammenhang von § 6 Abs. 5 i.d.F. des UntStFG, StuB 2002, 422; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; WENDT, Der gesetzlich „wiederhergestellte“ Mitunternehmererlass, EStB 2002, 137; BERG/TROMPETER, Ausgliederung im Treuhandmodell, FR 2003, 903; BÖHME/FORSTER, Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, 1979; BOGENSCHÜTZ/HIERL, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Teil I), DStR 2003, 1097; BRIESE, Zur Systematik der Missbrauchs Klauseln nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG, StuB 2003, 248; DÖRSCH/PUNG, § 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, 1016; DÜLL, Übertragung von Vermögen bei Personengesellschaften – Alternativen, Rechtsfolgen, Normkonkurrenzen, StbJb. 2002/03, 117; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403; LIEBER/STIFTER, Die atypisch stille Gesellschaft als Alternative zur Ausgliederung, FR 2003, 831; MAYER, Notwendiges Zusammentreffen von § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG, DStR 2003, 1553; OSTERMAYER/RIEDEL, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften – Anwendung der Realteilungsgrundsätze als „Königsweg“?, BB 2003, 1305; PAUS, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; PYSZKA, Atypisch stille Beteiligungen an einzelnen Unternehmenssegmenten, DStR 2003, 857; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; RÖHNER, Teilentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern, StB 2003, 202; RÖHNER, Formen der Gegenleistung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften, StuStud. 2003, 478; SCHILD/EISELE, Die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG – Das neue BMF-Schreiben vom 28.4.2003, DStZ 2003, 443; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypisch Still – ein großer Verlierer der neuen Steuergesetzgebung, BB 2003, 713; SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Berlin 2003; SÖFFING, Zur Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens II, DStR 2003, 1105; STEGEMANN, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existierenden Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, Inf. 2003, 629; STRAHL, „Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung, KÖSDI 2003, 13918; WINKELJOHANN/STEGEMANN, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei Neugründung von Mitunternehmensschaften und bei Gesellschafterbeitritt, DB 2003, 2033; BAUSCHATZ/STRAHL, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertra-

gungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; VON CAMPENHAUSEN, Steuersubjekt- und -objektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG, DB 2004, 1282; CREZELIUS, Gewährung von Gesellschaftsrechten bei § 6 Abs. 5 EStG, §§ 20, 24 UmwStG, DB 2004, 397; FORST, (Steuer-)neutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, EStB 2004, 217; KRAFT/TRÜBENBACH, Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts durch Übertragungsmöglichkeiten für einzelne Wirtschaftsgüter, StB 2004, 336; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme im Zusammenhang mit Gesellschafterkonten und Ergänzungsbilanzen, StbJb. 2003/04, 135; MEILICKE, Anm. zu EuGH v. 11.3.2004, GmbHR 2004, 511; NIEHUS, Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von betrieblich beteiligten Zebagesellschaftern und Mitunternehmern, DStZ 2004, 143; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, Herne/Berlin 2004; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Betriebs- und dem Gesamthandsvermögen, DB 2004, 1388; STRAHL, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter erfolgsneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; THÖMMES, Aktuelle Fragen zur Gewinnrealisierung bei grenzüberschreitender Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 201; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; VÖLKER/ARDIZZONI, Rechtsprechungsbrechende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht - neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis, NJW 2004, 2413; WASSERMAYER, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes des Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung und ihr Verhältnis zu den steuerlichen Bewertungsvorbehalten in Einbringungsfällen, GmbHR 2005, 207; FÖRSTER, Übertragung von Wirtschaftsgütern und Gesamtplanrechtsprechung, StbJb. 2004/05, 227; HEY, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 219; KANZLER, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilanteilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung?, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn, Bonn 2005, 287; KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen – Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, StuW 2005, 193; KORN, Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2005, 14633; MAYER, Zusammentreffen von verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage mit steuerlichen Bewertungsvorbehalten im Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht, GmbHR 2005, 1033; NEU/STAMM, Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, DStR 2005, 141; NIEHUS, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; NIEHUS/WILKE, Maß und Ausmaß von Gewinnrealisierungen bei Übertragungen gegen Teil- oder Mischentgelt im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, FR 2005, 1012; PILTZ in MÖSSNER u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl., Köln 2005; REISS, Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, DB 2005, 358; RITZROW, Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft, StBp. 2005, 20; SCHAUMBURG, Der Wegzug von Unternehmen, in Festschr. Wassermeyer, München 2005, 411; SPINDLER, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht – Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, DStR 2006, 489; STRAHL, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften nach den Erlassen der Finanzverwaltung, StbJb. 2005/06, 97; WEHRHEIM/NICKEL, Überführungs- und Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG – eine steuersystematische Einordnung, BB 2006, 1361; BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, Fach 3, 14733; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; BRANDENBERG, Steuerschonende Übertragung bei Personengesellschaften – Übertragung von Sachgesamtheiten und einzelnen Wirtschaftsgütern, NWB 2008, 4287; HOFFMANN, Anmerkun-

gen zum BFH-Urteil vom 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 551; HÜTTEMANN, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008; MITSCHKE, Aufgabe der finalen Entnahmelhre – Nachlese zum BFH-Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, FR 2008, 1144; NIEHUS, Zur Realisierung stiller Reserven über gewerblich geprägte Personengesellschaften – zugleich ein Plädoyer zur Abschaffung von 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, StuW 2008, 359; SÖFFING, Wahlrecht bei der Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG, BB 2008, 1771; WACKER, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, HFR 2008, 692; DIETEL, Die Sachwertabfindung von Mitunternehmern – Ungeklärte Rechtslage bei der Abfindung mit betrieblichen Sachgesamtheiten, DSrR 2009, 1352; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmetheorie – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt am Main 2009; KÖRNER, Auf- und Umbau von Holdingstrukturen, IStR 2009, 1; KÖRNER, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; LEY, Behandlung des Transfers von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2009, 16333; MITSCHKE, Nochmals: Aufgabe der „finalen Entnahmetheorie“ – Nachlese zum BFH-Urteil, I R 77/06, FR 2009, 326; PRINZ, Gesetzgeberische Wirkungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; SCHNEIDER/OEPEN, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., München 2009; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, Düsseldorf 2007; ATILGAN, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, Hamburg 2010; BEYSCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, Hamburg 2010; BRANDENBERG, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, FR 2010, 731; BRANDENBERG, in LEY/BRANDENBERG, Umstrukturierungen von Personengesellschaften, Ubg 2010, 767; BRANDENBERG, Ausgliederungsmodell, Schwestergesellschaften und Gesamtplan, NWB 2010, 2699; BUCHNA/SEEGER/BROX, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Achim 2010; BÜNNING, Steuer- und handelsbilanzielle Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Vermögensgegenständen auf Personengesellschaften, BB 2010, 2357; DEMUTH, Unternehmensumstrukturierung mit handelsbilanzieller Wertaufstockung und steuerlicher Buchwertfortführung, KÖSDI 2010, 16997; DITZ/SCHNEIDER, Änderungen des Betriebsstättenverlasses durch BMF-Schreiben vom 25.08.2009, DSrR 2010, 81; FALTERBAUM/BOLK/REISS/KIRCHNER, Buchführung und Bilanz, 21. Aufl., Achim 2010; HAHNE, Steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften – der „Zoff“ im BFH, StuB 2010, 611; HENNRICHS, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip?, FR 2010, 721; HEY, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin 2010, 1; HUBERTUS/LÜDEMANN, Gewerbesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, 2474; KAHLE, Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, DSrZ 2010, 720; KANZLER, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 15.04.2010, IV B 105/09, FR 2010, 761; KEMPERMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 06.05.2010, IV R 52/08, FR 2010, 946; KOCH, Doch Buchwertverknüpfung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Schwestersonengesellschaft?, BB 2010, 1466; KÖRNER, Neue Erkenntnisse zu Ent- und Verstrickung, Kurze Replik zu Mitschke, IStR 2010, 95, IStR 2010, 208; KÖRNER, Neutralitätserfordernis für sukzessive Umstrukturierungen, DB 2010, 1315; LEISNER-EGENSPERGER, Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften – Eine neue unternehmenssteuerliche Divergenz in der BFH-Rechtsprechung, DSrZ 2010, 900; LEY in LEY/BRANDENBERG, Umstrukturierungen von Personengesellschaften, Ubg 2010, 767; NEUMAYER/OBSEER, Übertragung von Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, EStB 2010, 34; NIEHUS, Einbringung in PersGes: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berücksichtigung von § 1 Abs. 3 UmwG, FR 2010, 1; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5. Aufl., Stuttgart 2010; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010; WASSERMAYER, Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Festschrift für Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 483; Was-

SERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Köln 2010, 81; WENDT, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, Stbg. 2010, 145; WENDT, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, FR 2010, 386; BAREIS, Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmerschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung?, FR 2011, 153; CREZELIUS, Nachsteueratbestände und Umwandlungssteuerrecht, FR 2011, 401; DIETEL, Neues zur Sachwertabfindung von Mitunternehmern, DStR 2011, 1493; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011; KRAFT/SÖNNICHSEN, Steuerliche Aspekte der Begründung und Beendigung des Treuhandmodells, DB 2011, 1936; LENDEWIG/JASCHKE, Die Erneuerung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften durch das JStG 2010, StuB 2011, 90; LEY, Wirtschaftsgutstransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStR 2011, 1208; MITSCHKE, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabetheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; NEUFANG/OTTO, Übertragung von Wirtschaftsgütern – Buchwert oder Entstrickung der stillen Reserven?, StB 2011, 308; NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen, SteuK 2011, 225 (Teil 1), SteuK 2011, 251 (Teil 2); ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG – Anmerkung zum BMF-Entwurf vom 24.05.2011, SteuK 2011, 335; RATSCHOW, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Steuersubjektprinzip, DStJG 34 (2011), 35; RICHTER/HEYD, Die Konkretisierung der Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 172; SIEGEL, Zuordnungsänderungen in Personengesellschaften, FR 2011, 45; SIEKER, Ausgewählte Beispiele gesetzlich geregelter Fiktionen, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85; STRAHL, Umstrukturierung und Gesamtplan, KÖSDI 2011, 17363; UNGEMACH, Europarechtliche und abkommensrechtliche Beurteilung der Entstrickungsregelungen des deutschen Umwandlungssteuerrechts, Ubg 2011, 251; WÄLZHOLZ, Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschaftskonten bei Personengesellschaften, DStR 2011, 1815 (Teil 1), DStR 2011, 1861 (Teil 2).

1440

I. Grundinformationen

Satz 1 regelt die Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. Danach führt das „Verbringen“ eines WG innerhalb der einem Stpfl. zuzurechnenden BV nicht zu einer Gewinnrealisierung. Die Fortführung der Buchwerte ist zwingend vorgeschrieben; ein Wahlrecht auf einen anderen Bewertungsansatz besteht nicht. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um eine Überführung zwischen BV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt.

Satz 2 erweitert die iSd. Satzes 1 erfassten BV um das Sonder-BV des Stpfl. Danach sind ebenso Überführungen zwischen einem BV des Stpfl. und seinem Sonder-BV bei einer Mitunternehmerschaft sowie zwischen dessen Sonder-BV bei verschiedenen Mitunternehmerschaften steuerneutral vorzunehmen.

Satz 3 ordnet die Buchwertfortführung auch für den Fall der Übertragung von betrieblichen EinzelWG zwischen dem Mitunternehmer und der „eigenen“ Mitunternehmerschaft sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft an, soweit diese unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Hierbei wechselt der (wirtschaftliche) Eigentümer des WG. Im Einzelnen betrifft die Regelung folgende Fälle (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [57]):

Vermögensmäßige Zugehörigkeit	Gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten	Unentgeltlich
Einzel-BV ↔ Gesamthandsvermögen	Nr. 1	Nr. 1
Sonder-BV ↔ Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	Nr. 2	Nr. 2
Sonder-BV bei der einen Mitunternehmerschaft ↔ Gesamthandsvermögen bei einer anderen Mitunternehmer- schaft	Nr. 2	Nr. 2
Sonder-BV Mitunternehmer 1 ↔ Sonder-BV Mitunternehmer 2 bei derselben Mitunternehmer- schaft	–	Nr. 3

Nr. 1 und 2 betreffen unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, Nr. 3 betrifft ausschließlich unentgeltliche Vorgänge. Damit ist zugleich geklärt (*argumentum e contrario*), dass entgeltliche Vorgänge nicht von der Buchwertverknüpfung des Satzes 3 erfasst werden (BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367; H 6.15 EStH 2010). Durch die Regelung in Abs. 6 Satz 4, nach welcher Abs. 5 unberührt bleibt, ist klargestellt, dass bei einer Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, obwohl dies als tauschähnlicher Vorgang angesehen werden kann, die Regelungen des Abs. 5 Satz 3 gegenüber Abs. 6 vorrangig sind. Die steuerneutrale Übertragung von WG des Sonder-BV des Mitunternehmers bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, ermöglicht die Ausgliederung des Sonder-BV in eine – ggf. zu diesem Zweck gegründete – Schwester-PersGes. Nicht geregelt in Satz 3 ist die Übertragung von EinzelWG zwischen dem Gesamthandsvermögen von Schwester-PersGes. (vgl. hierzu Anm. 1447d).

Satz 4 soll Verschiebungen von stillen Reserven auf andere StRSubjekte verhindern, allerdings nur in den Fällen, in denen innerhalb einer sog. Sperrfrist deren Realisierung durch den Übertragungsempfänger erfolgt. Wird das betreffende WG innerhalb der Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen, so ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die jeweiligen Veranlagungen und ggf. alle Folgeveranlagungen sind nach § 175 AO Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den VZ, in dem die Übertragung erfolgt ist.

Satz 5 soll ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 14/6882, 33 sowie Begr. des VermAussch. zur BTDrucks. 14/3760) verhindern, dass stille Reserven unversteuert auf ggf. extra zu diesem Zweck gegründete Körperschaften „verlagert“ und beim anschließenden Verkauf dieser sog. „Objektgesellschaften“ aufgrund des Teileinkünfteverfahrens auf unbestimmte Zeit zu 40 % (§ 3 Nr. 40) bzw. infolge von § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG nahezu vollständig der Besteuerung entzogen werden könnten (vgl. hierzu im Einzelnen VAN LISHAUT, DB 2000, 1786 f.). Gemäß Satz 5 ist daher der Teilwert anzusetzen, soweit bei Übertragungen iSd. Satzes 3 der Anteil eines KStSubjekts an dem WG un-

mittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Es kommt insofern zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der stillen Reserven im abgebenden BV.

Satz 6 ordnet, wohl zur Vermeidung von Gestaltungen zur Umgehung des Satzes 5, den Teilwertansatz rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung an, wenn der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

II. Rechtsentwicklung

1. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Satz 1 und 2

1440a a) Rechtslage bis 1998

Die strechtliche Behandlung der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. war bis zur Einfügung von Satz 1 und 2 durch das StEntlG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gesetzlich nicht normiert. Nach der sog. finalen Entnahmelehre des BFH waren eine Entnahme und damit zugleich eine Realisierung etwaiger stiller Reserven zu verneinen, wenn eine spätere stl. Erfassung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet ist.

Zu Überführungen zwischen EinzelBV vgl. BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 unter II.A.2.b; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 mwN.

Zu Überführungen unter Einschluss des Sonder-BV vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 unter II.2.b. bb; v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 17.8.1972 – IV R 26/69, BStBl. II 1972, 903.

Die FinVerw. hatte sich dieser Rspr. angeschlossen (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996/1998 sowie BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 – Tz. 67, 79), jedoch darüber hinaus dem Stpfl. das Wahlrecht zugebilligt, die Überführung wie eine gewinnrealisierende Entnahme zu behandeln (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996/1998).

1440b b) Rechtslage ab 1999

Gesetzliche Regelung von Übertragungsvorgängen: Satz 1 und 2 sind Bestandteil der vom Gesetzgeber durch Einfügung der Abs. 3–6 in das EStG angestrebten systematisch sachgerechten Behandlung von Übertragungsvorgängen bei EinzelWG und Sachgesamtheiten (BTDrucks. 14/23, 172). Bezüglich der Überführung einzelner WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. bewirkt dies im Grundsatz keine Änderung der materiellen Rechtslage, allerdings gilt das vormalige Wahlrecht, derartige Überführungen gewinnrealisierend zu behandeln, für Überführungen nach dem 31.12.1998 nicht mehr (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518).

Einschluss des Sonderbetriebsvermögens: Zunächst hatte der Gesetzgeber beabsichtigt, Überführungen in das Sonder-BV des Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft als einen gewinnrealisierenden Vorgang zu behandeln (im ursprünglichen Gesetzentwurf noch in Abs. 4 Satz 3 geregelt, BTDrucks. 14/23, 6, 173). In der endgültigen Gesetzesfassung wurde jedoch das Sonder-BV des Stpfl. in der Kreis der von der Regelung erfassten BV aufgenommen, da auch bei Überführungen, die das Sonder-BV des Stpfl. tangieren, kein Rechtsträgerwechsel er-

folge und eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven folglich ausgeschlossen sei; mithin bestehe im Zeitpunkt der Überführung keine Notwendigkeit für eine Besteuerung (BTDrucks. 14/443, 24; vgl. WENDT, Stbg. 1999, 1 [8]; NICKEL, FR 1998, 1073).

Überführung von Wirtschaftsgütern in ein ausländisches Betriebsvermögen: Die Überführung der WG zum Buchwert ist ausgeschlossen, wenn die spätere stl. Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 173) sollte damit ursprünglich insbes. die steuerneutrale Überführung von WG in eine ausländ. Betriebsstätte verhindert werden, da in diesen Fällen, nach Auffassung des Gesetzgebers in Anlehnung an die seinerzeit vom BFH vertretene finale Entnahmelehre, eine Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei. Dabei war von Beginn an allerdings zweierlei fraglich: Zum einen war unklar, ob der vom Gesetzgeber mit dem Transfer in eine ausländ. Betriebsstätte gemeinte Hauptanwendungsfall überhaupt vom Wortlaut der Regelung erfasst wurde. So teilte die hM im Schrifttum nicht die Auffassung, dass das Verbringen eines WG in eine ausländ. Betriebsstätte eine Überführung in ein anderes BV darstelle, sondern beurteilte dies vielmehr als einen innerbetrieblichen Vorgang, woraufhin Satz 1 und 2 nicht einschlägig seien (vgl. BARANOWSKI, IWB F. 3 Gr. 2, 813 [829]; PFAAR, IStR 2000, 42 [46]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]). Mit dem SEStEG hat diese Frage allerdings an Bedeutung verloren, da der Gesetzgeber den vormals als Hauptanwendungsfall von Abs. 5 Satz 1 deklarierten Sachverhalt nunmehr als Hauptanwendungsfall der allgemeinen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 begreift (BTDrucks. 16/2710, 28), was nunmehr auch an § 4 Abs. 1 Satz 4 idF des JStG 2010 erkennbar ist. Zum anderen war, selbst wenn man den Transfer in eine ausländ. Betriebsstätte als Überführung iSv. Satz 1 und 2 wertete, nach der im Schrifttum mehrheitlich vertretenen Auffassung die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven gleichwohl sichergestellt, da hierzu lediglich die rechtliche Möglichkeit zur Besteuerung im Inland, nicht aber ein konkreter, speziell auf den Überführungsvorgang gerichteter innerstaatlicher Realisationsstatbestand vorliegen müsse. In rechtlicher Hinsicht sei – selbst bei Bestehen eines Freistellungs-DBA – die inländ. Versteuerung auf abkommensrechtlicher Basis möglich, da die den Art. 7 und 23 OECD-MA entsprechenden Regelungen das Besteuerungsrecht für die im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven grds. dem Staat des Stammhauses zuwies (DITZ, IStR 2009, 115 [119]; WASSERMAYER, GmbHR 2004, 613 [616]; PFAAR, IStR 2000, 42 [45 f.]; KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 [1232]; im Ergebnis wohl auch BUCIEK, DStZ 2000, 636 [637]; aA CATTELAENS, DB 1999, 1083). Mit der Aufgabe der finalen Entnahmelehre ist der BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) dieser Auffassung, zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten von Abs. 5, gefolgt. Die FinVerw. hat mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671), der Gesetzgeber mit Nichtanwendungsregelungen im JStG 2010 reagiert. So hat er in § 4 Abs. 1 Satz 4 ein Regelbeispiel verortet, wonach – nach Auffassung des Gesetzgebers – ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. dann vorliege, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnendes WG fortan einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen sei. Abs. 5 Satz 1 ist dabei durch einen Verweis ergänzt worden, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden sei. Zum Verhältnis von Abs. 5 zu § 4 Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 1445d.

2. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Satz 3–6

1441 a) Rechtslage vor 1999 – Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem Mitunternehmer-Erlass

Für die bilanzielle Abwicklung der Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft gab es vor 1999 keine gesetzliche Regelung. Die Verwaltung hatte auf der Grundlage höchstrichterlicher Rspr. hierzu großzügige Regelungen im sog. Mitunternehmer-Erlass (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8; v. 12.10.1994, FR 1994, 797; v. 6.3.1996, DB 1996, 755) geschaffen, wonach die Übertragungen in den vorgenannten Fällen grds. steuerneutral erfolgen konnten (vgl. hierzu ausführl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 511 ff.).

1441a b) Rechtslage 1999 und 2000 – „Abschaffung“ des Mitunternehmer-Erlasses durch das StEntlG 1999/2000/2002

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 verkehrte der Gesetzgeber die vorherige Besteuerungspraxis ins Gegenteil, indem er bezüglich der vorgenannten Übertragungen eine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven anordnete. So waren nach Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft die Teilwerte der WG anzusetzen und die stillen Reserven folglich zwingend im abgebenden BV zu realisieren. Mit Urt. v. 20.5.2010 (IV R 42/08, BFH/NV 2010, 1726) hat der BFH dieses Abrücken von den vormaligen Besteuerungsgrundsätzen als verfassungsgemäß beurteilt: Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittele, sei es dem Gesetzgeber gestattet gewesen, zur Verwirklichung des Steuersubjektprinzips den zivilrechtl. Wechsel des Rechtsträgers mit einer Entnahmegeinnbesteuerung zu verbinden. Auch sei es nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber sodann für Übertragungen nach dem 31.12.2000 wieder zu den vormaligen Grundsätzen der Buchwertübertragung zurückgekehrt sei (s. Anm. 1441b), dies jedoch nicht zum Anlass genommen hat, auch für 1999 und 2000 rückwirkend eine entsprechende Gesetzeskorrektur herbeizuführen (krit. KANZLER, FR 2010, 987).

1441b c) Rechtslage ab 2001

Versuch der „Wiederherstellung“ des Mitunternehmer-Erlasses durch das StSenkG: Die im StEntlG 1999/2000/2002 getroffenen Regelungen hatten nur in VZ 1999 und 2000 Bestand, wurde doch im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses durch Satz 3–5 idF des StSenkG ersetzt. Dabei wurden die bisher nicht im Mitunternehmer-Erlass enthaltenen Regelungen in Satz 4 (Teilwertansatz bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung eines KStSubjekts) und 5 (nachträglicher Teilwertansatz bei späterer Beteiligung eines KStSubjekts) angefügt, um missbräuchliche Gestaltungen unter Ausnutzung der Erleichterungen nach Satz 3 zu vermeiden. Infolge zahlreicher Auslegungsprobleme zu Satz 3 bis 5 sowie zur weitergehenden Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen erfolgte bereits mit dem UntStFG eine Präzisierung bzw. Erweiterung der mit dem StSenkG eingeführten Regelungen, so dass im Grundsatz Satz 3 bis 5 idF des StSenkG nie zur Anwendung kamen (s. aber Anm. 1442b).

Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG):

Auch unter Berücksichtigung des von der BReg. vorgelegten Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Bericht der BReg. unter B.I.1, FR 2001, Beil. zu Heft 11, 2) sollte nach dem RegE zum UntStFG (BTDrucks. 14/6882, 6) der Anwendungsbereich von Satz 3 durch eine völlige Neufassung dieses Satzes klargestellt und zudem die vormalige Anwendungskonkurrenz bei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Abs. 6 Satz 1 durch eine ausdrückliche Regelung in Abs. 6 zugunsten von Abs. 5 geregelt werden. In einem neuen Satz 4 war eine Sieben-Jahres-Frist vorgesehen, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des betreffenden WG zum rückwirkenden Teilwertansatz führen sollte. Diese Rechtsfolge sollte bei Zuordnung der stillen Reserven auf den übertragenden Gesellschafter durch eine Ergänzungsbilanz entfallen. Die bisherigen Sätze 4 und 5 sollten Satz 5 und 6 werden und eine ausdrückliche Anwendung auch auf die Begr. des Anteils eines KStSubjekts vorsehen. Außerdem wurde der neue Satz 6 mit einer Frist von sieben Jahren versehen. Nachdem zunächst der FinAussch. Satz 3 umformuliert und Satz 4 idF des RegE ersatzlos gestrichen hatte, um Umstrukturierungen zu erleichtern (BTDrucks. 14/7344, 7), schlug nach Ablehnung des Gesetzentwurfs im BRat der Vermittlungsausschuss die jetzt Gesetz gewordene Fassung des Abs. 5 vor. Dabei wurde Satz 3 ohne inhaltliche Änderungen erneut umformuliert. Die Fristenregelung nach Satz 4 des RegE wurde wieder aufgegriffen und in veränderter Form und mit einer Drei-Jahres-Frist nach Abgabe der StErklärung in Abs. 5 Satz 4 eingefügt. Die beiden folgenden Sätze blieben unverändert.

JStG 2010: Durch das JStG 2010 sind Satz 3–6 zwar nicht unmittelbar geändert worden, gleichwohl gilt der in Satz 1 angefügte Verweis, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden ist, durch die entsprechende Anwendung des Satzes 1 auch in den Anwendungsfällen des Satzes 3. Wegen dieser zweifachen entsprechenden Anwendung bestehen indes ernstliche Zweifel an der inhaltlichen Bestimmtheit des Verweises (s. § 6 Anm. J 10-5).

3. Zeitlicher Anwendungsbereich**a) Satz 1 und 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002**

1442

Gemäß § 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntlG 1999/2000/2002 ist Abs. 5 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Abgestellt wird mithin nicht auf die Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vielmehr auf das auf die Übertragung gerichtete Verpflichtungsgeschäft zwischen zwei Rechtsträgern. Bei der in Satz 1 und 2 geregelten Überführung fehlt es jedoch grds. sowohl an einem Verpflichtungsgeschäft als auch an der Übertragung selbst, da ein Rechtsträgerwechsel grds. nicht erfolgt (zu Ausnahmen s. Anm. 1447). Vielmehr bringt der Stpfl. seinen Willen zur Überführung des betreffenden WG entweder konkludent durch eine geänderte betriebliche Nutzung zum Ausdruck oder aber durch subjektive Widmung mittels buchhalterischer Zuordnung. Folglich ist § 52 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 als allgemeine Vorschrift zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des StEntlG 1999/2000/2002 maßgeblich, wonach die Regelung erstmals für im VZ 1999 erfolgende Überführungen anwendbar ist.

1442a **b) Satz 1 und 2 idF des JStG 2010**

Gemäß § 52 Abs. 16a Satz 1 idF des JStG 2010 gilt Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 idF des JStG 2010, welcher eine entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4 anordnet, in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist. Dabei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber letztere Regelung gem. § 52b Abs. 8 Satz 2 idF des JStG 2010 für die Fallkonstellationen, in denen nach der finalen Entnahmelehre ein Verlust des inländ. Besteuerungsrechts angenommen wurde, auch für vor dem 1.1.2006 endende Wj. für anwendbar erklärt, um nach erfolgter Aufgabe der finalen Entnahmelehre durch den BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671) deren Rechtsgrundsätze rückwirkend gesetzlich festzuschreiben. Mit der zeitlichen Anwendungsregel für Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 beabsichtigt der Gesetzgeber, dieser rückwirkenden Festschreibung der finalen Entnahmelehre auch im Kontext des Abs. 5 Geltung zu verschaffen. Die Rspr. hat eine derartige echte Rückwirkung in vergleichbaren Fällen als verfassungsrechtl. unbedenklich angesehen, da der Steuergesetzgeber hier durch ein rückwirkendes Gesetz lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziere, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken (vgl. BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BStBl. II 2006, 546, zur Abschaffung der Mehrmutterorganschaft; FG Düss. v. 2.8.2007 – 14 V 1366/07 A(G), EFG 2008, 62, rkr., zur rückwirkenden Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 idF des JStG 2007; MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [333 f.]; aA überzeugend KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001 Beil. Nr. 3, 14 ff.; VÖLKER/ARDIZZONI, NJW 2004, 2413 [2415] mwN).

1442b **c) Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002**

Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 aF erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt.

Vertragsschluss vor dem 1.1.1999: Eine im VZ 1999 tatsächlich vollzogene (dingliche) Übertragung eines WG ist nicht gewinnrealisierend gem. Satz 3, sondern vielmehr noch nach den bisherigen Rechtsgrundsätzen (Mitunternehmer-Erlass) zu beurteilen, wenn der rechtsgeschäftliche Zuwendungsvertrag bis zum 31.12.1998 abgeschlossen worden ist (hinsichtlich des Eintritts der stl. Rechtsfolgen der Übertragung von WG und damit auch der Bestimmung des maßgebenden VZ ist nur die Übertragung des wirtschaftlichen/zivilrechtl. Eigentums von Bedeutung). Dies gilt jedoch nur, wenn der obligatorische Vertrag bis zu diesem Stichtag wirksam geworden ist.

Schwebend unwirksame Verträge bzw. beabsichtigte Verträge: Bei schwebend unwirksamen Verträgen stellt sich die Frage, ob ein mit Ablauf des 31.12.1998 schwebend unwirksamer obligatorischer Vertrag auf Übertragung von EinzelWG strechtlich als wirksam abgeschlossen gilt, wenn die v. Gesetz geforderte Genehmigung erst in 1999 erfolgt. Zivilrechtl. bedeutet die nachträgliche Zustimmung die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts ex tunc; die Genehmigung wirkt also auf den Zeitpunkt des Abschlusses zurück (§ 184 Abs. 1 BGB). Diese „Rückwirkung“ gilt auch für das StRecht, unter der Voraussetzung, dass nach Abschluss des schwebend unwirksamen Vertrags die erforderliche Genehmigung unverzüglich eingeholt wird (BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307; v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024). Die bloße Absicht, den Übertragungsvertrag abschließen zu wollen, reicht hierfür selbst dann nicht aus, wenn die Übertragung infolge von Gründen, die der Stpfl. nicht zu vertre-

ten hat (zB verzögerte Eintragung der Komplementär-GmbH der aufnehmenden PersGes. ins Handelsregister) nicht rechtzeitig erfolgt (FG Düss. v. 26.10.2007 – 18 K 621/04 G, F, EFG 2008, 1110, nrkr., Az. BFH IV R 1/08).

Unechte Rückwirkung: Da das StEntlG 1999/2000/2002 erst am 4.3.1999 beschlossen und am 24.3.1999 verkündet worden ist, ergibt sich für Übertragungen zwischen dem 1.1.1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 eine unechte Rückwirkung, die nach Auffassung des FG Düss. (v. 26.10.2007 – 18 K 621/04 G, F, EFG 2008, 1110, nrkr., Az. BFH IV R 1/08) verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden ist.

d) Satz 3–6 idF des UntStFG

1442c

Der zeitliche Anwendungsbereich von Satz 3–5 wird übereinstimmend in § 52 Abs. 16a Satz 1 geregelt, während für Satz 6 in § 52 Abs. 16a Satz 2 eine abweichende Bestimmung getroffen worden ist.

Satz 3–5 sollen gem. § 52 Abs. 16a Satz 1 auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 angewendet werden. Eine Übertragung ist erfolgt, wenn das wirtschaftliche Eigentum am WG übergeht. Es kommt nicht – wie bei der erstmaligen Anwendung des Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 – auf das zugrunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft an. Da das UntStFG erst am 24.12.2001 verkündet worden ist (BGBl. I 2001, 3835), ergibt sich für vor diesem Zeitpunkt erfolgte Übertragungen eine unechte Rückwirkung. Bezüglich Satz 3 und 5 ist deren rückwirkende Anwendung unproblematisch, da beide Regelungen keine grundlegenden Abweichungen von der bereits durch Satz 3 bzw. Satz 4 idF des StSenkG geschaffenen und ebenfalls für Übertragungen seit dem 31.12.2000 geltenden Rechtslage enthalten, sondern allenfalls klarstellenden Charakter aufweisen. Bezüglich der Sperrfristregelung (Satz 4 idF des UntStFG) ist allerdings zu bedenken, dass das StSenkG keine derartige Regelung vorgesehen hatte, so dass eine Anwendung der Regelung zumindest auf Übertragungen, die vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den BTag (25.9.2001) erfolgt sind, verfassungsrechtl. fragwürdig erscheint. Zum maßgebenden Zeitpunkt des Wegfalls des Vertrauensschutzes vgl. in anderem Zusammenhang BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31.

Satz 6 soll nach der besonderen Anwendungsregel in § 52 Abs. 16a Satz 2 auf Anteilsbegründungen und -erhöhungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden sein.

► *Systematische und historische Auslegung:* Daraus könnte geschlossen werden, dass es zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts auch bei vor dem 1.1.2001 erfolgten Übertragungen kommt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der jeweiligen Übertragung eine Anteilsübertragung oder -erhöhung iSv. Satz 6 vorgenommen wird und diese nach dem 31.12.2000 erfolgt. Für eine solche Auslegung spricht, dass der Gesetzgeber mit der Anwendungsregelung erkennbar von der vorherigen Rechtslage abgewichen ist: So enthielt § 52 Abs. 16a idF des StSenkG keine besondere Regelung zum Inkrafttreten des damaligen Satz 5, so dass jene Regelung dahin ausgelegt werden konnte, sie betreffe nur Übertragungen nach dem 31.12.2000. Hinzu kommt, dass die BReg. dem Vorschlag des Bundesrats, § 52 Abs. 16a Satz 2 zu streichen, mit ausweichender Begr. nicht gefolgt ist (BTDrucks. 14/7084, 2, 7).

► *Verfassungskonforme Auslegung:* Ein durch die Anknüpfung an die Anteilsbegründung bzw. -erhöhung bewirkter Einbezug von Übertragungen vor dem 1.1.2001 in den Anwendungsbereich von Satz 6 ist uE allerdings verfassungswidrig, da die Rechtsfolge des rückwirkenden Teilwertansatzes in einem VZ ein-

treten würde, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung bereits abgeschlossen war (vgl. MIRTSCH, Inf. 2002, 77 [82]). Für eine solche unter diesem Aspekt gegebene echte Rückwirkung besteht indes keinerlei Rechtfertigung: Sinn und Zweck von Satz 6 ist es, eine Umgehung des gegen eine „missbräuchliche“ Ausnutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens gerichteten Satz 5 zu verhindern, welcher allerdings erst für Übertragungen nach dem 31.12.2000 (Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren) gilt. Vor diesem Hintergrund ist es schlechterdings ausgeschlossen, dass Buchwertübertragungen, die ja bis zum Inkrafttreten des Abs. 5 idF des StEntlG 1999/2000/2002 im VZ 1999 möglich waren, seinerzeit mit dem Ziel einer Ausnutzung des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen worden sein können, da bis zu diesem Zeitpunkt ein Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren nicht vorherzusehen war. § 52 Abs. 16a Satz 2 ist deshalb verfassungskonform dahin auszulegen, dass Satz 6 nur auf Übertragungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden ist. Formal kann dabei daran angeknüpft werden, dass Satz 6 nur Übertragungen iSd. Satz 3 erwähnt, der Buchwertübertragungen aber erst ab 2001 ermöglicht (glA LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002 Beil. Nr. 1, 30, 32; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.8).

III. Bedeutung der Vorschrift

1443 1. Bedeutung von Satz 1 und 2

Tatbestandlich enger, rechtsfolgenreicher weiter Betriebsbegriff: Satz 1 und 2 bewirken die Fortführung des Buchwerts bei fortgesetzter Verstrickung der stillen Reserven in einem anderen BV bzw. Sonder-BV desselben Stpfl. Zwar besteht über die steuersystematische Richtigkeit einer Buchwertverknüpfung in diesen Fällen Einigkeit, weil die stillen Reserven bei demselben StSubjekt steuerverhaftet bleiben. Umstritten ist allerdings, ob die Regelungen auf die Verwendung eines engen oder vielmehr eines weiten Betriebsbegriffs schließen lassen (zur Abgrenzung der unterschiedlichen Betriebsbegriffe s. Vor §§ 4–7 Anm. 89 ff.), was insbes. bezüglich des Konkurrenzverhältnisses zu § 4 Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 1445d), aber auch in Zusammenhang mit § 20 UmwStG (s. Anm. 1445d) bedeutsam sein kann.

► *Der Gesetzgeber* bringt mit Satz 1 und 2 zum Ausdruck, dass er auf der Tatbestandsebene zwar einen engen Betriebsbegriff vertritt, da er vom Vorliegen einer Entnahme aus dem abgebenden BV gefolgt von einer Einlage in das aufnehmende BV ausgeht, auf der Rechtsfolgenreiche jedoch einen weiten Betriebsbegriff zugrunde legt, indem er durch die besonderen Bewertungsvorschriften in Satz 1 und 2 die sich anderenfalls infolge der Regelungen des Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 ergebende Aufdeckung der stillen Reserven unterdrückt (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 17 Rn. 233; § 4 Anm. 167). Für diese Einordnung des gesetzgeberischen Tuns spricht, dass es sich bei Abs. 5 um eine Bewertungsvorschrift handelt, welche ohne die Annahme, die Überführung stelle einen (Ersatz-)Realisationstatbestand dar, erkennbar ohne Anwendungsbereich wäre (vgl. WEHRHEIM/NICKEL, BB 2006, 1361 [1364]). Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Gesetzgeber auch in § 34a Abs. 5 Überführungen iSv. Abs. 5 Satz 1 und 2 tatbestandsmäßig als Entnahmen wertet, die eine Nachversteuerung auslösen können (s. § 34a Anm. 37, 70), rechtsfolgenreicher allerdings iS eines weiten Betriebsbegriffs die Möglichkeit eröffnet, die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 5 Satz 2 durch eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu unterdrücken.

► *Der BFH* hat indes in ständiger Rspr., allerdings bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 Satz 1 und 2, tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme verneint, wenn ein WG eines Stpfl. von einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Betrieb übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchwertansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 mwN). Dabei verneint der BFH nunmehr auch bei einer Überführung eines EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausl. Betriebsstätte eine sofortige Gewinnrealisation, wenn die ausl. Betriebsstätten-gewinne aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sind, weil der inländ. Besteuerungszugriff auf die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven nicht verloren gehe (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671). Darüber hinaus hat das Nds. FG das Vorliegen einer Entnahme auch im Fall der Überführung eines WG aus einem Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 in einen Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 13a verneint, weil die zukünftige stl. Erfassung der stillen Reserven durch die pauschale Erfassung im Grundbetrag des § 13a Abs. 4 gegeben sei (Nds. FG v. 6.3.2007 – 13 K 64/03, juris; s. auch Anm. 1448). Zur Rechtslage nach Inkrafttreten des Abs. 5 Satz 1 und 2 ist insoweit noch keine Rspr. ergangen.

► *Die FinVerw.* hat zur Rechtslage vor 1999 die Auffassung vertreten, dass keine Entnahme vorliege, wenn ein WG von einem Betrieb in einen anderen Betrieb oder Betriebsteil derselben oder einer anderen Einkunftsart überführt wird und eine spätere estliche Erfassung der im Buchwert des WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Bezüglich Abs. 5 Satz 1 und 2 geht die FinVerw. indes vom Vorliegen einer Entnahme gefolgt von einer Einlage aus (BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 1); anders allerdings (noch) in H 7.1 (1) GewStH.

► *Im Schrifttum* wird einerseits der enge Betriebsbegriff vertreten, wonach Überführungen von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. zwar Entnahmen darstellten, jedoch wegen der fortbestehenden stl. Verhaftung der stillen Reserven eine Bewertung mit dem Buchwert gerechtfertigt sei (so zur Rechtslage vor Abs. 5 Satz 1 und 2 unter teleologischer Reduktion der Vorschriften zur Entnahmebewertung: RAUPACH, DStJG Bd. 2 [1979], 87 [104]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 273 ff.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 440 [443 ff.]; zu Abs. 5 Satz 1 und 2: BEYCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 225 ff.; WEHRHEIM/NICKEL, BB 2006, 1361 [1363 f.]; wohl auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [719 Fn. 25]). Andererseits wird, dem weiten Betriebsbegriff folgend, die Auffassung vertreten, dass bereits dem Grunde nach die Überführung kein Realisationsstatbestand sei, woraufhin sich eine BW-Fortführung von selbst ergebe und es folglich keiner besonderen Bewertungsvorschrift bedürfe (vgl. REISS, StbJb. 2001/02, 281 [304 f.]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 488; BÜCHELE, DB 1999, 2336).

► *Stellungnahme:* Wegen der verschiedenen Gewinneinkunftsarten ist es uE grds. zutreffend, innerhalb der Gewinnermittlungsvorschriften von einem engen, ggf. von einem mittleren Betriebsbegriff auszugehen (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90). Allerdings ist zu beachten, dass auch bei idS nach den einzelnen Betrieben des Stpfl. separierten Gewinnermittlungen die derart ermittelten Ergebnisse in der Summe der Einkünfte zusammengefasst werden und grds. einem einheitlichen

Tarif unterliegen. Aus dieser, die Veränderung des gesamten BV des Stpfl. angehenden Zusammenfassung der einzelnen Gewinne folgt unmittelbar, dass Überführungen zwischen den einzelnen BV des Stpfl. erfolgsneutral zu erfolgen haben, wenn eine weitere Verhaftung der stillen Reserven im aufnehmenden BV gewährleistet ist. Diese Erfolgsneutralität kann erreicht werden, indem zwar tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme und Einlage bejaht, diese jedoch mit dem Buchwert bewertet wird, wie dies gegenwärtig durch Abs. 5 Satz 1 angeordnet wird, oder aber bereits auf der Tatbestandsebene eine teleologische Reduktion des Entnahmebegriffs dahingehend erfolgt, dass bei fortgesetzter stl. Verhaftung der stillen Reserven keine Entnahme gegeben ist. Das StR wird indes uE unnötig verkompliziert, wenn tatbestandlich zwar eine Entnahme angenommen wird und diese sodann, weil die stillen Reserven weiterhin in (irgend-)einem BV desselben Stpfl. verhaftet sind, abw. von der grds. Rechtsfolge einer Bewertung mit dem Teilwert mit dem Buchwert bewertet wird. Demgegenüber erscheint es in diesen Fällen gesetzessystematisch vorteilhaft, de lege ferenda bereits auf der Tatbestandsebene das Vorliegen einer Entnahme zu verneinen, was durch eine entsprechende Regelung in § 4 Abs. 1 erfolgen könnte (vgl. einerseits REISS, StJb. 2001/02, 281 [304 Fn. 38] „Verankerung des weiten Betriebsbegriffs“; andererseits Vor §§ 4–7 Anm. 89; BEYSCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 234, die zwar grds. dem engen bzw. mittleren Betriebsbegriff folgen, jedoch eine teleologische Reduktion des Entnahmetatbestands für möglich erachten). Dies bietet nicht nur den Vorteil, dass sowohl die Regelungen des Abs. 5 Satz 1 und 2 als auch des § 34a Abs. 5 entfallen könnten, sondern zudem würde das derzeitige Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 5 Satz 1 und 2 und der Entstrickungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgelöst (s. Anm. 1445d).

Buchwertansatz zwingend (s. Anm. 1450): Mit Einf. von Satz 1 und 2 gilt das von der FinVerw. gewährte Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven nur noch für Überführungen vor dem 1.1.1999 (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Dieser Wegfall des Wahlrechts ist aus stsystematischen Gründen zu begrüßen (vgl. REISS, StJb. 2001/02, 281 [305 Fn. 38]), wengleich dies dazu führt, dass der Stpfl. bei Überführungen von einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV eine gewstliche Verhaftung der stillen Reserven nicht mehr durch eine freiwillige Aufdeckung verhindern kann (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682; offen gelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, nrkr., NZB Az. BFH IV B 147/10).

Gesetzgeberisches Ziel verfehlt: Das vom Gesetzgeber im Umkehrschluss intendierte Verbot des Ansatzes zum Buchwert bei Überführung in ein ausländ. BV bzw. eine ausländ. Betriebsstätte des Stpfl. und damit die gesetzliche Verankerung eines an der finalen Entnahmelhre orientierten Entstrickungsstatbestands in Satz 1 läuft im Ergebnis ins Leere, da in diesen Fällen das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus hinsichtlich der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven gerade nicht verlorenggeht. Auch der mit dem JStG 2010 in Satz 1 angefügte Verweis auf eine entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4 im Kontext des Abs. 5 Satz 1 ändert uE daran nichts (s. Anm. 1449 ff.).

Ausweitung auf Sonderbetriebsvermögen: Der Einschluss des Sonder-BV (zum Begriff s. § 15 Anm. 700) ist insoweit von Bedeutung, als das Sonder-BV Bestandteil des BV der Mitunternehmerschaft als partiellem StRechtssubjekt ist (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 486). Ohne Satz 2 könnte daher in diesen Fällen das Vorliegen einer Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. iSv. Satz 1

fraglich erscheinen. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, dass in Satz 2 der Begriff des Sonder-BV zwar erstmals im EStG verwendet, inhaltlich jedoch nicht näher bestimmt wird. Eine Rechtfertigung der Zuordnung bestimmter WG zum Sonder-BV kann daher aus Satz 2 nicht abgeleitet werden (s. auch § 15 Anm. 714).

2. Bedeutung von Satz 3–6

1443a

Grundsätzliche Buchwertübertragungen bei Mitunternehmenschaften:

Mit Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber eine eindeutige Trennung zwischen dem eigenen BV des Mitunternehmers und dem gesamthänderisch gebundenen BV der Mitunternehmenschaft herbeigeführt und damit die strechtliche Verselbständigung der PersGes. betont (s. zur begrenzten StRechtssubjektivität der PersGes. § 15 Anm. 450). Die Übertragung von WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft war demzufolge, wie bei Übertragungen zwischen fremden Dritten, stets mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden. Mit dem StSenkG sowie nachfolgend dem UntStFG ist der Gesetzgeber zu Recht vom Missgriff des StEntG 1999/2000/2002 abgerückt und im Grundsatz zur Buchwertübertragung von EinzelWG zwischen PersGes. und Gesellschafter zurückgekehrt. Diese Kurskorrektur schien wirtschaftspolitisch geboten, da der Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft betriebswirtschaftlich gebotene Umstrukturierungen im Bereich der Personenernehmen erschwert hatte. Aus stsystematischer Perspektive lassen sich hierfür zwei Rechtfertigungen anführen:

► *Transparente Besteuerung von Mitunternehmenschaften:* Wenn es der Grundsatz einer transparenten Besteuerung der Mitunternehmenschaft ist, die PersGes. nicht als einen eigenständigen Rechtsträger iSd. StRechts anzusehen (vgl. REISS, StuW 2000, 405 f.), setzt sich folglich das BV des jeweiligen Stpfl. sowohl aus seinem eigenen BV, seinem Sonder-BV als auch aus seinem jeweiligen quotalen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmenschaften, an welchen er beteiligt ist, zusammen (vgl. zur Rechtslage vor Abs. 5: BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549; zu Abs. 5: v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345; GROH, DB 2002, 1904 [1906]). Aus stsystematischer Perspektive dürften mithin bei einer Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft stille Reserven zumindest insoweit nicht zur Aufdeckung gelangen, als sie zuvor dem jeweiligen Mitunternehmer bereits zuzurechnen waren. Zwar ist der Gesetzgeber mit Satz 3 der vorstehenden Auffassung insoweit nicht gefolgt, als er im Kontext des Abs. 5 die Mitunternehmenschaft offenkundig als ein v. Mitunternehmer zu unterscheidendes StSubjekt ansieht; gleichwohl hat er diese rechtsfolgende sogar übertroffen, da Satz 3 nicht nur eine der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers entsprechende Buchwertübertragung, sondern vielmehr eine vollständige Beibehaltung der stillen Reserven anordnet. Um dies zu ermöglichen, war es erforderlich, in Satz 3 zwischen dem gesamthänderisch gebundenen BV einerseits und dem BV bzw. Sonder-BV des Mitunternehmers andererseits zu unterscheiden, jedoch kann aus dieser gesetzestechnisch erforderlichen Abgrenzung des Gesamthandsvermögens gegenüber der Vermögenssphäre des Gesellschafters keine Präferenz des Gesetzgebers für eine durchgreifende strechtliche Verselbständigung der Mitunternehmenschaft hergeleitet werden. Darüber hinaus können sowohl die in Satz 2 vollzogene Herauslösung des Sonder-BV aus dem BV der Mitunternehmenschaft und dessen Annäherung an das

EinzelBV des Mitunternehmers (s. Anm. 1447a) als auch die mit dem UntStFG vollzogene Rückkehr zu einer gesellschafterbezogenen Sichtweise des § 6b (s. § 6b Anm. 25) als Anzeichen des gesetzgeberischen Willens einer in letzter Konsequenz transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften verstanden werden; gleichwohl fehlt es (nach wie vor) an der Vorgabe einer in sich geschlossenen Besteuerungskonzeption durch den Gesetzgeber. Nach Auffassung von HENNRICHS (FR 2010, 721 [730]) sei Abs. 5 indes nicht Ausdruck des Transparenzprinzips, sondern vielmehr umwstrechtlich legitimiert. Gegen eine solche Einordnung sprechen uE allerdings insbes. Satz 5 und 6, welche einer – umwstrechtlich demgegenüber zulässigen – Verlagerung stiller Reserven auf KStSubjekte entgegenstehen.

► *Fehlen eines Realisationstatbestands*: Die von Satz 3 erfassten Sachverhalte beinhalten keinen Realisationstatbestand. Dies gilt sowohl für unentgeltliche Übertragungen als auch für Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, da letztere – entgegen der Auffassung von FinVerw. und Rspr. (vgl. BMF v. 8.12.2011, DSStR 2011, 2401 – Tz. 8; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 698) – keine tauschähnlichen Vorgänge darstellen (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 381a; ROSER, FR 2002, 309 ff.; BAREIS, FR 2011, 153 [156]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 551 ff.; dies erwägend WENDT, Stbg 2010, 145 [151]; zu § 24 UmwStG; NIEHUS, FR 2010, 1 [4]). Die Annahme eines Ersatzrealisationstatbestands und damit die Aufdeckung der stillen Reserven ist allerdings insoweit erforderlich, als der spätere Steuerzugriff bei dem Stpfl., in dessen Sphäre die stillen Reserven entstanden sind, nicht mehr möglich ist (vgl. HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 [11]). Daraus folgt, dass die von Abs. 5 Satz 3 angeordnete vollständige Buchwertübertragung insoweit gerechtfertigt ist, als die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet bleiben und eine stl. Erfassung bei ihm im tatsächlichen Realisationszeitpunkt gewährleistet ist.

Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip: Nach dem Subjektsteuerprinzip hat jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch die ihm zuzurechnenden stillen Reserven zu versteuern.

REISS, BB 2000, 1965 [1968]; HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 (11); RÖDDER, Stbjb. 1994/95, 295 (316); BIERGANS (FS Schmidt, 1993, 75 [87]) unterscheidet zwischen dem (generellen) Subjektprinzip und dem „Prinzip der Personenidentität stiller Reserven“ im Besonderen; krit. zum Subjektsteuerprinzip RATSCHOW in DSTJG 34 (2011), 35 (56 f.). Zur Anwendung des Subjektsteuerprinzips bei Abs. 5 insbes. VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1524); REISS, StuW 2000, 399 (406 ff.); BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1188); MITSCH/GRÜTER, Inf. 2000, 620 (621); einschränkend WENDT, FR 2002, 53 (54): lückenlose Einhaltung eines bestimmten Prinzips kann wegen Satz 4 nicht mehr vorausgesetzt werden; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (720, Fn. 33, 36): Durchbrechung des Prinzips bei zwingenden Gründen zulässig.

Folglich dürf(t)en Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven führen (vgl. SIEGE/, FR 2011, 45 [47]). Um nun einerseits bei derlei Übertragungen eine vollständige Buchwertübertragung zu ermöglichen, andererseits jedoch dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen, müsste die weitere Zuordnung der stillen Reserven zu dem bzw. den Übertragenden gewährleistet sein. Zwar eröffnet die Ergänzungsbilanz grds. eine solche Möglichkeit und die Sperrfristregelung in Satz 4 bietet durchaus einen Anreiz zu deren Aufstellung, gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass Ergänzungsbilanzen in ihrer bisher bekannten Form lediglich bei Übertra-

gungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, nicht aber bei den weiteren von Satz 3 erfassten Übertragungen eingesetzt werden (können). Erfolgt keine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, so wirkt zwar die Sperrfristregelung bei zeitnaher Realisierung der stillen Reserven deren interpersoneller Verlagerung entgegen, jedoch nimmt der Gesetzgeber nach Verstreichen der Frist das Überspringen der stillen Reserven und den hierdurch bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip billigend in Kauf (glA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 381b; CREZELIUS, FR 2002, 805 [810 f.]). Steuersystematisch zutreffend wäre es indes, wenn der Gesetzgeber entweder in allen von Satz 3 erfassten Übertragungsfällen zwingend eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anordnete (zu geeigneten Instrumentarien s. Anm. 1460b, 1461b), oder aber eine Übertragung zu Buchwerten nur entsprechend der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers zuließe, da es insoweit ohnehin nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt. Gleichwohl ist bei der Auslegung der betreffenden Vorschriften de lege lata zu beachten, dass der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven bewusst zugelassen hat.

Relevanz des Überspringens stiller Reserven: Satz 5 und 6 sollen grds. verhindern, dass durch den Übertragungsvorgang nach Satz 3 (Satz 5) oder durch einen nach der Übertragung eintretenden Sachverhalt (Satz 6) stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, und ordnen insoweit den Teilwertansatz an. Satz 5 und 6 gelten daher nicht, wenn die stillen Reserven im Zuge der Übertragung oder beim nach der Übertragung eintretenden, die Beteiligung an dem WG begründenden oder erhöhenden Sachverhalt ohnehin aufzudecken sind.

Missbrauchsabwehrregelungen: Die in Satz 4–6 getroffenen Regelungen sollen ausweislich der Gesetzesbegründung der Missbrauchsabwehr dienen.

► *Satz 4* ordnet zur Vermeidung einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven an, dass rückwirkend die Übertragung zum Teilwert erfolgt, wenn das übertragene WG innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen wird, sofern nicht die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Grundlegend dafür ist die Überlegung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 14/6882, 32 f.), wonach die Buchwertübertragung auf einen anderen Rechtsträger nur dann zulässig sei, wenn sie nur zum Zweck der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme diene. Da in einem solchen Fall das unternehmerische Engagement insoweit ende, werde, so der Gesetzgeber, nach Satz 4 unwiderleglich vermutet, dass bei Veräußerung oder Entnahme der zuvor zum Buchwert übertragenen Einzel-WG innerhalb der Sperrfrist die ursprüngliche Übertragung nicht der Umstrukturierung gedient habe. Veräußerungen oder Entnahmen durch den Rechtsnachfolger innerhalb der Sperrfrist bewirken mithin für den Rechtsvorgänger rückwirkend eine stl. Belastung, obwohl er selbst den strechtl. Tatbestand der Erzielung von Einkünften (hier: durch Veräußerung oder Entnahme des WG) nicht bzw. nur anteilig verwirklicht hat.

► *Satz 5 und 6* sollen verhindern, „dass die grundsätzliche steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Objektgesellschaften unterlaufen wird“ (Begründung zur Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum StSenkG [BTDrucks. 14/3760], nv.). Eine weitere Erl. enthält die Gesetzesbegründung nicht. Sinn und Zweck der Regelungen ist es wohl, zu verhindern, dass stille Reserven enthaltende WG nach Satz 3 zum Buchwert in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden, an welcher auch KStSubjekte beteiligt sind oder werden, und sodann durch eine anschließende Veräußerung der Anteile an den beteiligten

KStSubjekten die stillen Reserven des übertragenen WG mittelbar dem Teil-/Halbeinkünfteverfahren unterliegen (DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1716 f.]; REISS, BB 2000, 1965 [1969]; Anm. 1474a mit Beispiel).

► *Unterschiedliche Fristdauern und Bezugszeitpunkte:* Satz 4, Satz 6 sowie Abs. 3 Satz 2 verwenden unterschiedlich lange nominale Sperrfristen und stellen für die Fristberechnung auf unterschiedliche Bezugszeitpunkte ab. Während in Satz 6 die Frist sieben Jahre und in Abs. 3 Satz 2 demgegenüber nur fünf Jahre beträgt, wobei der Fristlauf in beiden Regelungen durch die Übertragung selbst ausgelöst wird, beläuft sich die Frist in Satz 4 nominal nur auf drei Jahre, wobei für die Fristberechnung allerdings auf den Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den betreffenden VZ abgestellt wird, so dass sich die Sperrfrist real um die Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Übertragung und der Abgabe der StErklärung verlängert.

1443b

IV. Vereinbarkeit mit Europarecht

Im Kontext des Abs. 5 ist zu fragen, ob ein Mitgliedsstaat anlässlich des grenzüberschreitenden Transfers eines WG in ein anderes BV desselben Stpfl. bzw. in das BV einer ausländischen PersGes. eine Aufdeckung der stillen Reserven anordnen darf, während er im reinen Inlandsfall einen Buchwerttransfer vorsieht. Mit Urt. v. 11.3.2004 (C-9/02 – Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbHR 2004, 504) hat der EuGH entschieden, dass es aufgrund des in Art. 49 AEUV (vormals Art. 43 EGV) verankerten Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verwehrt ist, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung einzuführen, welche im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven bewirkt. Während der Gesetzgeber beim Transfer von WG die Auffassung vertritt, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall deswegen gerechtfertigt sei, weil es zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts käme, ist Letzteres nach hM nicht der Fall (s. Anm. 1449, 1463). Doch selbst wenn man einen Verlust des Besteuerungsrechts annähme, so genügte dies als Rechtfertigung für eine daraus abgeleitete Sofortbesteuerung uE nicht, so dass eine solche folglich als europarechtswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen wäre (ebenso RICHTER/HEYD, Ubg 2011, 172 [175] zu § 4 Abs. 1 Satz 3; UNGEMACH, Ubg 2011, 251 [257 f.] zu den umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsregelungen; SIEKER, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.] zu § 16 Abs. 3a). Nach Auffassung von MITSCHKE (Ubg 2011, 328 [334 ff.]) sowie MUSIL (FR 2011, 545 [548]) sei eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall indes durch das vom EuGH konzipierte Kriterium einer Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt, wobei zu beachten ist, dass sich beide Verfahren primär auf § 4 Abs. 1 Satz 3 beziehen und für dessen Europarechtskonformität insbes. auf die abmildernd wirkende Regelung des § 4g verweisen. Im Kontext des § 6 Abs. 5 findet § 4g indes keine Anwendung (s. Anm. 1449) und scheidet daher als Rechtfertigung aus. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber anstelle einer Sofortbesteuerung minderschwere verfahrensrechtl. Mittel zur Sicherung seines Besteuerungsanspruchs bemühen könnte (SIEKER, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.] zu § 16 Abs. 3a; KÖRNER, IStR 2010, 208 ff.).

V. Geltungsbereich

1. Persönlicher Geltungsbereich

a) Geltungsbereich von Satz 1 und 2

1444

Natürliche Person: Grundvorstellung des Gesetzgebers ist eine natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält und/oder der im Rahmen ihrer Beteiligung an einer oder mehreren Mitunternehmerschaften Sonder-BV zuzurechnen ist. Dies gilt sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter StPfl. des Übertragenden.

Mitunternehmerschaften: Satz 1 und 2 gelten grds. auch für Mitunternehmerschaften, da diese neben ihrem stl. Gesamthandsvermögen ggf. auch über Sonder-BV bei einer anderen Mitunternehmerschaft verfügen können (doppelstöckige PersGes.); s. § 15 Anm. 635. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass Mitunternehmerschaften mehrere eigene BV zuzurechnen sind (s. Anm. 1447d).

Körperschaften iSd. KStG: Die Vorschrift findet über § 8 Abs. 1 KStG auch für kstpl. Rechtssubjekte unmittelbare Anwendung.

b) Geltungsbereich von Satz 3 und 4

1444a

Satz 3 und 4 gelten für Übertragungen, in die in der einen oder anderen Weise eine Mitunternehmerschaft involviert ist, sei es, dass sie selbst Übertragender bzw. Übertragungsempfänger ist (Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2), sei es, dass die an der betreffenden Mitunternehmerschaft beteiligten Mitunternehmer zwischen ihren Sonder-BV bei dieser Mitunternehmerschaft EinzelWG übertragen (Satz 3 Nr. 3). In diesem Kontext erfassen die Vorschriften Übertragungen durch bzw. auf (unbeschränkt oder beschränkt) stpl. natürliche Personen, die neben ihrer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einen Betrieb unterhalten oder denen im Rahmen ihrer Beteiligung an einer (ggf. anderen) Mitunternehmerschaft Sonder-BV zuzurechnen ist. Bei doppel- bzw. mehrstöckigen PersGes. kann der Mitunternehmer, aus bzw. in dessen BV oder Sonder-BV das EinzelWG übertragen wird, auch selbst eine Mitunternehmerschaft sein. Über § 8 Abs. 1 KStG gelten Satz 3 und 4 insoweit auch für KStSubjekte, als sie als Mitunternehmer einer PersGes. beteiligt sind.

c) Geltungsbereich von Satz 5 und 6

1444b

Die Rechtsfolge der Sätze 5 und 6 tritt ein, soweit an dem betreffenden WG der Anteil einer „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ begründet wird oder dieser sich erhöht. Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind, da diese Begriffe im EStG selbst nicht definiert sind, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG aufgezählten unbeschr. stpl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschr. stpl. KStSubjekte zu verstehen, die mit einer Mitunternehmerbeteiligung inländ. Einkünfte beziehen. Mit dieser Formulierung sind folglich alle StSubjekte umfasst, die unter das KStG fallen.

2. Sachlicher Geltungsbereich

a) Geltungsbereich von Satz 1 und 2

1445

Direkte Überführung: Die Bewertung nach Satz 1 und 2 gilt nur für WG, die direkt aus einem in ein anderes BV oder Sonder-BV desselben Stpl. überführt werden. Die Bewertung von WG des PV, die in ein BV eingelegt werden, richtet

sich dagegen nach Abs. 1 Nr. 5. Dies gilt selbst dann, wenn diese WG zuvor aus einem BV des Stpfl. in sein PV entnommen worden sind. Beleg dafür ist auch, dass Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 für den Fall, dass die Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach der Entnahme erfolgt, eine spezielle Bewertungsvorschrift enthält (s. Anm. 1232).

Kein Rechtsträgerwechsel: Überführungsvorgänge iSv. Satz 1 und 2 beinhalten (bis auf wenige Ausnahmen, vgl. Anm. 1447) keine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vollziehen sich vielmehr innerhalb des Vermögens desselben Stpfl.

Kein innerbetrieblicher Vorgang: Nicht einschlägig ist Abs. 5, wenn ein WG lediglich innerhalb eines Betriebs zwischen verschiedenen Betriebsteilen oder Betriebsstätten wechselt.

Zukünftige Besteuerung der stillen Reserven: Zwingende Voraussetzung einer Überführung zum Buchwert ist, dass die zukünftige Besteuerung etwaig vorhandener stiller Reserven im aufnehmenden BV in rechtl. Hinsicht sichergestellt ist (s. Anm. 1448–1449f).

Anlass der Überführung kann neben einer konkreten, nach außen erkennbaren Zuordnungshandlung (zB hinsichtlich der Zuordnung von WG des gewillkürten [Sonder-]BV) auch eine Änderung des strechtl. Kontexts sein, in dem sich das WG befindet, wie sie etwa bei Rechtsformänderungen, Änderungen der Gesellschaftsstruktur oder bei Veränderungen in der Qualifikation von Einkünften auftritt (zu einzelnen Beispielen vgl. Anm. 1447).

1445a b) Geltungsbereich von Satz 3

Direkte Übertragung: Die Bewertung nach Satz 3 gilt nur für WG, die direkt zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und einem BV oder Sonder-BV eines Mitunternehmers bzw. zwischen den Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden.

Rechtsträgerwechsel: Übertragungsfälle iSd. Satzes 3 beinhalten grds. eine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums am übertragenen WG.

Keine Veräußerung bzw. Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter: Die Vorschrift regelt die Bewertung im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder der Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten; nicht erfasst werden indes Übertragungen durch entgeltliche Veräußerung bzw. im Tausch gegen andere WG (BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367 Nr. 3; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 696). Fremdübliche entgeltliche Übertragungen – sei es durch entgeltliche Veräußerung, sei es im Wege des Tauschs gegen andere WG – zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft werden vielmehr in vollem Umfang als Übertragungsvorgänge wie zwischen fremden Dritten beurteilt (s. § 15 Anm. 90). Zur Übernahme von Verbindlichkeiten als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt s. Anm. 1452b.

Neugründung bzw. Gesellschafterbeitritt: Satz 3 ist nicht nur bei Übertragungen zwischen bereits bestehenden Mitunternehmerschaften und den bereits an ihr beteiligten Mitunternehmern, sondern ebenso auf Neugründungen von Mitunternehmerschaften sowie im Fall des Beitritts eines neuen Gesellschafters zu einer bereits bestehenden Gesellschaft anwendbar (WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033; WENDT, FR 2002, 53 [64]; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]).

c) Geltungsbereich von Satz 4

1445b

Satz 4 bezweckt, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch Buchwertübertragung dann nicht zuzulassen, wenn die stillen Reserven innerhalb der Sperrfrist durch Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG realisiert werden. Die Regelung gelangt folglich nur dann zur Anwendung, wenn die Übertragung nach Satz 3 überhaupt zur Verschiebung stiller Reserven geführt hat, was nicht der Fall ist, wenn durch Ergänzungsbilanzen (oder vergleichbare Techniken) die stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet, und nachfolgend innerhalb der Sperrfrist realisiert werden. Ob dabei lediglich die Veräußerung oder Entnahme des EinzelWG als schädliche Realisationstatbestände anzusehen oder auch die Veräußerung oder Aufgabe von Sachgesamtheiten darunter zu fassen sind, ist umstritten (s. Anm. 1469a).

d) Geltungsbereich von Satz 5 und 6

1445c

Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts: Satz 5 und 6 gelten, wenn durch eine oder nach einer Übertragung nach Satz 3 ein KStSubjekt an dem übertragenen WG mittelbar oder unmittelbar beteiligt wird oder sich ein bereits bestehender Anteil erhöht. Umstritten ist, ob die Regelungen auch dann zur Anwendung gelangen, wenn die Übertragung durch ein KStSubjekt erfolgt und im Gegenzug der Anteil eines anderen KStSubjekts an diesem WG begründet wird (s. Anm. 1474i).

Vorliegen einer Übertragung iSv. Satz 3: Satz 5 und 6 setzen den Tatbestand in Satz 3 voraus, dh. das Vorliegen eines der dort genannten Übertragungsvorgänge. Satz 5 und 6 haben daher zB keine Auswirkungen auf die Einlage von WG in eine Mitunternehmerschaft aus dem PV, auch wenn dadurch stille Reserven auf ein an der Mitunternehmerschaft beteiligtes KStSubjekt zB wegen einer Bewertung nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a überspringen.

VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften**

1445d

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Nr. 4 und 5: Rechtssystematisch sind Satz 1 und 2 als Bewertungsvorschrift, nicht aber als tatbestandliche Einschränkung der Entnahme anzusehen. Sowohl die Überführungen nach Satz 1 und 2 als auch die unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 beinhalten mithin Entnahme und Einlage, deren Bewertung nicht nach der grundsätzlichen Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5, sondern nunmehr gem. Abs. 5 Satz 1 und 2 als *lex specialis* zu erfolgen hat (s. Anm. 1443).

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3: Aus dem Umstand, dass – in der Logik des Gesetzgebers – Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 Bewertungsvorschriften tatsächlicher Entnahmen darstellen, demgegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 jedoch das Vorliegen von Entnahmen fingiert, folgt unmittelbar, dass Überführungen aus einem BV bzw. Sonder-BV in ein anderes BV bzw. Sonder-BV desselben Stplf. tatbestandlich von § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht erfasst werden (KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2009, 73; WASSERMAYER, FS Krawitz 2010, 483 [491]; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 321 f.; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, Anh. 4 Rn. 56; HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [586 f.]; aA FÖRSTER, DB 2007, 72 [73]; ATILGAN, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, 2010, 35). Ebenso wird Abs. 5 Satz 3 gegenüber § 4 Abs. 1

Satz 3 als vorrangig angehen (WASSERMEYER, FS Krawitz 2010, 483 [491]; PRINZ, DB 2009, 807 [811]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]; KÖRNER, IStR 2009, 741 [745]; MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 123).

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 4 Satz 4: Gemäß Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 kann die Entnahme von WG zum Buchwert erfolgen, wenn diese unmittelbar nach der Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen werden. Allerdings werden Überführungen eines WG aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaft in ihren eigenen stbefreiten Bereich nach wohl hM nicht vom Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 erfasst, da es an einer Entreicherung des Zuwendenden fehlt (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 541; HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 f. mwN; aA WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, 539 Rn. 25). In diesem Fall ist auch nach Abs. 5 Satz 1 eine Buchwertübertragung nicht möglich, da das betreffende WG fortan nicht mehr steuerverhaftet ist (s. Anm. 1448).

Verhältnis zu Abs. 2a: Die Überführung bzw. Übertragung eines in einem Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a geführten WG bewirkt nach Auffassung der FinVerw. im abgebenden BV keine Verminderung des Sammelpostens und stellt folglich im aufnehmenden BV keinen Zugang dar (R 6.13 Abs. 6 EStR 2008; BMF v. 30.9.2010, BStBl. I 2010, 755 – Tz. 22; differenzierend STRAHL in KORN, § 6 Rn. 468.28); s. aber Anm. 1459a.

Verhältnis zu Abs. 3: Die Regelungen des Abs. 3 betreffen die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer[teil]anteil) auf einen anderen Stpfl., während Abs. 5 Satz 3 die Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmerschaften regelt. Zur Anwendungskonkurrenz zwischen Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonder-BV s. Anm. 1364, 1366a.

Verhältnis zu Abs. 4: Die Regelung des Abs. 4 betrifft die Übertragung von EinzelWG auf einen anderen Stpfl.; Abs. 5 Satz 1 und 2 sind im Fall eines Rechtsträgerwechsels nicht anwendbar. Zum konkurrierenden Anwendungsbereich von Abs. 4 und Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1431.

Verhältnis zu Abs. 6: Gemäß Abs. 6 Satz 4 bleibt Abs. 5 unberührt. Die bei Tausch und verdeckter Einlage geltenden Grundsätze des Abs. 6 gelten damit im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nur insoweit, als Abs. 5 keine speziellere Regelung enthält.

► *Tausch gegen WG*, die nicht in Gesellschaftsrechten bestehen, führt, da Abs. 5 insoweit eben gerade keine speziellere Regelung enthält, auch im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zur Anwendung von Abs. 6 Satz 1, dh. Gewinnrealisierung im abgebenden Vermögen und Ansatz des gemeinen Werts. Erfolgt die Übertragung jedoch gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, ist Abs. 5 vorrangig; da in Abs. 5 Satz 3 die Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ausdrückl. genannt wird, wäre Abs. 5 Satz 3 wohl ohnehin als *lex specialis* anzusehen, so dass Abs. 6 Satz 4 insoweit lediglich klarstellenden Charakter hat.

► *Verdeckte Einlage*: Erhöht sich durch eine Übertragung nach Satz 3 oder innerhalb der folgenden sieben Jahre nach einer solchen der Anteil einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten KapGes. an dem übertragenen WG oder wird

dieser begründet, liegt regelmäßig eine verdeckte Einlage iSv. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG vor. Für den verdeckt Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt trotz Abs. 6 Satz 4 bestehen (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1.), enthält doch Abs. 5 hierzu keinerlei Regelung, denn Abs. 5 Satz 3-6 betrifft lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmerschaft, nicht dagegen diejenige des Anteils an der KapGes., in die verdeckt eingelegt wurde. Abs. 5 Satz 3 ist insoweit zunächst *lex specialis* zu Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage eigentlich der Teilwert anzusetzen ist. Nach Satz 5 und 6 wird nun eben diese Bewertung zum Teilwert (ggf. rückwirkend) wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 im Fall der verdeckten Einlage wieder hergestellt, wonach sich die AK um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen (s. Anm. 1474j).

Verhältnis zu § 4 Abs. 4a: Im Verhältnis zu § 4 Abs. 4a ist fraglich, ob Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 4 Abs. 4a anzusehen sind. Nach Auffassung der FinVerw. ist dies infolge einer betriebs- bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Betrachtung zu bejahen (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 10; v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588 – Tz. 32d). Ebenso vertritt die Rspr., dass der Transfer eines WG – im entschiedenen Fall aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft – eine Überentnahme im abgebenden BV auslösen kann (FG Ba.-Württ. v. 19.5.2008 – 12 K 85/07, EFG 2009, 233, nrkr., Az. BFH IV R 33/08; zust. WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 430). Hiergegen wird mit Verweis auf den weiten Betriebsbegriff sowie die Abkehr von der finalen Entnahmelehre vertreten, lediglich den Wirtschaftsgutstransfer in das PV als Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a zu begreifen (LEY, KÖSDI 2009, 16333; uE zutreffend, s. auch Anm. 1443). Ob danach eine Entnahme auch bei einer unentgeltlichen interpersonellen Verlagerung des WG auf andere Mitunternehmer nach Abs. 5 Satz 3 zu verneinen wäre, erscheint uE in Ermangelung einer § 34a Abs. 5 (s. § 34a Anm. 71) vergleichbaren Regelung in § 4 Abs. 4a allerdings fraglich.

Verhältnis zu § 6b: Mit der durch das UntStFG bewirkten Rückkehr zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise des § 6b hat der Gesetzgeber neben Abs. 5 Satz 3 eine weitere Möglichkeit zu einer steuerneutralen Übertragung für die von § 6b erfassten WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft eröffnet. Sind die Voraussetzungen des § 6b gegeben, so kann der Mitunternehmer bei einer fremdüblichen entgeltlichen Veräußerung eines WG seines (Sonder-)BV an „seine“ Mitunternehmerschaft den Veräußerungsgewinn durch Bildung einer § 6b-Rücklage neutralisieren und, der gesellschaftsbezogenen Betrachtung folgend, die stillen Reserven sodann auf dasselbe, nunmehr im Eigentum der Mitunternehmerschaft stehende WG übertragen, soweit ihm dieses ideell anteilig zuzurechnen ist. Während in diesem Fall eine vollständige Übertragung der stillen Reserven immer dann erfolgen kann, wenn die auf den veräußernden Mitunternehmer entfallenden anteiligen AK des WG betragsmäßig zumindest dem im abgebenden BV erzielten Veräußerungsgewinn entsprechen, ist bei umgekehrter Übertragungsrichtung (Mitunternehmerschaft veräußert in das [Sonder-]BV eines ihrer Mitunternehmer) im Unterschied zu einer nach Satz 3 erfolgenden Übertragung stets nur eine quote Übertragung der stillen Reserven möglich (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 f.]; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]). Dass in den vorgenannten Sachverhalten das veräußerte WG und das angeschaffte WG, auf welches die stillen Reserven übertragen werden sollen, identisch sind, steht einer Anwendung des § 6b nicht entgegen (OFD

Koblenz v. 23.12.2003, DStR 2004, 314). In Betracht zu ziehen ist eine Anwendung des § 6b insbes. dann, wenn Satz 3 entweder als nicht anwendbar angesehen wird, beispielsweise bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten (s. Anm. 1452b), bei der Übertragung zwischen Schwester-PersGes. (umstritten, s. Anm. 1447d, 1456) oder wenn wegen Satz 5 und 6 lediglich eine partielle Beibehaltung der stillen Reserven möglich ist (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; KORN/STRAHL, Stbg. 2002, 300; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1102]; OFD Münster v. 2.4.2004, DStR 2004, 1041; krit. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]).

Verhältnis zu § 15a: Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Mitunternehmers stellen Entnahmen iSd. § 15a Abs. 3 Satz 1 dar (vgl. RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [796]; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15a Rn. 154).

Verhältnis zu § 16 Abs. 3 Satz 2: Da es sich bei einer Realteilung grds. um Übertragungen zwischen verschiedenen (partiellen) StSubjekten handelt, besteht zwischen Abs. 5 Satz 1 und 2 und § 16 Abs. 3 Satz 2 regelmäßig keine Anwendungskonkurrenz. Zur Abgrenzung einer unter Satz 3 zu fassenden Sachwertabfindung bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Fortbestand der Gesellschaft von der Realteilung s. § 16 Anm. 441.

Verhältnis zu § 34a: Gemäß § 34a Abs. 5 Satz 1 gelten Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 Satz 1–3 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 34a (s. § 34a Anm. 70).

1445e 2. Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG

Verhältnis zu § 8 Abs. 1 KStG: Was als Einkommen einer Körperschaft gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Die Bewertungsvorschrift des Abs. 5 ist daher grds. auf die Einkommensermittlung der Körperschaften anwendbar; vgl. Anm. 1447c.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 KStG: Die Regelungen zur vGA werden gegenüber Abs. 5 Satz 3 als vorrangig angesehen (BFH v. 15.9.2004 – IV R 7/02, BStBl. II 2005, 867; BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401, Rn. 9; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 390; GROH, DB 2003, 1403 [1408]; zum Rangverhältnis beider Normen eingehend BRIESE, GmbHR 2005, 207 [211]; MAYER, GmbHR 2005, 1033 [1034]. Überträgt eine KapGes. als Mitunternehmerin beispielsweise unentgeltlich ein WG auf eine Mitunternehmerschaft, an welcher auch die Kapitalgesellschafter als Mitunternehmer beteiligt sind, so stellt dies insoweit eine vGA dar, die eine Gewinnrealisierung bewirkt; s. auch Anm. 1461b.

Verhältnis zu § 13 Abs. 4 KStG: Gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG sind bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beginnenden StBefreiung in der Schlussbilanz die WG, die der Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen, mit den Buchwerten anzusetzen. Diese Regelung ist gegenüber Abs. 5 Satz 1 als speziellere Norm vorrangig.

Verhältnis zu § 7 GewStG: Gewerbeertrag ist gem. § 7 Abs. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der gewstl. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften in §§ 4–7k zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 259; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 5 gelten mithin

grds. auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags, wenn abgebendes und/oder aufnehmendes BV Gewerbebetriebe iSd. § 2 Abs. 1 GewStG sind; s. Anm. 1450.

3. Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht

1445f

Verhältnis zu § 5 Abs. 3 UmwStG: Wird die Beteiligung an einer Körperschaft im BV eines Einzelunternehmens oder im Sonder-BV einer Mitunternehmerschaft gehalten und die Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen, gelten für die Überführung der Beteiligung in das BV der übernehmenden PersGes. die Bewertungsvorschriften des § 5 Abs. 3 UmwStG. Es handelt sich um eine Spezialvorschrift für Zwecke der Berechnung des Übernahmegewinns bei der Übernehmerin iSd. § 4 Abs. 4 UmwStG.

Verhältnis zu § 20 UmwStG: Abs. 5 gilt auch, wenn ein Betrieb mit Rückwirkung in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG eingebracht und im Rückbezugszeitraum Überführungen oder Übertragungen aus dem eingebrachten BV in ein anderes BV des Einbringenden vorgenommen werden. Grundsätzlich sind gem. § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden KapGes. auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die KapGes. übergegangen wäre. Dies würde bedeuten, dass der KapGes. die Überführung bzw. Übertragung eines WG in das andere BV des Einbringenden nach dem stl. Übertragungstichtag zuzurechnen wäre (Folge wäre eine vGA). Dieser Grundsatz erfährt jedoch gem. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG eine Ausnahme, soweit Entnahmen und Einlagen nach dem stl. Übertragungstichtag erfolgen. Diese nehmen an der Rückwirkungsfiktion nicht teil und sind noch dem Einbringenden zuzurechnen. Entscheidend ist hierfür, dass der Gesetzgeber im Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 1 und 2 *de lege lata* vom Vorliegen einer Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 und damit auch einer solchen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG, gefolgt von einer anschließenden Einlage, ausgeht und für deren Bewertung den BW anordnet (aA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 488). Würde man (mit guten Gründen, s. Anm. 1443) *de lege ferenda* den Tatbestand der Einlage bzw. Entnahme in den hier in Rede stehenden Überführungsfällen verneinen, müsste im UmwStG zur Vermeidung von vGA eine gesonderte Regelung aufgenommen werden, mit der vergleichbar zu § 34a Abs. 5 das Vorliegen von Entnahmen und Einlagen in diesen Fällen fingiert würde.

Verhältnis zu § 24 UmwStG: Während § 24 UmwStG die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) regelt, betrifft Satz 3 die Übertragung von einzelnen WG. Werden im Zuge der Einbringung einer Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen nicht in das Gesellschaftsvermögen, sondern lediglich in das Sonder-BV des Einbringenden bei der aufnehmenden PersGes. überführt, so soll dies nach hM gleichwohl einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG darstellen, woraufhin sich das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in diesem Fall auch auf die in das Sonder-BV überführten WG erstreckt (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 24 UmwStG Rn. 33 f. mwN; aA PATT in DJPW, § 24 UmwStG Rn. 16, 19; NIEHUS, FR 2010, 1 ff.). Eine Einbringung iSd. § 24 UmwStG liegt unstrittig nicht vor, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ausschließlich in das Sonder-BV der PersGes. eingebracht wird (FG Düss. v. 30.4.2003 – 16 K 2934/01 E, EFG 2003, 1180, rkr.; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 24 UmwStG Rn. 110). In diesen Fällen ist vielmehr eine (steuerneutrale) Überführung gem. Satz 2 gegeben.

1445g

VII. Anwendung des Abs. 5 auf Auslandsbeziehungen

Gemäß Abs. 5 ist ein Transfer zum BW nur zulässig, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies kann insbes. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten fraglich sein, wobei zwischen Überführungen nach Satz 1 und 2 (s. Anm. 1449) und Übertragungen nach Satz 3 (s. Anm. 1462b–1463b) zu unterscheiden ist.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1 und 2

1446

I. Einzelnes Wirtschaftsgut des (Sonder-)Betriebsvermögens

Gegenstand der Bewertung sind WG, die von einem in ein anderes BV desselben Stpfl. übertragen werden. Grundsätzlich kommen alle Arten von WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind.

Begriff des „einzelnen“ Wirtschaftsguts: s. Vor §§ 4–7 Anm. 116.

Sachgesamtheiten: Dem Wortlaut nach betreffen Satz 1 und 2 des Abs. 5 nur die Überführung einzelner WG, nicht aber die von Sachgesamtheiten (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen). Auch ist Abs. 3 nicht einschlägig, da dort die Übertragung der Sachgesamtheit auf einen anderen als den bisherigen Inhaber verlangt wird (s. Anm. 1341), so dass die Überführung von Sachgesamtheiten aus einem in ein anderes BV desselben Stpfl. explizit nicht geregelt ist. Hieraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass Satz 1 und 2 in diesen Fällen nicht anwendbar seien und zumindest im Fall der Überführung von Teilbetrieben oder ganzen Betrieben in ein anderes BV desselben Stpfl. die stillen Reserven wegen des Vorliegens einer Entnahme bzw. Betriebsaufgabe aufzudecken wären (die Überführung eines Mitunternehmeranteils würde mangels Wirtschaftsguteigenschaft ohnehin keine stl. Bewertung auslösen). Die Rechtsfolgen einer derartigen Differenzierung nach EinzelWG einerseits und Sachgesamtheiten andererseits sind weder sachlogisch begründbar noch als vom Gesetzgeber intendiert anzunehmen, so dass uE Satz 1 und 2 auch bei Überführungen von Sachgesamtheiten anzuwenden sind (so auch BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 6; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 681; DIETEL, DStR 2009, 1352 [1353]).

II. Überführung zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

1447

1. Begriff der Überführung

Überführung in Satz 1 und 2 ist strechtlich zu verstehen. Hier sind alle Vorgänge, Handlungen oder Rechtsfolgen gemeint, die zum Wechsel der Zuordnung eines WG zu einem bestimmten (Sonder-)BV führen. Bei notwendigem BV oder Sonder-BV wird die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl. regelmäßig durch Nutzungsänderung, dh. durch Änderung der tatsächlichen betrieblichen Zweckwidmung bewirkt. Soll ein WG des gewillkürten BV überführt werden, kommt der Umwidmung durch Buchung entscheidende Bedeutung zu (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 360 unter „Buchung“). Aber auch bloße Rechtsvorgänge, die aufgrund strechtlicher Wertungen eine andere vermögensmäßige

Zuordnung eines WG zur Folge haben, sind als „Überführung“ iSv. Satz 1 und 2 zu werten, etwa wenn bei Wegfall einer Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt, durch die Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. sich erstmals eine Bilanzierungskonkurrenz ergibt oder sich die strechtliche Beurteilung aus anderen Gründen ändert (zB bei einer verdeckten Einlage; vgl. auch BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537).

Beispiel 1 (Wegfall des Sonderbetriebsvermögens durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils und Rückfall in den Eigenbetrieb): Die XY KG ist ua. an der ABC OHG als Mitunternehmerin beteiligt. Sie überlässt der Tochtergesellschaft ein WG ihres Gesellschaftsvermögens zur betrieblichen Nutzung. Zum 31.12.01 veräußert die XY KG ihre Beteiligung an der Untergesellschaft.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Die Veräußerung der Gesellschaftsbeteiligung an der ABC OHG bedeutet ertragstl. die Überführung des überlassenen WG gem. Abs. 5 Satz 2 aus dem Sonder-BV der Untergesellschaft in den Eigenbetrieb der XY KG. Bis zur Veräußerung war die XY KG Mitunternehmerin der Untergesellschaft. Die Nutzungsüberlassung des WG führte zu notwendigem Sonder-BV I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft (PATT/RASCHE, FR 1996, 805). Mit Beendigung der Mitunternehmerstellung fällt die (vorrangige) Sonder-BV-Eigenschaft weg, so dass das WG im Gesellschaftsvermögen der XY KG deren Eigenbetrieb zuzuordnen ist. Der „Rückfall“ des WG ist gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten.

Beispiel 2 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers infolge der Umwandlung der PersGes. in eine Kapitalgesellschaft): Die XY OHG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden. Die PersGes. betreibt ihr Unternehmen auf einem Betriebsgelände, das im Eigentum ihres Gesellschafters X steht, der mit 80 % beteiligt ist. Die Umstrukturierung soll möglichst keine StBelastung hervorrufen.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Die Umwandlung der OHG in eine KapGes. bedeutet strechtlich die Überführung iSv. Satz 2 des Grundstücks aus dem Sonder-BV des X bei der PersGes. in das BV eines Besitzeinzelunternehmens, das mit Umwandlung entsteht. Die Überführung ist zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten. Das Grundstück gehört bis zum Formwechsel zum notwendigen Sonder-BV I des X bei der XY OHG. Mit Umwandlung in eine KapGes. geht die Mitunternehmerstellung des X unter; dieser erlangt als Gegenleistung Gesellschaftsanteile an einer GmbH. Das Gesellschaftsvermögen der PersGes. ist mit dem Gesellschaftsvermögen der KapGes. identisch, da der Formwechsel nur die Änderung des Rechtskleids bedeutet. Das Grundstück bleibt also Alleineigentum des X; jedoch verliert es seine Sonder-BV-Eigenschaft. Dies bedeutet aber nicht die Überführung in das PV, weil das Grundstück notwendiges BV eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs wird. Die GmbH als Rechtsnachfolgerin der XY OHG setzt den Pachtvertrag fort. Infolge der personellen und sachlichen Verflechtung zu der KapGes. ist die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2.

Beispiel 3 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Eigenbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen infolge der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen): A, der ein Einzelunternehmen betreibt, nimmt seine Tochter B unter Gründung der A & B OHG unentgeltlich als Gesellschafterin auf. A betrieb das Einzelunternehmen auf einem ihm gehörenden Grundstück, das er nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern der A & B OHG zur Nutzung überlässt.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Die Bewertung des in das Gesellschaftsvermögen übertragenen Vermögens erfolgt gem. Abs. 3 Satz 2 iVm. Satz 1 zum Buchwert, wobei die Besonderheiten des Abs. 3 Satz 2 zu beachten sind. Das der A & B OHG überlassene Grundstück wird mit der Gründung der OHG aus dem Betrieb des (untergehenden) Einzelunternehmens gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend zum Buchwert in das Sonder-BV des A bei der A & B OHG überführt. An der Bewertung des Grundstücks ändert sich auch nichts, wenn B ihren Gesellschaftsanteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt und infolgedessen A die anteiligen stillen Reserven in dem auf B anlässlich

der Aufnahme als Gesellschafterin übergebenen Vermögen rückwirkend aufdecken muss (vgl. zu den Rechtsfolgen bei späterem Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 ausführl. Anm. 1388 f. sowie BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 21, 11 ff.).

Beispiel 4 (Überführung eines Grundstücks aus dem landwirtschaftlichen Anlagevermögen in das Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels): Landwirt X stellt eine Bauvoranfrage, die darauf gerichtet ist, ein zu seinem landwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Grundstück als Bauland für eine Reihe von Einfamilienhäusern marktgängig zu machen. Ziel ist es, das Grundstück nach erfolgter Genehmigung zu parzellieren und die einzelnen Parzellen anschließend zu veräußern.

Begründet X durch diese Aktivitäten einen gewerblichen Grundstückshandel, gehört das Grundstück zu dessen UV; die diesbezügliche Überführung aus dem landwirtschaftlichen in das gewerbliche BV erfolgt gem. Abs. 5 Satz 1 zwingend zum BW (FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, nrkr., Az. BFH IV B 147/10).

Regelmäßig kein Eigentumswechsel: Das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an dem WG ändert sich bei Überführungen iSv. Satz 1 und 2 regelmäßig nicht, da die Überführung zwischen verschiedenen BV derselben natürlichen oder juristischen Person stattfindet. Im Unterschied hierzu bezeichnet der Gesetzgeber in Satz 3 den Transfer eines WG, der mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist, als Übertragung (WENDT, FR 2002, 53 [57]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 490).

Ausnahme bei Bruchteilsbetrachtung: Bei einer vermögensverwaltenden PersGes. erfolgt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Wege einer Bruchteilsbetrachtung eine anteilige Zurechnung der WG des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter (vgl. SÖFFING, Stbg. 1996, 289 [292 f.]; DARAGAN, DStR 2000, 573 [575]), während bei einer mitunternehmerischen PersGes. diese Regelung durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 verdrängt wird (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, C.III.2; v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; vgl. hierzu auch KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO, § 39 AO Rn. 90 ff.). Räumt ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. der Gesellschaft das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum an einem WG seines (Sonder-)BV ein, so kann es sich trotz des damit verbundenen Rechtsträgerwechsels strechtlich um eine Überführung iSv. Satz 1 bzw. Satz 2 handeln, nämlich dann, wenn der ideelle Anteil des Gesellschafters an dem betreffenden WG weiterhin seinem BV bzw. Sonder-BV zuzuordnen ist:

► *Zebragesellschaft:* Überträgt der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes., der seine Beteiligung in einem BV hält, ein WG aus einem anderen seiner BV auf die Zebragesellschaft bzw. umgekehrt, so bedeutet dies zwar einen Übergang des zivilrechtlichen Eigentums, gleichwohl liegt, da die gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern zuzurechnenden WG für die betrieblich beteiligten Gesellschafter strechtlich BV darstellen, insoweit eine unter Satz 1 und 2 fallende Überführung vor, als das WG anteilig weiterhin BV des Übertragenden ist bzw., bei der Übertragung in umgekehrter Richtung, anteilig aus einem BV des Empfängers entstammt (HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [573]; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.6; für eine Anwendung von Satz 3 mit der Folge einer vollständigen Buchwertübertragung NIEHUS, DStZ 2004, 143 [148 ff.]; aA wohl Nds. FG v. 28.9.2009 – 3 K 869/04, EFG 2010, 729, nrkr., Az. BFH IV R 44/09 für den Fall einer Veräußerung).

► *Übertragung auf vermögensverwaltende PersGes. und nachfolgende Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft:* Überlässt eine vermögensverwaltende PersGes. ein

WG unmittelbar nach der Übertragung durch einen ihrer Mitunternehmer einer Gewinneinkünfte erzielenden Schwester-PersGes. zur Nutzung und sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, so folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die anteilige Zurechnung des überlassenen WG zum Sonder-BV der an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter bei der Gewinneinkünfte erzielenden PersGes.

Beispiel 5 (Übertragung auf vermögensverwaltende PersGes. und Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft): Der Einzelgewerbe treibende A überträgt unentgeltlich sein betriebliches Grundstück auf eine Grundstücks-GbR, an der A, seine Ehefrau B und sein Sohn S zu je einem Drittel beteiligt sind. Die Grundstücks-GbR überlässt das Grundstück an die gewerbliche XY KG, an der A und S als Mitunternehmer beteiligt sind.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, weil es beispielsweise an der personellen Verflechtung fehlt, so ist das von der GbR überlassene Grundstück anteilig dem Sonder-BV von A und S bei der XY KG zuzurechnen (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93). Mithin liegt hinsichtlich des gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO weiterhin dem A zuzurechnenden Grundstücksteils eine Überführung aus dessen BV in sein Sonder-BV bei der XY KG vor, welche gem. Satz 2 zu Buchwerten erfolgt. Bezüglich des Grundstücksteils, der auf B übergeht, liegt eine Entnahme aus dem abgebenden BV des A vor. Sodann schenkt A das anteilige Grundstück der B, die im Zuge der Vermietung an die XY KG Einkünfte aus VuV erzielt. Der Grundstücksteil, der auf S übergeht, wird bei diesem Sonder-BV bei der XY KG. Hier stellt sich die Frage, ob, analog zur Behandlung des auf B übergehenden Grundstücksteils, zunächst eine Entnahme des A mit anschließender Einlage durch S vorliegt oder ob die Übertragung insoweit nach Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert erfolgt. Letzteres wird man zumindest für den Fall annehmen können, in dem der Mietvertrag mit der XY KG über das Grundstück zunächst zwischen A und der XY KG abgeschlossen wird und die Übertragung des Grundstücks auf die GbR erst im Anschluss daran erfolgt.

Überführung aufgrund Wegfalls der Bruchteilsbetrachtung: Satz 1 und 2 können auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein WG des Gesamthandsvermögens einer vermögensverwaltenden PersGes., das bei einem Gesellschafter aufgrund der Bruchteilsbetrachtung anteilig zum (Sonder-)BV gehört, aufgrund des Eintritts der PersGes. in die Gewerblichkeit nunmehr stl. BV der entstehenden Mitunternehmerschaft wird (glA STRUNK/KAMPHAUS, BB 2002, 2153 [2157 f.]).

Beispiel 6 (Vermögensverwaltende PersGes. wird gewerblich): An der lediglich vermögensverwaltenden X GbR sind A, B und C mit je einem Drittel beteiligt. Die X GbR verwaltet umfangreichen, zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundbesitz. Ein Grundstück überlässt sie der gewerblich tätigen Y OHG zur Nutzung, an der B und C zu jeweils 50 % beteiligt sind. Aufgrund von Grundstücksverkäufen begründet die X GbR ab 1.1.10 einen gewerblichen Grundstückshandel.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Die X GbR ist, soweit eine personelle Verflechtung mit der Y OHG nicht besteht, bis zum 31.12.01 eine vermögensverwaltende PersGes. und hat daher kein BV. Gleichwohl ist das an die Y OHG überlassene Grundstück bis zum 31.12.09 insoweit Sonder-BV von B und C bei der Y OHG, als es ihnen anteilig zuzurechnen ist. Ab 1.1.10 handelt es sich bei der X GbR um eine zumindest teilweise gewerblich tätige PersGes., die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Das zum Gesamthandsvermögen der X GbR gehörende, an die Y OHG vermietete Grundstück zählt daher nunmehr aufgrund der vom BFH im Bereich der Schwester-PersGes. praktizierten Subsidiaritätstheorie vollumfänglich zum stl. Gesamthandsvermögen der X GbR (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307). Es gilt daher als nach Satz 1 und 2 aus dem jeweiligen Sonder-BV von B und C in das BV der PersGes. überführt. Eine Anwendung von Satz 3-6 (Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen) scheidet aus, da kein Rechtsträgerwechsel und damit keine Übertragung des WG iSv. Satz 3 stattgefunden hat. Im Übrigen wäre es

auch sachlich nicht zu rechtfertigen, in diesem Fall die Sperrfrist-Regelung des Satzes 4 und die Missbrauchsklauseln in Satz 5 und 6 anzuwenden.

1447a 2. Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen

Anderes Betriebsvermögen: Eine Überführung iSv. Satz 1 liegt vor, wenn ein WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überwechselt. Dies erfordert das Vorliegen mehrerer Betriebe eines Stpfl.; zur Mehrheit von Gewerbebetrieben eines Stpfl. vgl. § 15 Anm. 185 mwN. Das Verbringen eines WG zwischen verschiedenen Betriebsstätten eines einheitlichen Betriebs fällt nicht unter Satz 1. Zum Verbringen in ein ausländ. BV s. ausführl. Anm. 1449.

Einschluss des Sonderbetriebsvermögens: Eine Überführung iSv. Satz 2 ist gegeben, wenn ein WG zwischen einem Sonder-BV des Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft und einem eigenen BV oder einem Sonder-BV des Stpfl. bei einer anderen Mitunternehmerschaft überführt wird. Zum Begriff des Sonder-BV s. § 15 Anm. 700 ff.

► *Gleichstellung von Sonderbetriebsvermögen und Betriebsvermögen:* Satz 2 stellt bezüglich der Überführung von WG das Sonder-BV des Mitunternehmers bei einer Mitunternehmerschaft dem eigenen BV des Stpfl. gleich. Diese Gleichstellung ist keineswegs selbstverständlich, da das Sonder-BV grds. als dem BV der Mitunternehmerschaft zugehörig angesehen wird (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 486), so beispielsweise im Fall der Veräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 407), bei der unentgeltlichen Übertragung (gem. Abs. 3 Satz 2 ist die Zurückbehaltung von WG unschädlich, wenn diese als Sonder-BV weiterhin „zum BV derselben Mitunternehmerschaft“ gehören) sowie bei Einbringungen gem. §§ 20 Abs. 1 Satz 1 und 24 Abs. 1 UmwStG. Obwohl die WG des Sonder-BV dem betreffenden Mitunternehmer unmittelbar zugeordnet sind, folgt daraus nicht die Annahme eines eigenständigen Betriebs dieses Stpfl. (s. ausführl. Vor §§ 4–7 Anm. 91). Vielmehr hat der Gesetzgeber die bestehende Konkurrenz zwischen dem Subjektsteuerprinzip einerseits und der StRechtssubjektivität der PersGes. bezüglich der Gewinnermittlung andererseits in diesem Fall zugunsten des Subjektsteuerprinzips gelöst (HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

► *Stellungnahme:* Zwar ist in systematischer Hinsicht der Einschluss der WG des Sonder-BV als unmittelbare und logische Konsequenz des Subjektsteuerprinzips zu begrüßen, gleichwohl sind die mit der Herauslösung des Sonder-BV aus dem mitunternehmerischen BV verbundenen Wertungswidersprüche bezüglich der Abgrenzung des Mitunternehmeranteils in den Fällen der Veräußerung, der Einbringung sowie unentgeltlichen Übertragung fragwürdig (zu den materiellen Konsequenzen dieser unterschiedlichen Abgrenzungen vgl. WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 414). Anzumerken ist zudem, dass weitergehende oder gar grundsätzliche Überlegungen zur Besteuerung der PersGes. uE aus Satz 2 nicht abgeleitet werden können. So indiziert die explizite und damit möglicherweise als Ausnahme zu wertende Regelung der Vorrangigkeit des Subjektsteuerprinzips im Fall des Satz 2 keine gesetzgeberische Bestätigung einer grundsätzlichen strechtlichen Verselbständigung der PersGes. (so aber Vor §§ 4–7 Anm. 91); vielmehr ist im Kontext von Satz 3–6 sowie § 6b wohl von einer gesellschaftlicherbezogenen Sichtweise der PersGes. auszugehen (s. Anm. 1443a).

Verschiedene Einkunftsarten: Unerheblich ist, ob es sich um eine Überführung zwischen BV bzw. Sonder-BV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682). Dies gilt

auch bei Überführung in einen Betrieb der LuF. Die Möglichkeit, im luF. Betrieb zeitlich danach zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu wechseln, ändert hieran nichts (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Zur Überführung eines WG auf einen luF. Betrieb, dessen Gewinn bereits nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, s. Anm. 1448.

3. (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

a) Natürliche Personen

1447b

Satz 1 und 2 setzen voraus, dass einem Stpfl. mehrere BV (s. § 15 Anm. 185) bzw. Sonder-BV zuzurechnen sind. Grundvorstellung des Gesetzgebers ist dabei eine natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält und/oder der im Rahmen ihrer Beteiligung an einer oder mehreren Mitunternehmerschaften Sonder-BV zuzurechnen ist.

Personengesellschaft ist anderer Steuerpflichtiger: Überträgt eine natürliche Person als Mitunternehmer ein WG aus ihrem (Sonder-)BV in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft oder erfolgt diese Übertragung in umgekehrter Richtung, so stellt dies keinen Anwendungsfall von Satz 1 bzw. 2 dar. Im Kontext des Abs. 5 stellen die den Mitunternehmern ideell anteilig zuzurechnenden WG des Gesamthandsvermögens im Grundsatz kein eigenes BV des Mitunternehmers dar, so dass die PersGes. insoweit als anderer Stpfl. iSv. Satz 1 und 2 anzusehen ist. Dies zeigt sich insbes. darin, dass der Gesetzgeber in Satz 3–6 eine spezialgesetzliche Regelung für eben diese Übertragungsvorgänge geschaffen hat. Zwar hat der BFH zur Rechtslage vor 1999 die Auffassung vertreten, dass ein Gesellschafter, in dessen eigenes BV oder Sonder-BV ein WG des Gesellschaftsvermögens übertragen wird, insoweit, als er an dem WG im Rahmen seines Anteils am Gesellschaftsvermögen bereits vor der Übertragung beteiligt war, den Entnahmetatbestand nicht verwirklichte, sondern vielmehr die auf ihn entfallenden stillen Reserven im anderen BV oder Sonder-BV fortführe (vgl. BFH v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549 mwN; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Der Gesetzgeber ist der Auffassung aber bei der Abfassung des Abs. 5 erkennbar nicht gefolgt. Siehe aber zur Übertragung zwischen SchwesterPersGes. Anm. 1447d.

Transfer bei Betriebsaufspaltung: Überträgt ein Stpfl. ein zum BV seines Einzelunternehmens gehörendes WG im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes., so liegt keine Überführung iSv. Satz 1 und 2 vor, da das BV der KapGes. kein BV desselben Stpfl. darstellt. Die strechtliche Behandlung der verdeckten Einlage richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5 (danach ist der Teilwert anzusetzen) sowie nach Abs. 6 Satz 2 (danach erhöhen sich die AK der Gesellschaftsanteile um eben diesen Teilwert); die stillen Reserven sind also aufzudecken. Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt der Übertragung mehrheitlicher oder alleiniger Inhaber der Gesellschaftsanteile der KapGes. war, etwa bei Vorliegen der Voraussetzungen einer klassischen Betriebsaufspaltung.

b) Körperschaften iSd. KStG

1447c

Anwendbarkeit von Satz 1 und 2: Die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG gelten gem. § 8 Abs. 1 KStG grds. auch für die kstl. Einkommensermittlung. Abs. 5 Satz 1 und 2 ist daher auch für kstpl. Rechtssubjekte anwendbar.

Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbetrieb; infolgedessen haben derartige

Rechtssubjekte stets nur einen einheitlichen Betrieb zum Gegenstand (GLANEGGER/GÜROFF VII. § 2 Rn. 32, 341). Eine Überführung von WG aus einem in ein anderes BV einer solchen Körperschaft ist daher nicht denkbar (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1150; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682). Gleichwohl kann eine solche Körperschaft, die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, über Sonder-BV verfügen, wenn sie ein ihr gehörendes WG der Mitunternehmerschaft widmet (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282). Überführungen iSv. Satz 2 sind daher bei derartigen Körperschaften möglich (glA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4; aA offenbar HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1159).

Anderen Körperschaften iSv. § 1 KStG können grds. wie natürlichen Personen mehrere BV zuzurechnen sein.

Steuerbegünstigte Körperschaften: Unterhalten stbegünstigte Körperschaften mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nebeneinander, so gelten diese gem. § 64 Abs. 2 AO zwar als einheitlicher Geschäftsbetrieb, gleichwohl ist für die Zwecke der Einkommensermittlung der Körperschaft im Grundsatz für jeden Geschäftsbetrieb eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (vgl. BUCHNA/SEEGER/BROX, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, 323, 529 f. mit Hinweis auf die Vereinfachungsregelung der FinVerw. AEAO Nr. 11 zu § 64 AO), so dass insoweit Überführungen zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. vorliegen können; s. aber Anm. 1448.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschr. kstpfl. Bei der Gewinnermittlung wird dabei fingiert, der BgA sei ein selbständiges StRechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes. und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin (vgl. BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; vgl. auch R 33 Abs. 1 KStR 2004). Daraus folgt jedoch nicht, dass die Betriebe gewerblicher Art als selbständige Subjekte der KSt. anzusehen sind; kst. StSubjekt ist vielmehr die KdöR selbst (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Aus der Teil-Verselbständigung des einzelnen Betriebs in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG folgt aber, dass jeder BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für Zwecke der KSt. grds. für sich zu betrachten ist. Die KdöR ist daher StSubjekt wegen jedes einzelnen Betriebs. Das Einkommen der einzelnen Betriebe ist gesondert zu ermitteln und die KSt. ist gesondert festzusetzen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Überführungen aus dem einen in einen anderen BgA derselben juristischen Person öffentlichen Rechts fallen daher nicht unter Satz 1 (HEGER in GOSCH, § 4 Rn. 147; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.5; differenzierend BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489 [492]). Infolgedessen ist die Überführung als vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren (HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 134; BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 – Tz. 27; OFD Koblenz v. 19.5.2004, FR 2004, 856).

1447d c) Mitunternehmerschaften

Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger: s. Anm. 1447b.

Im Grundsatz einheitliches Betriebsvermögen: Die Tätigkeit einer gewerblichen Mitunternehmerschaft ist regelmäßig als ein einheitlicher Gewerbebetrieb zu beurteilen (GLANEGGER/GÜROFF VII. § 2 Rn. 18). Auch wenn die Tätigkeit der Gesellschaft sich auf unterschiedliche gewerbliche Bereiche erstreckt, liegt folglich nur ein BV vor, so dass Überführungen iSv. Satz 1 idR nicht vorliegen

können (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682; zum Vorliegen mehrerer PersGes. BFH v. 12.6.2002 – XI R 21/99, BFH/NV 2002, 1554). Dies gilt im Grundsatz auch für nur teilweise gewerblich tätige Mitunternehmensformen, wenn deren Tätigkeit entweder wegen untrennbarer Verflechtung als einheitliche Tätigkeit (BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567) oder gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als einheitlicher Gewerbetrieb (s. § 15 Anm. 1455) zu beurteilen ist.

Ausnahmen: Verschiedene BV einer Mitunternehmensform können indes vorliegen, wenn § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht zur Anwendung gelangt. Dies ist zum einen der Fall, wenn die teilweise gewerbliche Tätigkeit nur in einem äußerst geringfügigen Umfang ausgeübt wird (s. § 15 Anm. 1426), woraufhin die Mitunternehmensform beispielsweise sowohl über ein gewerbliches als auch über ein der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dienendes BV verfügen; Überführungen von WG zwischen diesen BV sind gem. Satz 1 zu bewerten. Zum anderen ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 auf Mitunternehmensformen, die keine PersGes. iSd. Zivilrechts sind (zB Erbengemeinschaften), nicht anwendbar (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120). Folglich können auch diese Gemeinschaften über mehrere BV und/oder Sonder-BV verfügen (glA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4).

Sonderbetriebsvermögen: Ist eine PersGes. selbst Mitunternehmerin bei einer anderen Mitunternehmensform (sog. doppelstöckige PersGes.), kann ihr im Rahmen dieser Mitunternehmensform selbst Sonder-BV zuzurechnen sein. Die Überführung von WG aus dem stl. Gesamthandsvermögen der Mitunternehmensform in dieses Sonder-BV oder umgekehrt ist ein Anwendungsfall von Satz 2 (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4).

d) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften

1447e

Anwendung von Satz 1 und 2 strittig: Wird ein WG zwischen den Gesellschaftsvermögen von SchwesterPersGes., also PersGes., an denen ganz oder zumindest teilweise dieselben Personen beteiligt sind, übertragen, so ist strittig, ob dies als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten ist.

Gesetzgeber und Finanzverwaltung: Nach beider Auffassung soll eine Buchwertübertragung einzelner WG zwischen Schwester PersGes. weder nach Abs. 5 (vgl. BTDrucks. 14/7343, 4; BMF v. 8.12.2011, DSStR 2011, 2401 – Tz.18; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.) noch nach Realteilungsgrundsätzen (BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228, unter IV.1.) zulässig sein. Durch diese restriktive Haltung wollen Gesetzgeber und FinVerw. offenbar StGestaltungen entgegenwirken, die darauf abzielen, einzelne WG zunächst stneutral in einer Schwester PersGes. zu separieren und sodann nicht die WG selbst, sondern vielmehr den Betrieb der ZielPersGes. bzw. die betreffenden Mitunternehmeranteile ohne gewerbesteuerliche Belastung und unter Inanspruchnahme der §§ 16, 34 zu veräußern (vgl. NIEHUS, StuW 2008, 359 [367 f.]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]). Gleichwohl gewährt die FinVerw. angesichts der divergierenden Auffassungen im BFH (v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, einerseits; BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345, andererseits) AdV (vgl. BMF v. 29.10.2010, BStBl. I 2010, 1206).

Schrifttum: Die Fachliteratur vertritt dagegen mehrheitlich die Auffassung, dass eine Übertragung zwischen (beteiligungsidentlichen) Schwester PersGes. als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten sei, da in-

soweit die quotale Beteiligung der jeweiligen Mitunternehmer am Gesellschaftsvermögen als deren eigenes BV anzusehen sei.

Vgl. KANZLER, FR 2010, 761 (762); WENDT, FR 2010, 386 (387); LEISNER-EGENSPERGER, DSzZ 2010, 900 (903 ff.); NIEHUS, FR 2005, 278 f.; WENDT, FR 2002, 53 (64); GROH, DB 2002, 1904 (1906), HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (131); REISS, StbJb. 2001/02, 281 (311); SCHMITT/Franz, BB 2001, 1278 (1280); HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 (1140); HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 (572); aus ökonomischer Sicht: BARREIS, FR 2011, 153 (162 ff.); SIEGEL, FR 2011, 45 (54 ff.); aA BRANDENBERG, FR 2010, 731 (734 f.); BRANDENBERG, DSzZ 2002, 551 (555); HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 (2602); SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1999, 917 (918).

Vertreten wird auch die Auffassung, es handele sich um einen zweistufigen Vorgang, bei dem zunächst eine Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen der Ursprungsgesellschaft in das jeweilige Vermögen der Mitunternehmer und anschließend eine Einbringung in das Gesamthandsvermögen der übernehmenden Gesellschaft erfolge. Diese beiden Vorgänge würden dann, soweit die Ausbringung in BV der Mitunternehmer erfolgt, jeweils nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder Nr. 2 zum Buchwert erfolgen (vgl. LEY, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]).

Rechtsprechung: Mit Urt. v. 25.11.2009 (I R 72/08, BStBl. II 2010, 471) kamen der I. Senat des BFH einerseits und mit Beschl. v. 15.4.2010 (IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345) der IV. Senat andererseits in dieser Frage zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen. Zum Meinungsstreit innerhalb des BFH s. GOSCH, DStR 2010, 1173; WITTWER, DStR 2010, 1072. Es ist davon auszugehen, dass sich früher oder später der Große Senat des BFH dieser Frage annehmen wird.

► *Nach Auffassung des I. Senats* sei Satz 1 nicht unmittelbar anwendbar, da die Mitunternehmerschaft als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen – von den BV der Mitunternehmer zu unterscheidenden – BV anzusehen sei. Auch eine analoge Anwendung der Vorschrift scheidet aus, da das Gesetz insoweit keine planwidrige Lücke aufweise; vielmehr habe der Gesetzgeber ganz bewusst die stneutrale Übertragung von WG zwischen SchwesterPersGes. nicht zugelassen. Auch deswegen sei in dem Katalog der erfolgsneutralen Übertragungsmöglichkeiten des Abs. 5 Satz 3 die Übertragung zwischen SchwesterPersGes. nicht enthalten.

► *Nach Auffassung des IV. Senats* sei indes infolge des Grundsatzes der transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften und des Subjektsteuerprinzips der Grundgedanke des Abs. 5 im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. zu erstrecken und daher Satz 1 anwendbar. Dabei hat der IV. Senat in seinem Beschl. im AdV-Verfahren keinen Zweifel daran gelassen, dass er in einem späteren Hauptsacheverfahren ebenso entscheiden wird.

Stellungnahme: Aus steuersystematischer Perspektive liegt das Ergebnis auf der Hand. Da die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben und es in Anbetracht der Beteiligungsidealität zu keiner interpersonellen Verlagerung derselben kommt, folgt aus dem Subjektsteuerprinzip das Gebot der Buchwertübertragung. Ein Realisationstatbestand, der zur Aufdeckung der stillen Reserven führen könnte, ist in diesem Fall schlicht nicht gegeben (vgl. REISS in KIRCHHOFF X. § 15 Rn. 388). Mit dem Transparenz- und dem Subjektsteuerprinzip sprechen uE gute Gründe für die Auffassung des IV. Senats, während das Urt. des I. Senats auf einem zu weitgehenden Verständnis der strechtlichen Verselbständigung der Mitunternehmerschaft gegenüber ihren Mitunternehmern beruht (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2010, 200). In

Anbetracht der Tatsache, dass die Versteuerung der von der PersGes. erzielten Einkünfte allein durch ihre Gesellschafter erfolgt, erscheint es gerechtfertigt, in derartigen Fällen das BV der Gesellschaft zugleich als ideell anteiliges BV der Gesellschafter zu behandeln. Diesem Gedanken folgend ist uE auch die Übertragung von WG zwischen nicht beteiligungsidentischen PersGes. gem. Satz 1 insoweit zu Buchwerten vorzunehmen, als eine Verschiebung stiller Reserven nicht eintritt (glA REISS, StbJb. 2001/02, 281 [311]; aA wohl WENDT, FR 2002, 53 [64]). Dies stellt nun keineswegs einen Rückfall in die Bilanzbündeltheorie dar, sondern ist vielmehr gängige StRechtspraxis, wenn man etwa an die gesellschaftlerbezogene Anwendung von § 6b oder an die strechtliche Fiktion denkt, nach welcher der Erwerber eines Mitunternehmeranteils vom Veräußerer ideell anteilige WG erwirbt (WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 480). Letztlich ist dies eine Frage nach der Reichweite von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; uE ist bei den hier in Rede stehenden Fällen eine getrennte Zurechnung der gesamthänderisch gebundenen WG auf die Gesellschafter für eine zutreffende Besteuerung der Gesellschafter erforderlich. Dem I. Senat ist allerdings zuzugeben, dass er dem historischen Willen des Gesetzgebers entsprochen hat; fraglich ist jedoch, ob sich dieser Wille des Gesetzgebers auch im Gesetzeswortlaut widerspiegelt und, selbst wenn dies der Fall sein sollte, ob damit die Grenzen der Verfassungswidrigkeit erreicht sind. Zu Überlegungen de lege ferenda NIEHUS/WILKE, SteuK 2010, 385 (386).

Auswirkungen für die Beratungspraxis: Etwaige Bescheide, die eine Übertragung zwischen SchwesterPersGes. unter Aufdeckung der stillen Reserven beinhalten, können mit Verweis auf den Beschl. des IV. Senats offengehalten werden (vgl. KOCH, BB 2010, 1466; HAHNE, StuB 2010, 611 [615]). Um eine Buchwertübertragung zu erreichen, bietet es sich bis zur endgültigen Klärung dieser Rechtsfrage weiterhin an, die steuersystematisch zwar fragwürdige, gleichwohl, weil von der FinVerw. akzeptierte, rechtssichere Umgehungsgestaltung unter Nutzung von § 6b zu praktizieren, soweit hierzu die Möglichkeit besteht (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.3; BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 20; STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; LEY, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]; aus steuersystematischer Perspektive krit. NIEHUS, FR 2005, 278 [284]). Zu den sich bezüglich der Wertfortführung bei der aufnehmenden PersGes. ergebenden Unterschieden gegenüber einer „reinen“ Buchwertüberführung nach Satz 1 NIEHUS/WILKE, SteuK 2010, 385 (386). Zu Kettenübertragungen s. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.2 sowie Anm. 1464a.

III. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

1. Allgemeines

1447f

Gemäß Satz 1 Teils. 4 ist eine Überführung zum BW nur zulässig, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Ist diese Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 nicht erfüllt, so ist in der Logik des Gesetzgebers von einer zum Teilwert zu bewertenden Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4) auszugehen (ebenso STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491). Dabei kann sowohl bei reinen Inlandssachverhalten als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Gewähr einer Besteuerung der stillen Reserven fraglich sein.

1448 2. Bei Inlandssachverhalten

Gewinnermittlungsart unerheblich: Für die Anwendung von Satz 1 und 2 ist es ohne Bedeutung, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 1 iVm. § 5 oder § 4 Abs. 3 erfolgt. Dies gilt auch, wenn im abgebenden und aufnehmenden BV unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung kommen.

► *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Satz 1 und 2 sind richtigerweise auch anzuwenden, wenn ein WG aus einem BV in einen Betrieb der LuF überführt wird, dessen Gewinnermittlung gem. § 13a nach Durchschnittssätzen erfolgt. Hierfür sprechen zwei Gründe: So kann für die Bewertung eines einzelnen aus einem anderen BV in diesen Betrieb überführten WG nichts anderes gelten, als wenn für den ganzen Betrieb von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder dem BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen übergegangen würde (Nds. FG v. 6.3.2007, BeckRS 200726023774). Für diesen Fall ist aber in § 4 Abs. 1 Satz 6 ausdrückl. geregelt, dass keine Entnahme vorliegt (vgl. hierzu Vor §§ 4 Anm. 65, 75) und infolgedessen eine Versteuerung im Zeitpunkt der Änderung der Gewinnermittlungsmethode nicht zu erfolgen hat. Hinzu kommt, dass angesichts der Gewinnermittlungssystematik stille Reserven, die beim Verkauf von WG realisiert werden, mit dem Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 als abgegolten gelten (so Nds. FG v. 6.3.2007 – 13 K 64/03, juris) und zudem ist nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 der Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden oder Gebäuden in den Durchschnittsatzgewinn einzubeziehen (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491.1), so dass eine Besteuerung der stillen Reserven (idealtypisch) sichergestellt ist (aA FALTERBAUM/BOLK/REISS/KIRCHNER, Buchführung und Bilanz, 21. Aufl. 2010, 1047).

► *Tonnagebesteuerung:* Erfolgt im aufnehmenden BV die Gewinnermittlung gem. § 5a, so sind gem. § 5a Abs. 4 Satz 4 die in den zugeführten WG enthaltenen stillen Reserven festzuhalten. Diese eingefrorenen stillen Reserven sind bei Eintreten eines der in § 5a Abs. 4 Satz 3 genannten Tatbestände dem Gewinn hinzuzurechnen, so dass eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491.1). Bei entgegengesetzter Übertragungsrichtung ordnet § 5a Abs. 6 im abgebenden BV den in der Systematik der Tonnagebesteuerung nicht steuerwirksamen Ansatz des Teilwerts an, da bei einem BW-Ansatz stille Reserven, die während der Zeit der Anwendung der Tonnagebesteuerung entstanden sind, später der Besteuerung unterliegen würden (LINDBERG in FROTSCHER, § 5a Rn. 78). Insofern ist § 5a Abs. 6 lex specialis zu § 6 Abs. 5. Sollte es sich dabei allerdings um ein WG handeln, für das zuvor ein Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 festgestellt worden ist, weil bei Zuführung zum der Tonnagebesteuerung unterliegenden BV bzw. bei Wechsel zur Tonnagebesteuerung stille Reserven bestanden, so ist es steuersystematisch nicht überzeugend, diesen Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn das betreffende WG in ein anderes BV überführt wird. Insoweit ist uE eine teleologische Reduktion von § 5a Abs. 4 Satz 3 und Abs. 6 dahingehend geboten, dass in diesem Fall einerseits eine Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags unterbleibt, andererseits jedoch der Teilwertansatz nach Abs. 6 um den Unterschiedsbetrag zu vermindern ist.

Gewerbsteuerliche Erfassung unerheblich: Die in Satz 1 geforderte Beibehaltung der Verstrickung stiller Reserven bezieht sich nur auf die ESt.; ein Verlust des Besteuerungsrechts bei der GewSt. ist unerheblich. (s. auch Anm. 1445d „Verhältnis zu § 7 GewStG“; Anm. 1450).

Steuerbegünstigte Körperschaften: Überführt eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem zu einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden BV in das BV eines stbegünstigten Zweckbetriebs, kann mangels späterer Besteuerung der stillen Reserven im Zweckbetrieb die Bewertung nicht zum Buchwert erfolgen. Gleiches gilt, wenn eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich überführt. Hierbei ist allerdings zwischen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG und sonstigen Körperschaften zu unterscheiden: Bei ersteren gehört das WG auch nach der Überführung in den stbegünstigten Bereich grds. zum BV, da alle Einkünfte, unabhängig von der persönlichen StPfl. der Gesellschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Überführung zum Buchwert scheidet hier daran, dass die Besteuerung der stillen Reserven im stbegünstigten Bereich nicht sichergestellt ist (zur Frage, ob hier eine Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. vorliegt, vgl. Anm. 1447c). Demgegenüber liegt im Fall der Überführung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich eine nach Abs. 1 Nr. 4 zu bewertende Entnahme aus dem BV des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor; Abs. 5 Satz 1 und 2 sind hier nicht einschlägig. Zum hierbei ggf. anwendbaren Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, 5 vgl. Anm. 1445d.

3. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

1449

Vorrangige Anwendung von Abs. 5: Bei Überführungen in ein ausländ. BV desselben Stpfl. ist Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 vorrangig gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 anwendbar (s. hierzu Anm. 1445d „Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3“).

Auffassung des Gesetzgebers: Ging der Gesetzgeber ursprünglich noch davon aus, dass Abs. 5 Satz 1 zu einer Aufdeckung der stillen Reserven beim Transfer in eine ausländ. Betriebsstätte führen sollte, wird man dies angesichts der Entstrickungsregelung von § 4 Abs. 1 Satz 3 dahingehend konkretisieren müssen, dass Abs. 5 Satz 1 für diese Fälle nicht (mehr), sondern nur noch bei Überführungen in ein anderes BV desselben Stpfl. zur Anwendung gelangt (s. auch Anm. 1447a).

► *Unterschiede zu § 4 Abs. 1 Satz 3:* Obwohl grds. gleichgerichtet, unterscheiden sich beide Regelungen allerdings im Detail: Während nach § 4 Abs. 1 Satz 3 sowohl ein Ausschluss als auch eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts die Entstrickung auslöst, ersteres soll nach Auffassung des Gesetzgebers bei Überführungen in eine in einem DBA-Freistellungsstaat belegene BS, letzteres bei Überführungen in eine BS, die einem DBA mit Anrechnungsmethode bzw. keinem DBA unterfällt, gegeben sein (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1483 [1484]), ist dies nach Abs. 5 Satz 1 der Fall, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist.

► *Änderungen durch Einfügung des Regelbeispiels in § 4 Abs. 1 Satz 4:* Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber mit dem JStG 2010 insoweit einen Gleichklang der Entstrickungsregelungen anstrebt, als das mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte Regelbeispiel, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliegt, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnendes WG einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechend anzuwenden ist. Hierzu führt die Gesetzesbegründung aus, dass § 6 Abs. 5 Satz 1 auf dem gleichen Grundgedanken wie § 4 Abs. 1 Satz 3 basiere. Eine Sicherstellung der stillen Reserven liege deshalb ua. dann nicht vor, wenn ein WG einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet würde

(BRDrucks. 318/1/10, 9). Bemerkenswert ist, dass die Gesetzesbegründung nicht danach differenziert, ob das aufnehmende BV in einem Staat belegen ist, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist. Es ist daher anzunehmen, dass Gesetzgeber und FinVerw. geneigt sind, die Frage, ob im Kontext des Abs. 5 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, nach denselben Grundsätzen wie bei § 4 Abs. 1 Satz 3 zu beantworten, woraufhin auch eine Überführung in ein BV in einem Staat, mit dem die Anrechnungsmethode vereinbart bzw. kein DBA vereinbart wurde, einen Entstrickungstatbestand darstellen würde (so bereits BENECKE, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]; aA HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [586]).

Auffassung der Finanzverwaltung: Gemäß BMF v. 8.12.2011 (DStR 2011, 2401 – Tz. 7) soll das Kriterium der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur dann erfüllt sein, wenn neben den im Inland entstandenen stillen Reserven auch die erst nach dem Zeitpunkt der Überführung entstehenden Wertsteigerungen im Inland der Besteuerung unterliegen würden (ebenso MITSCHKE; FR 2009, 326 [329]; aA SCHNEIDER/OEPEN, FR 2010, 22 [25]), was bei den hier in Rede stehenden Überführungsfällen regelmäßig nicht der Fall ist. Bezüglich der Überführung eines WG aus dem inländischen BV in das Sonder-BV desselben Stpfl. bei einer ausländ. PersGes. vertritt die Verwaltung ohnehin die Auffassung, diese habe zum Fremdvergleichspreis zu erfolgen (BMF v. 24.12.99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.6.4.; krit. FISCHER, FS Vogel, 2000, 963 [980]).

Rechtsprechung: Zwar sind zur Frage, ob bei Überführungen iSv. Satz 1 bzw. 2 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei, (noch) keine Urteile ergangen, gleichwohl lassen sich die vom BFH für den Fall der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländischen PersGes. für die Rechtslage vor Abs. 5 ergangenen Grundsätze auf derlei Sachverhalte übertragen, hat doch der BFH dabei die Sacheinlage durch eine PersGes. in eine andere PersGes. als eine Überführung aus einem Betrieb der Mitunternehmer in einen anderen Betrieb dieser Stpfl. beurteilt. Dabei, so der BFH, handele es sich weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion noch sei, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange, das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven gefährdet (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 unter B.III.3.b)bb)). Zudem hat der BFH in diesem Ur. die Verwaltungsauffassung verneint, wonach eine Sicherstellung des Besteuerungszugriffs nur bei einer Besteuerungsmöglichkeit auch der zukünftig entstehenden Wertsteigerungen gegeben sei (ebenso BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346). Es ist daher davon auszugehen, dass der BFH zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 5 die Besteuerung auch bei grenzüberschreitenden Überführungen aus einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. als gewährleistet beurteilen würde.

Stellungnahme: Es kommt uE bei Überführungen aus einem inländischen BV in ein ausländisches BV bzw. Sonder-BV desselben Stpfl. nicht zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts. Dies gilt bei einem Transfer in ein BV, das in einem Staat belegen ist, mit dem kein bzw. ein DBA mit Anrechnungsmethode vereinbart ist, ohnehin, ebenso jedoch bei Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode. Dies folgt zum einen aus der für Überführungen aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte geltenden Argumentation, wonach auch bei Geltung eines DBA mit Freistellung abkommensrechtlich dem Ursprungsstaat weiterhin das Besteuerungsrecht für die dahin entstandenen stillen

Reserven zustehe. Dagegen wird zwar vorgebracht, dass abkommensrechtlich lediglich der Gewinn eines Betriebs auf seine einzelnen Betriebsstätten, nicht aber eine Gewinnabgrenzung zwischen einzelnen Betrieben des Stpfl. möglich sei (WASSERMAYER in WASSERMAYER/RICHTER/SCHNITTKER, 2010, 82), gleichwohl lässt sich daraus uE ein Verlust des inländ. Besteuerungsanspruchs nicht ableiten. Letzteres wäre nur dann vorstellbar, wenn der aufnehmende Staat – entgegen den für die Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätten geltenden Grundsätzen – in diesem Fall sich einen ihm nicht zustehenden Besteuerungsanspruch anmaßen würde, was in einem sodann zu erwartenden Verständigungsverfahren wohl kaum Bestand haben dürfte (aA DEBATIN in DEBATIN/WASSERMAYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 266, wonach bereits bei einem drohenden Verständigungsverfahren die inländ. Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt sei).

An diesem Ergebnis ändert uE auch das mit dem JStG 2010 mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte und gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechend anzuwendende Regelbeispiel nichts, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliege, wenn ein bisher einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnendes WG einer ausländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist, da ein Regelbeispiel keine Wirkung über den Grundtatbestand hinaus entfalten kann (zu Recht LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [94]; ebenso § 4 Anm. J 10-6; krit. auch ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, SteuK 2011, 335 unter 4.). Sollten mithin die Tatbestandsvoraussetzungen des Grundtatbestands nicht erfüllt sein, so könnte allenfalls noch eine gesetzgeberische Fiktion, wonach die Zuordnung zu einer ausländ. Betriebsstätte bzw. einem ausländ. BV desselben Stpfl. als Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts gelte, derartige Sachverhalte in den Anwendungsbereich der Grundnorm hinein verlagern (so auch LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [94]). Indes begreift der Gesetzgeber das Regelbeispiel gerade nicht als Fiktion, sondern vielmehr als Klarstellung der bisherigen Rechtslage, ohne dabei zu berücksichtigen, dass die bisherige Rechtslage durch den BFH mit der Aufgabe der finalen Entnahmelehre bereits eine Klarstellung, allerdings in einem der Auffassung des Gesetzgebers entgegengesetzten Sinne erfahren hat. Doch selbst wenn man der (verfehlten) Auffassung des Gesetzgebers folgen und zunächst das Vorliegen eines Entstrickungstatbestands bejahen würde, so mündete dies unmittelbar in einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 ff. AEUV (s. Anm. 1445d „Verhältnis zu Art. 49 AEUV“), dies umso mehr, als die kompensatorische Bildung eines Ausgleichspostens iSv. § 4g nicht möglich ist, da diese Regelung explizit auf das Vorliegen einer fiktiven Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 abstellt (BENECHE, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]; BTDrucks. 16/3369, 5). Daher haben uE Überführungen im Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 bzw. 2 aus einem inländ. BV in ein anderes ausländ. BV bzw. Sonder-BV desselben Stpfl. zum BW zu erfolgen (ebenso PRINZ, DB 2009, 807 [810]; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 323). Für die entgegengesetzte Überführungsrichtung ist bei Vorliegen eines Freistellungs-DBA indes der gemeine Wert anzusetzen, da es anderenfalls bezüglich der bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven zu einer Okkupation des dem jeweiligen Ursprungsstaat zustehenden Besteuerungsrechts käme (so zu Satz 3 zu Recht KÖRNER, IStR 2009, 741 [746]). In der Denklöge des Gesetzgebers wäre in diesem Fall wohl eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 mit dem Teilwert zu bewertende Einlage anzunehmen, da eine fiktive Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 ge-

rade nicht vorliegt; eine Bewertung mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a scheidet daher aus.

Ungeachtet der vorstehenden Überlegungen sei zudem angemerkt, dass die gesetzssystematisch nicht überzeugende Unterteilung in (vermeintliche) Entstrickungstatbestände nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (Überführungen in eine ausländ. Betriebsstätte) einerseits und nach Abs. 5 Satz 1 bzw. 2 (Überführungen in ein anderes ausländ. BV desselben Stpfl.) entfielen, wenn der Gesetzgeber insoweit dem weiten Betriebsbegriff folgen würde; sodann wäre für beide Sachverhalte nur noch § 4 Abs. 1 Satz 3 in Erwägung zu ziehen (stattdessen für eine Ergänzung von Abs. 5 LIEBCHEN, *Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften*, 2008, 324 ff.).

IV. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

Gemäß Satz 1 ist das WG bei der Überführung mit dem „Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“. Dies ist der zutreffende Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der sich unter Beachtung der handels- und strechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze ergibt.

Verknüpfung zwischen abgebendem und aufnehmendem Betriebsvermögen: Ein Bewertungsansatz „bei der Überführung“ bedeutet, dass der Buchwert sowohl im abgebenden als auch im aufnehmenden BV gilt. Es ist eine Werteverknüpfung gegeben. Stellt sich also nachträglich heraus, dass der richtig ermittelte Buchwert des übertragenen WG von dem bisher angesetzten Wert abweicht, muss dieser auch im aufnehmenden BV fortgeführt werden.

Verknüpfung bei immateriellen Wirtschaftsgütern: Satz 1 und 2 gelten nur für WG, die sowohl im abgebenden als auch aufnehmenden BV einen Buchwert haben, dh. dem Grunde und der Höhe nach in der Bilanz anzusetzen sind. Wird ein selbstgeschaffenes immaterielles WG des Anlagevermögens übertragen, ist ein Aktivposten hierfür gem. § 5 Abs. 2 nicht zu erfassen. Dies gilt gleichermaßen für das aufnehmende BV. Eine Aktivierung im aufnehmenden BV lässt sich auch dann nicht begründen, wenn man die Überführung als Entnahme und anschließende Wiedereinlage begreift. Zwar verdrängt die Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5) im Grundsatz das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 (WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXX. § 5 Rn. 164), allerdings gehen die Bewertungsvorschriften in Satz 1 und 2 als speziellere Normen den grundsätzlichen Bewertungsvorschriften über die Einlage (Abs. 1 Nr. 5) vor, so dass das überführte WG mit einem Buchwert von Null anzusetzen wäre, folglich nicht zu aktivieren ist. War hingegen ein immaterielles WG im abgebenden BV zulässigerweise aktiviert, ist der BW fortzuführen.

Geltung auch für Gewerbesteuer: Die Buchwertverknüpfung gilt gem. § 7 GewStG auch für die GewSt. (s. Anm. 1445d). Wird ein WG aus einem Gewerbebetrieb des Stpfl. in einen Betrieb, der nicht der GewSt. unterliegt, überführt (zB in ein BV eines luf. Betriebs oder das Sonder-BV bei einer freiberuflichen Sozietät) und ist estl. die stl. Erfassung der stillen Reserven gewährleistet, so kam es bereits nach der finalen Entnahmelehre des BFH auch für gewstl. Zwecke nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; H 7.1 (1) GewStH). Da ein allg. Grundsatz im GewStRecht zur Sicherstellung der stl. Erfassung der stillen Reserven nicht besteht, bewirkt die Buchwertüberführung in derlei Fällen eine stfreie GewStEntstrickung. Im Umkehrschluss kann der Stpfl. die Überführung bzw. Übertragung

aus einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV nicht zur Vermeidung einer gewstl. Verstrickung gewinnrealisierend vornehmen (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 682; offen gelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 EG, EFG 2011, 542).

Kein Wahlrecht: Die Buchwertfortführung ist zwingend; ein Wahlrecht, die stillen Reserven aufzudecken, besteht nicht. Unbenommen bleibt in jedem Fall die Möglichkeit, das WG zu einem fremdüblichen Preis an eine (ggf. neugegründete) gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zu veräußern und auf diese Weise die gezielte Aufdeckung der stillen Reserven herbeizuführen (HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

Folgebewertung: Die Grundlagen der Bewertung eines nach Satz 1 bzw. 2 überführten WG erfahren durch den Vorgang der Überführung keinerlei Veränderung. Daher sind die Wertfortführungsparameter (AfA-Bemessungsgrundlage, AfA-Verfahren, Besitzzeit usw.) zu übernehmen (HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 684).

C. Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3

I. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1–3

1. Grundsatz

1451

Abs. 5 Satz 3 regelt, unter welchen Voraussetzungen die Übertragung eines WG zwischen verschiedenen Rechtsträgern im Zusammenhang mit einer Mitunternehmerschaft zum BW und damit ohne Gewinnrealisierung erfolgt.

2. Übertragung eines Wirtschaftsguts

1451a

Begriff des Wirtschaftsguts: s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 350 ff.

Mehrere Wirtschaftsgüter, Sachgesamtheiten: Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 dem Wortlaut nach lediglich die Übertragung eines einzelnen WG, gleichwohl ist unstreitig, dass dies die gleichzeitige Übertragung mehrerer WG einschließt (BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983]). Dies gilt auch für eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), soweit für dessen Übertragung nicht die diesbezüglichen Spezialnormen (Abs. 3 bei unentgeltlicher Übertragung, § 16 Abs. 3 Satz 2 bei Realteilung, s. § 16 Anm. 441, oder § 24 UmwStG bei Einbringung) zur Anwendung kommen, so zB im Fall der Sachwertabfindung mit Teilbetrieb (vgl. DIETEL, DStR 2011, 1493; BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 6 iVm. Tz. 12).

100 %iger Anteil an einer Kapitalgesellschaft: Nach Auffassung des BFH stellt eine im BV gehaltene 100 %ige Beteiligung an einer KapGes. entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268) keinen Teilbetrieb iSd. § 24 UmwStG 1995 dar (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464), so dass eine Einbringung einer derartigen Beteiligung in das Gesamtvermögen einer Mitunternehmerschaft in den Anwendungsbereich des Abs. 5 fielen. Die FinVerw. hält dagegen für Einbringungen nach dem Inkrafttreten des SEStEG an ihrer Auffassung fest (BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671) und hat eine gesetzliche Klarstellung angekündigt (sic!).

Verbindlichkeiten als (negative) Wirtschaftsgüter: Sowohl Rspr. (BFH v. 11.9.1991 – XI R 32–33/89, BFH/NV 1992, 168; v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; v. 29.10.1997 – II R 75/94, BFH/NV 1998, 285; v. 25.1.

2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420), FinVerw. (etwa BMF v. 15.6.2000, BStBl. I 2000, 1118) als auch das Schrifttum (HEINICKE in SCHMIDT XXX. § 4 Rn. 102; GROH, DB 2002, 1904 [1907]; BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004; 1388 [1390]; differenzierend s. Vor §§ 4–7 Anm. 118) verwenden den Begriff des WG ebenso für Verbindlichkeiten und bezeichnen diese als negative WG. Da Satz 3 dem Wortlaut nach nicht zwischen positiven und negativen WG unterscheidet, stellt die isolierte Übertragung einer Verbindlichkeit zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft einen Anwendungsfall von Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 dar (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388 [1390]; aA wohl FORST, EStB 2004, 217 [218]).

Beispiel (Übernahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers): X ist Gesellschafter der X-OHG. Die Gesellschaft hat eine auf US-Dollar lautende Verbindlichkeit am Zugangstag zutreffend mit 100 000 € bewertet. Zum 1.10.01 beläuft sich der Teilwert der Verbindlichkeit in Folge eines gesunkenen Dollarkurses nur noch auf 80 000 €; der mögliche Kursgewinn iHv. 20 000 € ist nach Abs. 1 Nr. 3 stlich unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 28), so dass insoweit stille Reserven bestehen. X übernimmt die Verbindlichkeit gegen eine Erhöhung seines Kapitalkontos um 80 000 €.

Da die übernommene Verbindlichkeit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung seines Gesellschaftsanteils steht, hat X diese in seinem notwendigen Sonder-BV II bei der X-OHG auszuweisen. Gemäß Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 iVm. Satz 1 erfolgt die Übertragung zum Buchwert. X bewertet die Verbindlichkeit folglich mit 100 000 €; in der Gesamthandsbilanz bucht die Gesellschaft die Verbindlichkeit iHv. 100 000 € gegen eine Erhöhung des Kapitalkontos des X (80 000 €) sowie der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bzw. der Kapitalkonten aller Gesellschafter (20 000 €) erfolgsneutral aus.

Gegebenenfalls bewirkt jedoch die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit die (anteilige) Entgeltlichkeit des Vorgangs; s. Anm. 1452b.

Übertragung eines WG ist der Lebensvorgang, der den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen den beteiligten Rechtsträgern, mithin einen Rechtsträgerwechsel bewirkt. Zivilrechtlich kann der Vorgang ein Kauf, ein Tausch oder eine Schenkung sein. Mit dem Begriff der Übertragung sind sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Geschäfte gemeint. Der Begriff der Übertragung steht dabei im Gegensatz zum Begriff der Überführung nach Satz 1 und 2, der den Wechsel der strechtlichen Zuordnung zwischen verschiedenen BV grds. ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums betrifft (s. Anm. 1447).

1451b 3. Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers

Mitunternehmer kann eine natürliche Person (§ 1), ein kstplf. Subjekt gem. § 1 KStG (zB KapGes.) oder eine andere Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) sein, die im Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Mitunternehmer zu qualifizieren ist (s. § 15 Anm. 300 ff.). Zur Begr. der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1445a.

Mittelbare Mitunternehmerstellung iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 reicht aus (s. Anm. 1456a).

Zum BV eines Mitunternehmers gehören alle WG, die sich im BV eines Betriebs des Mitunternehmers befinden, den dieser außerhalb der Mitunternehmerschaft unterhält. Das übertragene WG muss vor der Übertragung diesem BV an-

gehören bzw. im Zuge der Übertragung in dieses BV gelangen. BV idS kann (1) das Einzelunternehmen einer natürlichen Person, (2) der Betrieb einer Körperschaft, oder (3), im Fall einer doppelstöckigen PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, das mitunternehmerische BV der beteiligten Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) sein. Dabei spielt es keine Rolle, welcher Gewinneinkunftsart das BV angehört (Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Betrieb, welcher der selbständigen Arbeit dient). Ebenso ist die Gewinnermittlungsart unerheblich (s. Abs. 7 sowie Anm. 5 für das erwerbende BV). Zudem differenziert Satz 3 weder danach, ob das WG zum notwendigen oder gewillkürten BV, noch danach, ob es zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehört.

Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens: Zum Begriff s. § 15 Anm. 700 ff. Satz 3 Nr. 2, 3 gilt unabhängig davon, ob das übertragene WG zum notwendigen oder gewillkürten Sonder-BV gehört. Unerheblich ist auch, ob es sich um Sonder-BV I oder II handelt.

Schwesterpersonengesellschaften: Anteile des Mitunternehmers am mitunternehmerischen Vermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Schwester-PersGes.) sind nicht als BV des Mitunternehmers iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zu qualifizieren; s. aber zur Anwendung von Satz 1 Anm. 1447d, 1456. Zur Übertragung aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen einer Schwester-PersGes. s. Anm. 1464b.

4. Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft

1452

Der Begriff der „Mitunternehmerschaft“ ist weder in Abs. 5 Satz 3 noch an anderer Stelle im EStG definiert. Zu den einzelnen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 ff. Mitunternehmerschaft ist danach die estl. Einheit, der ein BV zuzurechnen ist, an dem die Mitunternehmer gemeinschaftliche Initiative entwickeln und gemeinschaftliches Risiko tragen. Zur Begr. der Mitunternehmerschaft s. Anm. 1445a.

► *Art der Gewinneinkünfte unerheblich:* Für die Anwendung von Abs. 5 ist es unerheblich, ob die Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Abs. 2), einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt (§ 13 Abs. 1, 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) oder einen Betrieb zum Gegenstand hat, welcher der selbständigen Arbeit dient (§ 18 Abs. 1, 4 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1).

► *Gewerbliche Prägung reicht aus:* Eine Mitunternehmerschaft ist ebenfalls die vermögensverwaltend tätige PersGes. in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2, die in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb unterhält.

Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft: Dass Abs. 5 Satz 3 die Begriffe Gesamthandsvermögen und Mitunternehmerschaft miteinander verknüpft, führt zu unstimmgigen Ergebnissen, da der Begriff des Gesamthandsvermögens einerseits nicht mit dem stl. Betriebsvermögensbegriff übereinstimmt und zudem nicht bei jeder Mitunternehmerschaft Gesamthandsvermögen besteht.

► *„Gesamthandsvermögen“* ist ein zivilrechtlicher Begriff, der das Vermögen einer Gesamthandsgemeinschaft bezeichnet. Das gesamthänderisch gebundene Vermögen ist durch die gemeinschaftliche Berechtigung der Gesellschafter an den jeweiligen WG gekennzeichnet (KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Rn. 81). Eine Übertragung aus bzw. in das Gesamthandsvermögen iSv. Abs. 5

Satz 3 liegt jedoch nur vor, wenn das WG bei der Mitunternehmerschaft auch zu deren BV zählt.

Beispiel: Mitunternehmer A überträgt eine Immobilie aus seinem BV in das Gesamthandsvermögen; unmittelbar danach wird ihm diese dauerhaft unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen. Zwar stellt das WG Gesamthandsvermögen, im Ergebnis jedoch kein BV der Gesellschaft dar (BFH v. 6.6.1973 – I R 194/71, BStBl. II 1973, 705).

► *Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen:* Dem Wortlaut nach sind von Abs. 5 Satz 3 nur diejenigen Mitunternehmerschaften betroffen, die über Gesamthandsvermögen verfügen. Nach hM wird Satz 3 jedoch zu Recht auf Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen entsprechend angewendet, etwa die atypisch stille Gesellschaft oder eine mitunternehmerisch tätige Bruchteilsgemeinschaft (s. § 15 Anm. 411). Diese Mitunternehmerschaften haben zwar kein Gesamthandsvermögen, verfügen jedoch über ein stl. den Mitunternehmern gemeinschaftlich zuzurechnendes Vermögen, so dass eine entsprechende Anwendung von Satz 3 gerechtfertigt ist (glA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 381; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 691; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]; WENDT, FR 2002, 53 [58]; REISS, BB 2000, 1965 [1966]; ebenso BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 240 – Tz. 9; OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, unter 3.2.1; aA FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 217; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555 f.]; differenzierend HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]).

5. Unentgeltliche Übertragung

1452a a) Begriff

Unentgeltlichkeit bedeutet, dass vom Übertragungsempfänger keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten, nach hM insbes. auch in Gesellschaftsrechten bestehen. Folgt man dieser Auffassung (s. aber Anm. 1443a), ist die Übertragung zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten deshalb nicht unentgeltlich, sondern vielmehr als tauschähnlicher Vorgang zu beurteilen, welcher jedoch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 ebenfalls zu Buchwerten erfolgt. Zur Notwendigkeit der Abgrenzung s. Anm. 1453a.

Nach herrschender Meinung (KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 695; STRAHL, StbJb. 2000/01, 155 [172 f.]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 zur Übertragung aus dem Privatvermögen) ist von Unentgeltlichkeit auszugehen, wenn die Gutschrift ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto (krit. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 382) oder auf Kapitalkonten einzelner Gesellschafter erfolgt, welche keine Gesellschaftsrechte ausweisen und auch nicht als Darlehenskonto zu qualifizieren sind (s. ausführl. Anm. 1453b). Zwar erhöhe sich auch bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der betragsmäßige Anteil am Liquidationserlös, was auf eine Gewährung von Gesellschaftsrechten schließen lassen könnte, jedoch erscheine es wegen der gesamthänderischen Bindung des Rücklagenbetrags (CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153 [1157]) vertretbar, insoweit die Gewährung individualisierter Gesellschaftsrechte zu verneinen (krit. REISS, DB 2005, 358 [359 ff.]; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 [1785]).

Stellungnahme: Im Fall einer Buchung auf dem gesamthänderischen Rücklagenkonto liegt eine unentgeltliche Übertragung uE nur insoweit vor, als sich hierdurch die Vermögensposition des Einbringenden verschlechtert. Die vollständige Qualifikation als unentgeltlich geht insoweit fehl, als sich der Mitunter-

nehmer bei einer Übertragung ins Gesamthandsvermögen nicht entreichert, sondern einen (zumindest anteiligen) Gegenwert in Form einer Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens erlangt, insoweit also Gesellschaftsrechte erhält.

Gesplittete Buchung: s. Anm. 1453b.

Abgrenzung zur Gewährung von Gesellschaftsrechten: s. Anm. 1453b.

b) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt

1452b

Steht die Übernahme der Verbindlichkeit im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG, so ist fraglich, ob insoweit ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.

Nettobetrachtung: Bei der sog. Nettobetrachtung werden übernommene Verbindlichkeiten nur als unselbständiger Bestandteil des Übertragungsgeschäfts angesehen, woraufhin lediglich das sonstige Entgelt, nicht aber die zu übernehmende Verbindlichkeit als Gegenleistung zu werten ist. Diese für die Übertragung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) sowie bei der Teilung von Gesamthandsvermögen (zB im Wege der Realteilung) anerkannte Sichtweise (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420) wird im Schrifttum mitunter auch für Übertragungen iSd. Abs. 5 Satz 3 für zutreffend erachtet: Sowohl die wörtliche Auslegung als auch der Sinn und Zweck der Regelung, Umstrukturierungen bei PersGes. steuerneutral zu ermöglichen, rechtfertigt es, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit nicht als Entgelt zu beurteilen, mit der Folge, dass sowohl das positive WG als auch die Verbindlichkeit als negatives WG jeweils zum Buchwert zu übertragen wäre (vgl. MÄRKLE, Stb]b. 1995/96, 75 [100 ff.]; GROH, DB 2002, 1904 [1907]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [745]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388; BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983 f.]). Für die Nettomethode spreche zudem, dass anstelle der Übernahme der Verbindlichkeit der entsprechende Betrag im Wege der Einlage bzw. Entnahme transferiert und sodann zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet werden könne (vgl. GROH, DB 2002, 1904 [1907]) sowie der Umstand, dass Verbindlichkeit und positives WG ggf. zusammenhängen (so ROSER, FR 2002, 309 [316 f.]).

Bruttobetrachtung: Demgegenüber ist nach der Bruttobetrachtung die im Zusammenhang mit der Übertragung eines einzelnen positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit stets als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt anzusehen.

BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a); v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BMF v. 8.12.2011, DSrR 2011, 2401 – Tz. 15; v. 12.10.1994, BB 1994, 2318; v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583 – Tz. 5a; v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367 – Tz. 5; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (557 f.); WENDT, FR 2002, 53 (62); KEMPERMANN, FR 2002, 521; im Ergebnis auch KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 696.

Folglich ist die Verbindlichkeit nicht als Bestandteil des übertragenen Vermögens, sondern vielmehr als selbständiger Bestandteil der Gegenleistung zu beurteilen. Die Übernahme der Verbindlichkeit führt bei dieser Sichtweise zu Aufwendungen des Erwerbers, die er tätigt, um die Verfügungsmöglichkeit über das gleichzeitig übertragene positive WG zu erlangen, und führt folglich bei ihm zu AK. In gleicher Höhe erwächst dem Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vermögensvorteil, indem er von einer Verbindlichkeit befreit wird (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). Entspricht die über-

nommene Verbindlichkeit dem Teilwert des übertragenen WG, bewirkt die Bruttobetrachtung eine vollständige Realisierung der stillen Reserven.

Stellungnahme: Der Bruttobetrachtung ist uE grds. zu folgen. Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 grds. sowohl die Übertragung positiver als auch negativer WG; dies kann allerdings nur dann gelten, wenn die jeweiligen Übertragungen isoliert erfolgen. Schließlich übernimmt der Empfänger des positiven WG die Verbindlichkeit regelmäßig deswegen, weil der Übertragende ihm das betreffende WG insoweit eben gerade nicht gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten bzw. unentgeltlich, sondern vielmehr gegen Erlangung eines entsprechenden Vermögensvorteils (Befreiung von der Verbindlichkeit) übertragen will. Dementsprechend ist auf Seiten des Empfängers keine Bereicherung erfolgt, sondern dieser hat insoweit das unter fremden Dritten übliche Entgelt zur Erlangung des positiven WG aufgewendet. Eine in Zusammenhang stehende Übertragung von positivem WG und Verbindlichkeit jeweils zum Buchwert ist mithin nicht zulässig (ebenso KÜHN, GStB 2001, 361). Etwaige den tatsächlichen Sachverhalt verschleiernde Umweggestaltungen durch Vornahme von Einlagen bzw. Entnahmen sind gem. § 42 AO nicht anzuerkennen (vgl. OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305 [1306 f.]; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 376), da anderenfalls entgeltliche Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, welche als solche nicht unter Abs. 5 Satz 3 fallen, beliebig in dessen Anwendungsbereich verlagert werden könnten. Allerdings erscheint in dem Sonderfall, dass die ursprüngliche Sachgesamtheit, mithin der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, beim Übertragenden nicht mehr fortbesteht, die Anwendung der Nettobetrachtung gerechtfertigt, so für den Fall der Übertragung einzelner WG und Verbindlichkeiten NIEHUS (FR 2010, 1 [6]), für den Fall der Übertragung der Sachgesamtheit selbst, wenn dies einen Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 darstellt, zB Sachwertabfindung unter Zuweisung eines Teilbetriebs DIETEL (DStR 2011, 1493 [1495]).

1453 c) Teilentgeltliche Übertragungen

Entgeltliche Übertragungen sind nicht nur solche gegen ein angemessenes Entgelt, sondern auch solche gegen ein überhöhtes oder zu geringes Entgelt. Im letztgenannten Fall spricht man von Teilentgeltlichkeit. Dabei ist es umstritten, ob bzw. in welchem Ausmaß stille Reserven aufgedeckt werden. Mit der Trennungstheorie, der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts und der Einheitstheorie haben sich dabei drei Lösungsansätze herausgebildet (NIEHUS/WILKE, FR 2005, 1012; zur grundsätzlichen Abgrenzung von Trennungs- und Einheitstheorie s. nur MÄRKLE, JbFfSt. 1982/83, 309 [315 f.]):

Trennungstheorie: Nach der sog. Trennungstheorie ist ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft in einen voll entgeltlichen und voll unentgeltlichen Bestandteil zu zerlegen. Dabei bemisst sich der Umfang der Entgeltlichkeit nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen WG. Der Buchwert wird sodann, dem Verhältnis entgeltlich/unentgeltlich entsprechend, dem entgeltlichen bzw. dem unentgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet. Durch diese Zuordnung des Buchwerts zu dem jeweiligen Teil des Rechtsgeschäfts ergibt sich stets eine anteilige Realisierung der stillen Reserven. Kennzeichen der „reinen“ Trennungstheorie ist es mithin, dass die Trennung in die Bereiche entgeltlich/unentgeltlich nicht nur für das zugrundeliegende Rechtsgeschäft erfolgt, sondern sich auch auf die anteilige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen und unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts erstreckt.

Dafür BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 15; FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1129 (1132); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (726); VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1786); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1520); BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1185); BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (558); BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, Ubg. 2010, 767 (776).

Beispiel 1: A, Gesellschafter der AB-OHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 100 T € auf die AB-OHG. Nach der Trennungstheorie ist der Vorgang zu 1/5 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 4/5 unentgeltlich erfolgt. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt.

Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts: Im Unterschied zur „reinen“ Trennungstheorie erfolgt bei der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts zwar zunächst die Aufspaltung in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung, der Buchwert soll jedoch insgesamt dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet werden, so dass eine Gewinnrealisierung nur eintritt, wenn, und auch nur in dem Ausmaß, in dem der Kaufpreis den gesamten Buchwert übersteigt.

So BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, zu 3.b): „Die ... Übertragung ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen. Aus dem entgeltlichen Teil ergab sich kein Gewinn, weil der Kaufpreis dem Buchwert entsprach“; ebenso WENDT, FR 2002, 53 (62); WENDT, EStB 2002, 137 (138 f.); LEY, KÖSDI 2009, 16678 (16686); offen gelassen in BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420.

Beispiel 2: Wendet man auf Beispiel 1 die Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts an, so ergibt sich Folgendes: Zwar ist, wie zuvor, die Übertragung zu 1/5 als entgeltlich und zu 4/5 als unentgeltlich zu beurteilen, allerdings wird bezüglich der Gewinnermittlung der gesamte Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet, woraufhin im vorliegenden Fall keine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt, da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht.

Einheitstheorie: Die sog. Einheitstheorie verneint die nach der Trennungstheorie gedachte gegenständliche Aufteilung der Übertragung und stellt dem Kaufpreis den Buchwert des gesamten WG gegenüber. Zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt es folglich nur insoweit, als der Kaufpreis den (vollen) Buchwert übersteigt; in diesem Fall ist eine voll entgeltliche Übertragung anzunehmen. Unterschreitet der Kaufpreis den Buchwert, liegt hingegen eine voll unentgeltliche Übertragung vor.

Dafür DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 (1715); KORN, KÖSDI 2002, 13272 (13276 f.); GECK, ZEV 2002, 41 (43); GROH, DB 2003, 1403 (1403 f.); FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 225; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 376a.

Beispiel 3: Wendet man auf Beispiel 1 die Einheitstheorie an, so ergibt sich Folgendes: Da der Kaufpreis den Buchwert nicht übersteigt, ist die Übertragung einheitlich als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht, werden keine stillen Reserven aufgedeckt.

Stellungnahme: Zu folgen ist uE der „reinen“ Trennungstheorie. Die Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts verstrickt sich in den Widerspruch, zunächst eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen, sodann jedoch den Buchwert des WG vollständig dem entgeltlichen Teil zuzuordnen (vgl. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; RÖHNER, StB 2003, 202 [204]). Eine Rechtfertigung für diese inkonsistente Anwendung des Trennungsgedankens ist nicht erkennbar. Zwar vermeidet die Einheitstheorie diesen Vorwurf, da sie ohnehin von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgeht und insoweit folgerichtig den gesamten

Buchwert dem geleisteten Entgelt gegenüberstellt, gleichwohl vermag sie aus zweierlei Gründen im Bereich der Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmenschaften nicht zu überzeugen: So folgt aus der Überlegung, es liege ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft immer dann vor, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt, dass bei Vereinbarung eines über dem Buchwert jedoch unter dem Teilwert des WG befindlichen Entgelts stille Reserven beliebig zwischen den Mitunternehmern verlagert werden könnten. In diesen Fällen wäre der Einheitstheorie zufolge stets von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, welches als solches nicht von Abs. 5 erfasst würde (zur vergleichbaren Problematik bei Abs. 4 vgl. Anm. 1432); folglich würde auch eine zeitnahe Realisierung der stillen Reserven durch die Übertragungsempfänger nicht zum rückwirkenden Teilwertansatz nach Abs. 5 Satz 4 führen können.

Beispiel 4: A und B sind Gesellschafter der AB-OHG. A veräußert aus seinem Sonder-BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 101 T € an B, der das Grundstück wie zuvor A der AB-OHG zur Nutzung überlässt. B veräußert das Grundstück zwei Jahre später für 500 T € an einen Dritten.

Nach der Einheitstheorie erfolgt die Übertragung vollentgeltlich, da der Kaufpreis den Buchwert übersteigt. A erzielt danach durch die Veräußerung an B einen Veräußerungsgewinn von 1 T €, B aktiviert das Grundstück in seiner Sonderbilanz mit AK iHv. 101 T €. Im Zuge der anschließenden Veräußerung versteuert B die stillen Reserven iHv. 399 T €.

Bei Geltung der Trennungstheorie dagegen wird das Grundstück nur zu 101/500 entgeltlich übertragen; zu 399/500 liegt eine unentgeltliche Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor, die zunächst zur Buchwertfortführung zwingt. Aufgrund der Veräußerung durch B innerhalb der sog. Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 ist das Grundstück jedoch nun rückwirkend auch insoweit, als es unentgeltlich übertragen wurde, mit dem Teilwert anzusetzen. Die auf den unentgeltlich übertragenen Teil entfallenden stillen Reserven (= 399/500 der stillen Reserven) sind dabei nicht etwa von B, sondern nachträglich von A im Jahr der Übertragung zu versteuern (vgl. Anm. 1473).

Der gesetzliche Missbrauchsverdacht, dass im Falle einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist die vorherige Buchwertübertragung eine missbräuchliche interpersonelle Verlagerung stiller Reserven darstelle, würde, ob nun gerechtfertigt oder nicht, im Fall der Einheitstheorie ins Leere laufen. Eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 5 in den vorbezeichneten Fällen vermag daher aufgrund des hierdurch bewirkten Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip (s. Anm. 1443a) nicht zu überzeugen. Zudem entspricht die aus der Einheitstheorie folgende Annahme, die Übertragung erfolge unentgeltlich, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt, nicht dem Lebenssachverhalt: Offenkundig ist die Übertragung eben gerade nicht in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt, hat doch der Übertragungsempfänger zumindest teilweise eine Gegenleistung erbracht. Die „reine“ Trennungstheorie vermeidet die vorgenannten Nachteile: So erstreckt sie den Trennungsgedanken folgerichtig auch auf die Zuordnung des Buchwerts und wirkt einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven insoweit entgegen, als es durch die Übertragung unmittelbar zur Aufdeckung anteiliger stiller Reserven kommt und zudem eine Anwendbarkeit von Abs. 5 Satz 4 bis 6 bezüglich des unentgeltlichen Teils der Übertragung gewährleistet ist. Zudem verschafft nur die Trennungstheorie der Tatsache, dass in dem zu würdigenden Rechtsvorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung liegt, auch strechtlich zutreffend Geltung (ebenso RÖHNER, StB 2003, 202 [206]) und vermag damit eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu bewirken (zutreffend FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.). Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Trennungstheorie führe zur Besteuerung tatsächlich nicht erzielter

fingierter Gewinne, da eine Gewinnrealisierung nur vorliege, wenn das Entgelt den (gesamten) Buchwert übersteigt (so aber KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13276 f.]); vielmehr basiert die Einheitstheorie auf der Fiktion eines einheitlichen Rechtsgeschäfts, welches, zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, realiter nicht gegeben ist.

6. Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

a) Notwendigkeit der Abgrenzung

1453a

Die Übertragung von Einzel-WG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmensgesellschaft stellt nach Auffassung des BFH (v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748) einen tauschähnlichen und damit im Grundsatz entgeltlichen Vorgang dar (s. zur Kritik hieran aber Anm. 1443a). Die Bewertung erfolgt jedoch nicht nach den allg. für den Tausch geltenden Regeln unter Aufdeckung der stillen Reserven, sondern, wie im Fall der unentgeltlichen Übertragung, zum Buchwert nach Satz 3 Nr. 1 oder 2, der gem. Abs. 6 Satz 4 insoweit *lex specialis* gegenüber Abs. 6 darstellt. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen ist die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten daher insbes. von anderen (regulären) Formen entgeltlicher Übertragungen abzugrenzen. Eine Abgrenzung gegenüber unentgeltlichen Übertragungen erscheint auf den ersten Blick ohne Bedeutung, weil in beiden Fällen eine Buchwertübertragung stattfindet (GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Zu beachten ist jedoch, dass in den Fällen des rückwirkenden Ansatzes zum Teilwert nach Abs. 5 Satz 4 der sich hierbei ergebende Gewinn des Übertragenden, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, nur insoweit nach § 6b begünstigt sein kann, als die Übertragung entgeltlich erfolgte, nicht dagegen bei unentgeltlicher Übertragung (vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008, BB 2008, 1784; JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 6b Rn. 32; s. auch Anm. 1473) und nach dem BMF-Schreiben zur Realteilung (BMF v. 28.2.2006, DStR 2006, 426) bewirkt eine im Anschluss an eine steuerneutrale Realteilung erfolgende Übertragung gem. Abs. 5 Satz 3 nur dann eine Sperrfristverletzung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 3, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (vgl. RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 [497]).

b) Begriff der Gesellschaftsrechte

1453b

Zivilrecht: Unter den Gesellschaftsrechten im zivilrechtlichen Sinne ist allg. der Gesellschaftsanteil im Ganzen zu verstehen, der „als der Inbegriff der mitgliederschaflichen Rechte die gesamte Beteiligung des Gesellschafters“ umfasst (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III). Im Einzelnen handelt es sich vor allem um Vermögensrechte (Gewinnbezugs- und -entnahmerechte, Beteiligung am Liquidationserlös) sowie sonstige Teilhaberechte (Stimm-, Kontroll- und Informationsrechte).

Gesellschaftsrechte iSv. Satz 3 Nr. 1 und 2: Der Begriff der Gesellschaftsrechte ist gesetzlich nicht geregelt. Eine inhaltliche Abgrenzung gestaltet sich als schwierig, weil eine Legaldefinition dieses Begriffs auch an anderer Stelle nicht existiert. Die Auffassung in der Literatur zu diesem Problemkreis ist uneinheitlich. Übereinstimmung herrscht wohl insoweit, als nicht die Änderung jedweder Gesellschaftsrechte iSd. Zivilrechts zu einer Anwendung von Satz 3 Nr. 1, 2 führt, sondern diese zumindest über Einsichts-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte hinausgehen müssen.

Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte: Von einer Änderung von Gesellschaftsrechten ist jedenfalls dann auszugehen, wenn sich infolge der Übertragung des WG die Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte des Gesellschafters in der Mitunternehmerschaft verändern (WENDT, FR 2002, 53 [59]; zweifelnd FN-IDW Beil. 5/2004, Rn. 78).

Kapitalkonten I und II: In der kautelarjuristischen Praxis wird der sog. Kapitalanteil des Gesellschafters über die im HGB vorgesehene Bedeutung (Maßstab zur Verteilung von Vorausdividenden, für Entnahmen und zur Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens) hinaus häufig auch zum Maßstab für Stimmrechte und Gewinnbeteiligung und spiegelt sich im sog. Kapitalkonto I des Gesellschafters (festes Kapitalkonto) wider, während Ergebnisanteile, Entnahmen und Einlagen auf variablen Kapitalkonten (sog. Kapitalkonten II) gebucht werden. Hier bewirkt eine Erfassung auf dem Kapitalkonto I des Mitunternehmers grds. eine Veränderung der Gesellschaftsrechte. Strittig ist dagegen die Behandlung in den Fällen, in denen ein variables Kapitalkonto angesprochen wird.

► *Nach Auffassung der FinVerw.* reicht es für eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus, dass eine Erfassung auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfolgt, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (so bereits BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 11 – Tz. 24 [MUErlass]; vgl. auch BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462, dort allerdings für den Fall der Einbringung aus dem PV; für den hier interessierenden Fall der Einbringung aus dem BV kann aber nichts anderes gelten). Dies sei insbes. dann der Fall, wenn auf diesem Konto auch Verluste gebucht werden. Danach ließe sich, soweit die Gutschrift auf individuellen Kapitalkonten des Einbringenden erfolgt, eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei der Erfassung auf einem Darlehenskonto (dann läge aber ohnehin ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor), nicht aber bei Buchung auf dem Kapitalkonto II vermeiden (BMF v. 11.07.2011, BStBl. I 2011, 713; ähnlich CREZELIUS, DB 2004, 397 [400 f.]; zur Abgrenzung des Kapitalkontos II s. auch BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36). Nach Auffassung der FinVerw. ergeben sich die folgenden Zuordnungsregeln (in Anlehnung an NEU/STAMM, DSrR 2005, 141 [148]; vgl. zur Klassifikation unterschiedlicher Kapitalkonten und zur Abgrenzung von Eigenkapital bzw. Fremdkapital auch WÄLZHOLZ, DSrR 2011, 1815 [1816 f.] sowie KAHLE, DSrZ 2010, 720):

Angesprochenes Kapitalkonto		Art der Gegenleistung	Steuerliche Behandlung als
Bezeichnung	Gilt stl. als		
Kapitalkonto I	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II mit Verlustverbuchung	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II ohne Verlustverbuchung	Fremdkapital	Forderungsrecht	Entgeltlicher Vorgang

► *Auffassung im Schrifttum:* Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine Erfassung auf dem Kapitalkonto II des Gesellschafters zur Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht ausreicht, da dieses regelmäßig weder einen prozentualen Anteil am Gesamthandsvermögen noch zusätzliche Stimmrechte verschaffe.

VON LISHAUT, DB 2000, 1785 (1786); DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSrR 2001, 1713 (1716); KEMPER/KONOLD, DSrR 2000, 2119 (2121); HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 (2602); MITSCH/GRÜTER, Inf. 2000, 651 (652); aA ROSER, FR 2002, 309 (312).

► *Stellungnahme:* Mit der FinVerw. ist davon auszugehen, dass ein variables Kapitalkonto, auf welchem keine Verlustbuchungen erfolgen, keine Gesellschaftsrechte vermittelt, sondern vielmehr als Forderungskonto anzusehen ist. Steht das variable Kapitalkonto hingegen für Verlustbuchungen zur Verfügung, so reicht es uE mangels einer hinreichend konkreten Benennung der relevanten Gesellschaftsrechte in Satz 3 Nr. 1, 2 bereits aus, wenn sich aufgrund der Übertragung des WG der betragsmäßige Anteil des Gesellschafters am Liquidationserlös verändert. Dies ist regelmäßig in Höhe des auf dem betreffenden Kapitalkonto tatsächlich gebuchten Betrags der Fall. Die Übertragung erfolgt infolgedessen (lediglich) unentgeltlich, soweit die Veränderung des Kapitalkontos II hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurückbleibt. Etwas anderes kann allerdings gelten, wenn das Kapitalkonto II nach der gesellschaftsvertraglichen Abrede im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation nicht unmittelbar zu einem Auszahlungsanspruch des Gesellschafters führt (vgl. WÄLZHOLZ, DStR 2011, 1861 [1864 f.]).

Beispiel 1 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem BV eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Teilwerts und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz): X betreibt neben seiner Stellung als zu 2/3 beteiligter Mitunternehmer der X-OHG ein gewerbliches Einzelunternehmen. X überträgt ein WG seines Einzelunternehmens (Buchwert 10000 €, Teilwert 25000 €) auf die X-OHG gegen Gutschrift iHv. 25000 € auf dem Kapitalkonto II und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das WG iHv. 15000 €.

Die Übertragung des WG erfolgt zu 100 % gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, denn der Anspruch des X auf Teilhabe am Liquidationserlös der X-OHG ist aufgrund der Übertragung des WG um 25000 € gestiegen: X hat im Falle der Liquidation einen Anspruch auf Auskehrung seines Kapitalanteils, zu dem auch das Kapitalkonto II gehört. Die negative Ergänzungsbilanz vermindert seinen Liquidationsanspruch nicht, sondern bewirkt lediglich, dass X die im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven des WG allein versteuern muss.

Beispiel 2 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem BV eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Buchwerts): Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch begnügt sich X mit einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto II iHv. 10000 €. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt.

Der Anspruch am Liquidationserlös der X-OHG steigt für X aufgrund der Übertragung des WG nicht um 25000 €, sondern unmittelbar lediglich um 10000 €. Die Übertragung des WG erfolgt daher lediglich zu 40 % (= 10000/25000) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass X zusätzlich zum Anspruch auf Auskehrung des Kapitalkontos II (10000 €) an den im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven im Verhältnis der Gewinnverteilung (hier: 2/3 von 15000 € = 10000 €) beteiligt ist. Der ursprüngliche Verzicht auf die Gutschrift der stillen Reserven führt zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung des WG, an der X, ähnlich wie bei einer Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto, nur im Umfang seiner Beteiligungsquote partizipiert.

c) Gesamthänderisch gebundene Rücklage

1453c

Als besonders streitanfällig hat sich die Erfassung auf einem gesamthänderisch gebundenen, keinem Gesellschafter unmittelbar zuzurechnenden Rücklagenkonto erwiesen (zur Frage, ob ein solches gesamthänderisch gebundenes Konto auch gesellschafterspezifisch zugeordnet werden kann, vgl. WÄLZHOLZ, DStR 2011, 1861).

Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung: Nach der zu Einbringungen aus dem PV vertretenen, hier gleichwohl ebenfalls einschlägigen Auffassung

qualifizierte die FinVerw., da sich aufgrund der durch die Übertragung des WG eintretenden Erhöhung des Gesellschaftsvermögens weder die Stimm- noch die Gewinnbezugsrechte des Einbringenden erhöhen und auch der Auseinandersetzungsanspruch nicht um den (gesamten) Wert des eingebrachten WG ansteigt, diesen Vorgang zunächst als insgesamt unentgeltlich (vgl. BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190). Erfolgte die Buchung teilweise auf einem Kapitalkonto I oder II und teilweise auf einem Rücklagenkonto, war das Rechtsgeschäft aufzuteilen: Insoweit, als Kapitalkonten angesprochen wurden, lag eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vor; im Übrigen erfolgte die Übertragung unentgeltlich.

Bundesfinanzhof zu gesplitteter Buchung: Übertragungen können jedoch auch dann in vollem Umfang als gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu qualifizieren sein, wenn die Buchung nicht nur auf einem Kapitalkonto des Einbringenden, sondern zT auch auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto erfolgt (vgl. BFH v. 24.1.2008, BStBl. II 2011, 617). Insbesondere bei Bestehen stiller Reserven im bisherigen BV und/oder bereits gebildeten gesamthänderischen Rücklagen wird der Einbringende zur Erbringung einer wertmäßig höheren Einlage verpflichtet werden, als es der Gutschrift auf den ihm persönlich zuzurechnenden Kapitalkonten entspricht. Dieser Teil des Werts des übertragenen WG wird hierbei regelmäßig in einer gesamthänderischen Rücklage gebucht werden, ist aber nach der mit der Gesellschaft getroffenen Vereinbarung Bestandteil der vom einbringenden Gesellschafter im Austausch gegen die Verschaffung (bzw. Erhöhung) der Gesellschaftsrechte geschuldeten Übertragung. Ob der Differenzbetrag bei der empfangenden Gesellschaft auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem Kapitalkonto des Einbringenden gebucht wird, ist deshalb für den insgesamt entgeltlichen Charakter der Einbringung nicht entscheidend (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Die FinVerw. hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen und behandelt Fälle, in denen sowohl auf einem Kapitalkonto als auch einem Rücklagenkonto gebucht wird, nunmehr grds. als vollentgeltlich (vgl. BMF v. 11.7.2011 BStBl. I 2011, 713; v. 8.12.2011, DSrR 2011, 2401 – Tz. 16).

Buchhalterische Behandlung kein hinreichendes Merkmal: Die Frage, ob und in welchem Umfang im Gegenzug für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, kann uE nicht lediglich aufgrund der buchhalterischen Darst. entschieden werden. Sieht man einmal von den grundsätzlichen Erwägungen, die bereits von Anfang an gegen die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs sprechen (s. Anm. 1443a) ab, so kann die Antwort nur durch einen Vergleich der Vermögensposition des Gesellschafters vor und nach der Übertragung gefunden werden: Nur wenn sich seine Vermögensposition infolge der Übertragung verändert hat, kann eine (ggf. teilweise) unentgeltliche Übertragung vorliegen. Dies hängt aber mitnichten von der buchhalterischen Abbildung, sondern vielmehr davon ab, ob der Einbringende (trotz oder uU sogar wegen der ggf. gesplitteten Buchung) Gesellschaftsrechte erhält, die dem gesamten Wert des hingeegebenen WG entsprechen. Denkbar wäre zB, dass die teilweise Buchung auf einem Rücklagenkonto nicht wegen des Bestehens stiller Reserven oder eines zuvor bereits gebildeten Rücklagenkontos erfolgt, sondern vielmehr insoweit ein Bereicherungswille gegenüber den übrigen Gesellschaftern besteht.

Ausschließliche Buchung auf gesamthänderischer Rücklage führt nach Auffassung der FinVerw. zur Unentgeltlichkeit (vgl. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713, unter II.b); ebenso WACKER, HFR 2008, 692). Je nach Fallkonstellation kann uE auch eine ausschließliche Gewährung von Gesellschaftsrechten vor-

liegen (aA BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 [769]; LEY, KÖSDI 2009, 16678 [16683 f.]; WENDT, FR 2008, 916, der bei Buchung auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto grds. eine vollständig entgeltliche Übertragung annimmt).

Einbringung in Ein-Mann-GmbH & Co. KG: Überträgt der vermögensmäßig zu 100 % beteiligte Kommanditist und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ein WG auf die GmbH & Co. KG, ist fraglich, ob dies gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen kann, ist doch der Einbringende vor und nach der Einbringung in gleichem Umfang an der Gesellschaft beteiligt. Gleichwohl soll nach Auffassung der FinVerw. auch in diesem Fall – je nach buchhalterischer Behandlung – ein tauschähnlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegen können (BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713, unter II.2.c)). In des ist unklar, anhand welcher Kriterien die Qualifikation dieses Vorgangs als tauschähnlich oder aber als unentgeltlich erfolgen soll; die bloße buchhalterische Behandlung (Buchung auf einem Kapitalkonto des Einbringenden oder auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto) jedenfalls ist infolge der dargelegten BFH-Rspr. hierfür bedeutungslos (so bereits REISS, DB 2005, 358 [361]). Wie aber im Fall der Ein-Mann-GmbH & Co. KG zwischen unentgeltlicher Zuwendung und entgeltlichem Rechtsgeschäft unterschieden werden soll, erscheint in Anbetracht des fehlenden Interessengegensatzes zwischen dem Einbringenden und der PersGes. willkürlich.

d) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung

1454

Ist der Übertragende zunächst kein Gesellschafter und soll seine Gesellschafterstellung ausschließlich infolge der Übertragung des WG begründet werden, müssen die gewährten Gesellschaftsrechte ausreichen, um eine Mitunternehmerstellung zu begründen (RÖHNER, *SteuStud.* 2003, 478 [480]; s. im Einzelnen auch SCHLÖSSER in HARTZ/MENNER, *UmwStG*, 3. Aufl. 2010, § 24 Rn. 64 ff. zu der insoweit identischen Problematik bei Einbringungen nach § 24 *UmwStG*), insbes. Mitunternehmerinitiative ermöglichen und Mitunternehmerisiko vermitteln (s. § 15 Anm. 305 ff.).

e) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen

1454a

Die Frage nach der systematischen Einordnung der Sachwertabfindung in das BV, bei welcher ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und anstatt einer Barabfindung Sachwerte aus dem Gesamthandsvermögen der (ansonsten fortbestehenden) Mitunternehmerschaft erhält, die bei ihm fortan zu einem Betriebs- oder Sonder-BV gehören, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet.

Regelmäßig keine Realteilung: Mit der hM ist zunächst davon auszugehen, dass Realteilungsgrundsätze auf die Sachwertabfindung in das BV nicht anzuwenden sind, da es an einem Betriebsaufgabevorgang mangelt (s. § 16 Anm. 209; ebenso BMF v. 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228; FinMin Berlin v. 28.12.2009, FR 2010, 443; zum Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs s. aber § 16 Anm. 441).

WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 536; REISS in KIRCHHOF X. § 16 Rn. 232; DIETEL, DSrR 2011, 1493 (1494), BRANDENBERG, Stbg. 2004, 65 (73); aA STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 (13171).

Anwendbarkeit von Satz 3 Nr. 1, 2: Aus der Nichtanwendbarkeit der Realteilungsgrundsätze wird überwiegend ohne Weiteres auf die unmittelbare Anwendung von Satz 3 Nr. 1, 2 geschlossen mit der Begründung, es handele sich um

eine gegenüber den Realteilungsgrundsätzen vorrangige Spezialregelung (so etwa CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2002, 13133 [13144], ähnlich BRANDENBERG, Stbg. 2004, 65 [73]). Wenngleich im Ergebnis richtig (s.u.), vermag die Begr. jedoch nicht zu überzeugen. So wird wohl zu Recht ausgeführt, die Realteilungsgrundsätze seien auf die Sachwertabfindung ohnehin nicht anwendbar; dann kann aber mangels Anwendungskonkurrenz Satz 3 Nr. 1, 2 nicht *lex specialis* gegenüber § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. sein. Zudem sind beim Ausscheiden gegen Sachwertabfindung zweifellos die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Anteilsveräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt (so wohl auch WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 536). Im Zusammenspiel mit der Gewinnermittlungsvorschrift in § 16 Abs. 2 ergibt sich daher im Grundsatz eine volle Gewinnrealisierung. Zugleich liegt aber auch eine Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Satz 3 Nr. 1, 2 vor. Hier, und nur hier, ergibt sich uE der Charakter von Satz 3 Nr. 1, 2 als Spezialnorm, allerdings weder gegenüber § 16 Abs. 3 Satz 2 noch gegenüber § 16 Abs. 1 Nr. 2, sondern gegenüber § 16 Abs. 2, denn Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 schafft keinen eigenständigen Besteuerungstatbestand, sondern ist lediglich als Spezialregelung in Bezug auf die Bewertung anzusehen. Dies ist insoweit von Bedeutung, als für die im Fall der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung durch den rückwirkenden Teilwertansatz bewirkte Gewinnrealisation die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 zur Anwendung kommen können.

Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs ist trotz Übergangs einer Sachgesamtheit ein Fall des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 6, 12; s. Anm. 1451a). Die Übernahme von Verbindlichkeiten sollte uE in diesem Fall, anders als bei der Übertragung lediglich einzelner WG (s. Anm. 1452b), nicht zur (ggf. Teil-)Entgeltlichkeit führen (zu Recht DIETEL, DStR 2011, 1493 [1494], der alternativ für eine reziproke Anwendung von § 24 UmwStG plädiert).

1454b f) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte

Eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 kann auch vorliegen, wenn die Übertragung auf einem Gesellschaftsrechte widerspiegelnden Kapitalkonto erfolgt, ohne dass sich eine Veränderung quotaler Gesellschaftsrechte ergibt. Dies ist zB denkbar bei Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG und dem (Sonder-)BV ihres (vor und nach der Übertragung zu 100 % beteiligten) Gesellschafters oder in Fällen, in denen alle Mitunternehmer WG entsprechend ihrer bisherigen Beteiligungsquote unter Gutschrift auf dem Kapitalkonto I einbringen. Da sich auch in diesen Fällen zumindest der absolute Wert des Auseinandersetzungsanspruchs des einzelnen Mitunternehmers verändert, liegt eine Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vor (ROSER, FR 2002, 309 [312]; im Ergebnis ebenso KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [338]).

1455 g) Disquotale Übertragungen

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge erfordert Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 nicht, dass die Gesellschaftsrechte (ausschließlich) dem Einbringenden gewährt werden; vielmehr ist die Regelung auch bei Gutschrift auf den Kapitalkonten anderer Mitunternehmer anwendbar, soweit es sich dabei um eine Zuwendung des Einbringenden handelt (REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 381c).

Beispiel: A überträgt ein zu seinem Einzelunternehmen gehörendes WG in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG, an der er und sein Sohn B als Mitunternehmer be-

teilt sind. Vereinbarungsgemäß wird der Teilwert des WG dem Kapitalanteil des Sohnes gutgeschrieben.

h) Übertragung gegen Mischentgelt

1455a

Wird die Übertragung zT gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten und gegen sonstiges Entgelt vorgenommen, liegt, wenn die Summe der Entgeltbestandteile dem Verkehrswert des übertragenen WG entspricht, ein vollentgeltlicher Vorgang vor; daher stellt sich die zuvor im Fall teilentgeltlicher Übertragungen zu beantwortende Frage nach der Anwendung der Einheits- oder Trennungstheorie nicht (zutreffend BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 376a). Gleichwohl ist trotz der vollumfänglichen Entgeltlichkeit eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts vorzunehmen, da gem. Satz 3 der Teil des Buchwerts, der dem Verhältnis des Werts der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte zum Teilwert des WG entspricht, fortzuführen ist, während der übrige Teil des Buchwerts gegen das sonstige Entgelt übertragen wird. Es kommt daher nur insoweit zur Auflösung stiller Reserven, als das sonstige Entgelt den anteiligen Buchwert des WG übersteigt (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; DÖTSCH, HFR 2002, 513 f.). Diese Trennung der Entgeltbestandteile entspricht gleichwohl nicht dem oben dargelegten Verständnis der sog. Trennungstheorie (s. Anm. 1453), bewirkt sie doch keine Aufteilung des einheitlichen Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, sondern lediglich innerhalb des vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts die Zuordnung der Besteuerungsparameter zu den jeweiligen Entgeltbestandteilen. Ebenso wie im Fall teilentgeltlicher Übertragungen ist es nicht überzeugend, den Buchwert vollständig dem sonstigen Entgelt zuzuordnen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA WENDT, EStB 2002, 136 [139]).

Beispiel: A, Gesellschafter der AB-OHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein sonstiges Entgelt von 100 T € und Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 400 T € auf die AB-OHG.

Es liegt eine vollentgeltliche Übertragung vor, die zu 1/5 gegen sonstiges Entgelt und zu 4/5 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt. Zu 4/5 erfolgt die Übertragung zu Buchwerten gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1. Folgte man der aA, so würden im vorliegenden Fall keine stillen Reserven aufgedeckt, da dem sonstigen Entgelt von 100 T € der vollständige Buchwert (100 T €) gegenüberzustellen wäre.

i) Teilentgeltliche Übertragung

1455b

Bleibt der Wert der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurück und wird auch kein sonstiges Entgelt gewährt, ist der Vorgang gem. der sog. Trennungstheorie in einen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) voll entgeltlichen und einen (ansonsten) voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Zur Bedeutung der Abgrenzung s. Anm. 1453, 1473.

j) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert

1455c

WG ohne Buchwert, zB bisher nicht aktivierte immaterielle WG oder bereits auf Null € abgeschriebene WG des Anlagevermögens, werden gegen Gesellschaftsrechte übertragen, wenn der Teilwert auf einem Kapitalkonto des Gesellschaf-

ters erfasst und mittels Ergänzungsbilanz auf den Buchwert von Null € reduziert wird. Erfolgt bereits in der Gesamthandsbilanz ein Ansatz mit Null €, liegt hingegen eine unentgeltliche Übertragung vor.

1455d k) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Erfolgt die Gewinnermittlung für das Gesamthandsvermögen der PersGes. nach § 4 Abs. 3, liegt eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vor, wenn sich aufgrund der Übertragung Gewinnbezugsrechte und/oder der Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters verändern. Eine explizite Erfassung der Übertragung auf einem Kapitalkonto des Übertragenden im Rahmen eines BV-Vergleichs ist daher nicht zwingende Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 Satz 3.

1456 II. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1

Mitunternehmerstellung: Von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 sind nur Übertragungen in oder aus solchen Mitunternehmerschaften betroffen, an denen der Einzelunternehmer, aus bzw. in dessen Einzelunternehmen die Übertragung erfolgt, selbst als Mitunternehmer beteiligt ist. Die insoweit unklare Formulierung (aus BV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft) sollte, analog zur Formulierung in Satz 3 Nr. 2, ergänzt werden um die Worte „an der er beteiligt ist“. Ausreichend ist es bereits, wenn die Mitunternehmerschaft bzw. die Mitunternehmerstellung des Übertragenden erst im Zuge der Übertragung begründet wird.

Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft bei doppelstöckiger PersGes. umfasst auch deren Sonder-BV bei der Untergesellschaft. Überträgt ein Mitunternehmer ein WG aus seinem BV in das Vermögen einer PersGes. (Obergesellschaft) und zählt es anschließend zu deren Sonder-BV bei einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), liegt eine Übertragung iSv. Satz 3 Nr. 1 vor, denn aus Sicht des übertragenden Mitunternehmers ist auch das Sonder-BV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft gesamthänderisch gebunden und stellt insoweit Gesamthandsvermögen dar.

Schwesterpersonengesellschaften: Zu Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. s. Anm. 1447d.

1456a III. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2

Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft: Satz 3 Nr. 2, 1. Fall erfasst die Einbringung in bzw. Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen derjenigen Mitunternehmerschaft, bei der das WG zuvor bzw. anschließend zum Sonder-BV gehört.

Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft: Die Übertragung zwischen dem Sonder-BV und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft setzt eine Beteiligung des Mitunternehmers an der anderen Gesellschaft voraus. Für den Fall der Begr. der Mitunternehmerschaft bzw. der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1445a. Das Vorliegen einer Beteiligung ist nicht nur erforderlich, wenn das WG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird (dies setzt sachlogisch ohnehin das Bestehen bzw. Entstehen einer unmittelbaren Gesellschafterstellung

voraus), sondern auch, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 können WG in den folgenden Fällen in das BV von Schwester-PersGes. zum Buchwert übertragen werden:

- Übertragung vom Sonder-BV bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen der Schwester-PersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt,
- Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der einen Mitunternehmerschaft in das Sonder-BV eines ihrer Mitunternehmer bei der Schwester-PersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Dies entspricht der bereits in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Ausdruck kommenden Wertung, dass stille Reserven von einem Mitunternehmer auf die anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden dürfen, denn befände sich das WG im EinzelBV des Mitunternehmers, könnte er es auf jede der Schwester-PersGes. zum Buchwert übertragen. Gleiches gilt im umgekehrten Fall.

Mittelbare Mitunternehmerstellung: Die Anwendung von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 auf eine Einbringung aus dem Sonder-BV bei einer Mitunternehmerschaft, an welcher der Gesellschafter nur mittelbar beteiligt ist, hängt davon ab, ob der Einbringende an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft unmittelbar beteiligt ist.

► *Einbringung in andere Mitunternehmerschaft:* Übertragungen zwischen dem Sonder-BV eines lediglich mittelbaren Mitunternehmers iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an welcher er unmittelbar beteiligt ist, unterliegen Satz 3 Nr. 2.

► *Einbringung in dieselbe Mitunternehmerschaft:* Bringt ein nur mittelbar beteiligter Gesellschafter ein WG aus dem Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen eben dieser Mitunternehmerschaft ein, ist Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 nur anwendbar, wenn aufgrund der Einbringung selbst eine unmittelbare Mitunternehmerstellung des Einbringenden begründet wird. Reichen die gewährten Gesellschaftsrechte hierfür nicht aus oder erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist Satz 3 Nr. 2 nicht anwendbar. Zwar ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar Beteiligten gleichzustellen; dies gilt nach hM aber nur für den Bereich der Begr. von Sonder-BV (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; s. auch § 15 Anm. 629 ff. mwN). Daraus folgt zudem, dass eine nur mittelbare Mitunternehmerstellung bei der aufnehmenden PersGes. auch den Tatbestand „einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist“ nicht erfüllt; Satz 3 Nr. 2 ist daher nicht anwendbar, es sei denn, durch die Übertragung wird eine unmittelbare Mitunternehmerstellung begründet (aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [728], BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [556]).

IV. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3

1. Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

1456b

Grundsatz: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass sowohl der abgebende als auch der aufnehmende Gesellschafter Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft sind. Dabei reicht die Stellung eines mittelbaren Mitunternehmers iSd. § 15

Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl für den übertragenden als auch für den empfangenden Mitunternehmer aus.

Entstehung oder Beendigung der Mitunternehmerstellung: Der Anwendung von Satz 3 Nr. 3 steht es nicht entgegen, wenn im Zusammenhang mit der Übertragung die Mitunternehmerstellung des aufnehmenden Mitunternehmers begründet (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194) und/oder die Mitunternehmerstellung des abgebenden Mitunternehmers beendet wird. In letzterem Fall führt die Buchwertübertragung allerdings dazu, dass ein beim Ausscheidenden ggf. entstehender Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht nach §§ 16, 34 begünstigt ist (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635).

Anwachsung auf Einzelunternehmen: Nach Auffassung der FinVerw. liegt kein Fall von Satz 3 Nr. 3 vor, wenn zeitgleich mit der Übertragung des bisherigen Sonder-BV auf einen anderen Mitunternehmer alle bis auf diesen einen, das Sonder-BV übernehmenden Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheiden und demzufolge sämtliche Anteile am Gesamthandsvermögen zu einem Einzelunternehmen anwachsen. In diesem Fall sei eine Übertragung zwischen zwei Sonder-BV mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft begrifflich nicht mehr möglich, so dass die stillen Reserven im übertragenen (bisherigen) Sonder-BV aufzudecken seien (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 21). Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass im Fall des unentgeltlichen Ausscheidens und der gleichzeitigen unentgeltlichen Übertragung von WG des Sonder-BV jedenfalls dann bereits nach Abs. 3 die BW fortzuführen sind, wenn der Ausscheidende keine funktional wesentlichen WG des Sonder-BV zurückbehält (s. Anm. 1377). Aber auch wenn Abs. 3 nicht anzuwenden ist, etwa weil der Gesamthandsanteil entgeltlich übertragen wird oder weil WG in schädlichem Umfang zurückbehalten werden, dürfte uE die gleichzeitige unentgeltliche Übertragung von Sonder-BV auf den einzigen Verbleibenden nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Aus dem der Vorschrift zugrundeliegenden Rechtsgedanken, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu erfolgen habe, wenn das Vermögen in derselben betrieblichen Einheit verbleibt und weil auch der allein verbleibende Mitunternehmer sein Sonder-BV nach Abs. 5 Satz 1, 2 zwingend zum BW in sein anwachungsbedingt entstandenes Einzelunternehmen überführt, folgt uE auch für das unentgeltlich übertragene Sonder-BV zwingend die BW-Fortführung. Dies erscheint auch deshalb sachgerecht, da selbst die FinVerw. die Fortführung der BW ohne Weiteres zulässt, wenn die Übertragung des WG des Sonder-BV zeitlich vor dem Ausscheiden erfolgt (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 21). Dann aber kann im Fall der zeitgleichen Übertragung nichts anderes gelten.

1457 2. Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft

Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das übertragene WG dem Sonder-BV eines Mitunternehmers entstammt. Hierfür kommen grds. alle WG des notwendigen oder gewillkürten Sonder-BV I bzw. II in Betracht.

Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übernehmenden: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das WG nach der Übertragung dem Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. In den Fällen des Sonder-BV I ergibt sich dies regelmäßig aus der betrieblichen Nutzung des WG; bleibt diese nach der Übertragung unverändert, steht der Zu-

rechnung zum Sonder-BV des Übernehmenden nichts im Wege. Bei WG des Sonder-BV II sind dagegen Fälle denkbar, in denen das WG nach seiner Übertragung nicht zum Sonder-BV des übernehmenden Mitunternehmers gezählt werden kann. So dürfte eine zum notwendigen Sonder-BV II eines Mitunternehmers gehörende Darlehensschuld (s. zur Übertragung von negativen WG Anm. 1451a) nach Übertragung auf einen anderen Mitunternehmer uE regelmäßig keine Betriebsschuld mehr sein (glA NEUFANG/OTTO, StB 2011, 308 [313]).

3. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3 1457a

Übertragung des gesamten Anteils: Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist nur insoweit anwendbar, als im Zuge der Anteilsübertragung WG des Sonder-BV auf einen anderen Mitunternehmer als den Empfänger des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei den betreffenden WG des Sonder-BV um funktional wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft handelt (s. Anm. 1369b).

Übertragung eines Teilanteils: Werden bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils WG des Sonder-BV mit übertragen, ist Abs. 5 Satz 3 nur insoweit anzuwenden, als funktional wesentliche WG des Sonder-BV überquotal übertragen werden. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Quotale Übertragung:* Wird im Zuge der Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonder-BV in demselben Verhältnis wie der Anteil am Gesamthandsvermögen übertragen, liegt kein Fall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor. Vielmehr ist die Übertragung des Sonder-BV als unselbständiger Teil der Teilanteilsübertragung zu verstehen, deren Behandlung sich einheitlich nach Abs. 3 richtet (s. Anm. 1366).

► *Überquotale Übertragung:* Wird Sonder-BV in größerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang in eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 für den quotal entsprechenden Teil des Sonder-BV und eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 für den überquotalen Teil des Sonder-BV aufzuteilen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 16; glA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 664 mwN; s. auch Anm. 1366a). Dies gilt nach Auffassung der FinVerw. jedoch nur bezüglich der funktional wesentlichen WG des Sonder-BV, während die Übertragung funktional unwesentlicher WG des Sonder-BV auch hinsichtlich des überquotalen Teils in den Anwendungsbereich von Abs. 3 fällt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 19; KORN, KÖSDI 2005, 14633 [14641]).

► *Unterquotale Übertragung:* Wird funktional wesentliches Sonder-BV nicht oder in geringerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist eine Buchwertübertragung nur zulässig, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmerteilanteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt (Abs. 3 Satz 2). Soweit dies der Fall ist, erfolgt die Bewertung sowohl des übertragenen Teilanteils am Gesamthandsvermögen als auch des überquotalen Teils des Sonder-BV nach Abs. 3 Satz 1. Im Fall einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag bezüglich des übertragenen BV die Teilwerte anzusetzen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 16). Dies gilt uE aber nur für den übertragenen Anteil am Gesamt-

handsvermögen, da für das übertragene Sonder-BV nunmehr rückwirkend Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anwendbar ist.

V. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1

1457b 1. Grundlagen

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 ist die entsprechende Anwendung von Satz 1. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass nicht nur bei der Überführung der Wert anzusetzen sein soll, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sondern zugleich auch die einschränkende Tatbestandsvoraussetzung in Satz 1 Anwendung findet, wonach dieser Wert nur dann anzusetzen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gesichert ist.

2. Ansatz des Buchwerts

1458 a) Begriff des Buchwerts

Buchwert ist der Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Entscheidend ist dabei der jeweilige Wert im Übertragungszeitpunkt; dies bedeutet, dass beispielsweise bei abnutzbaren WG die AfA bis zu diesem Zeitpunkt im abgebenden BV vorzunehmen ist. Ist das betreffende WG bereits vollständig abgeschrieben, so ist die Übertragung mit dem Buchwert in Höhe von Null bzw. mit dem Erinnerungswert vorzunehmen. War das WG im abgebenden BV (zB wegen § 5 Abs. 2) nicht aktiviert, so erfolgt im aufnehmenden BV ebenfalls kein Bilanzausweis (s. auch Anm. 1450). Im Fall der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen setzt sich der Buchwert aus dem Ansatz in der Gesellschaftsbilanz sowie den Mehr- bzw. Minderwerten aus etwaigen Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer zusammen (RÖDDER, StbJb. 1994/95, 315, Fn. 60). Die vormalige personelle Zuordnung der stillen Reserven in den Ergänzungsbilanzen wird mithin aufgehoben, und es werden, soweit keine (neuen) Zuordnungsmaßnahmen erfolgen, die stillen Reserven auf den Übertragungsempfänger verlagert.

1458a b) Zwingender Buchwertansatz

Der Buchwertansatz ist zwingend. Das im MU-Erlass (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 – Tz. 26, 57 ff.) vorgesehene Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven besteht selbst dann nicht, wenn durch die Übertragung von einem nichtgewerblichen BV in einen Gewerbebetrieb und umgekehrt eine gewstl. Verstrickung bzw. Entstrickung eintritt (s. auch Anm. 1450). Da allerdings durch Sachverhaltsgestaltung die vollständige bzw. teilweise Aufdeckung der stillen Reserven erreicht werden kann, indem die Übertragung entgeltlich bzw. teilentgeltlich erfolgt und der Kaufpreis anschließend in das Gesellschaftsvermögen eingelegt bzw. aus diesem entnommen wird (LEY, KÖSDI 2004, 14024 [14030]; SÖFFING, BB 2008, 1771), sollte der Gesetzgeber an dieser Stelle ein Wahlrecht gewähren (REISS, BB 2000, 1965 f.).

1458b c) Reichweite des Buchwertansatzes

Buchwert, soweit WG nach Nr. 1–3 übertragen: Der Buchwert ist nur anzusetzen, „soweit“ das WG nach Satz 3 Nr. 1–3 übertragen worden ist. Bei Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung (s. Anm. 1453) bzw. einer Übertragung gegen Mischentgelt (s. Anm. 1455a) ist deshalb nicht insgesamt der Buchwert,

sondern ein höherer Wert anzusetzen. Es gehen dann nur anteilig stille Reserven über; die übrigen stillen Reserven werden durch den Übertragenden aufgedeckt.

Geltung für Übertragenden und Übertragungsempfänger: Der Ansatz des Buchwerts für die Übertragung betrifft sowohl den Übertragenden als auch den Übertragungsempfänger (FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2620] mwN). Der Übertragende realisiert keinen Gewinn und bucht das WG mit dem Bilanzwert im Zeitpunkt der Übertragung aus. Der Übertragungsempfänger führt den Bilanzansatz fort und hat insoweit keine weiteren eigenen AK. Bei der späteren Veräußerung oder Entnahme realisiert er die gesamten stillen Reserven. Nicht nur diese, sondern auch die latente Steuerlast ist auf ihn übergegangen.

Geltung auch für die Gewerbesteuer: s. Anm. 1445d „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1450.

Unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden beim Übertragenden und beim Übertragungsempfänger, zB nach § 4 Abs. 3 einerseits und § 4 Abs. 1, § 5 andererseits, stehen einer Buchwertübertragung nicht entgegen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich aufgrund der ggf. unterschiedlichen Behandlung der AHK der nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebende Wert auf Ebene des abgebenden BV von demjenigen auf Ebene des aufnehmenden BV unterscheiden kann. In diesen Fällen sind entsprechend R 4.6 EStR 2008 Gewinnhinzurechnungen bzw. -kürzungen vorzunehmen (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494.7).

Beispiel 1: X ist Gesellschafter der X-OHG. Er überträgt aus seinem Einzelunternehmen, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 3 ermittelt, VV (AK 1000 €; Verkehrswert 1200 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die bilanzierende X-OHG. Innerhalb seiner Gewinnermittlung hat X die AK des Vorratsvermögens als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Auf Ebene der OHG sind die Vorräte mit dem sich bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ergebenden Buchwert von 1000 € auszuweisen. In der Gesellschaftsbilanz sind die Vorräte mit 1200 € zu aktivieren und das Kapitalkonto des X ist um diesen Betrag zu erhöhen, während in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderwert und ein entsprechendes Minderkapital von 200 € ausgewiesen werden. Unklar ist, ob die durch den Wechsel der Gewinnermittlungsmethode bewirkte Gewinnzurechnung sich unmittelbar im Einzelunternehmen des X oder erst auf Ebene der Gesellschaft auswirkt. Unabhängig davon, welcher Auffassung man folgt, ist die Gewinnzurechnung iHv. 1000 € wegen des Subjektprinzips bei X zu erfassen. Eine Neutralisierung dieses Gewinns durch Erhöhung des Minderwerts in seiner negativen Ergänzungsbilanz auf 1200 € ist nicht zulässig, da im Fall der Anteilsveräußerung dieser Betrag in den Veräußerungsgewinn einfließen würde, die Zu- und Abrechnungen gem. BFH v. 23.11.1961 (IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199) jedoch beim laufenden Gewinn zu berücksichtigen sind.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, jedoch erfolgt die Übertragung des Vorratsvermögens aus dem Gesellschaftsvermögen der X-OHG in das Einzelunternehmen des X gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte. In der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 des X ist der Buchwert des übertragenen WG als Betriebsausgabe im Jahr der Übertragung zu erfassen (zutreffend STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494.7).

d) Übertragungskosten

Übertragungskosten können insbes. bei Grundstücksübergangungen entstehen (zB Notar- und Gerichtskosten, GrESt.). Ihre Behandlung ist zum einen davon abhängig, ob sie durch den Übertragenden oder den Übertragungsempfänger getragen werden; zudem unterscheidet sich die Behandlung danach, welche Art von Übertragungstatbestand vorliegt (FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621 ff.]).

1459

Kosten trägt der Übertragende: Bei Übertragung in ein Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegen uE (Sonder-)BA im abgebenden BV bzw. Sonder-BV vor. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung sind die Kosten als Sonder-BA des Übertragenden bei der aufnehmenden Mitunternehmenschaft zu qualifizieren, allerdings nur insoweit, als das WG dem Übertragenden weiterhin ideell zugerechnet wird. Insoweit, als das WG durch die Übertragung ideell auf andere Mitgesellschafter übertragen wird, liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621]). Bei Übertragung aus einem Gesamthandsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters liegen, soweit die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, BA bei der übertragenden Mitunternehmenschaft vor. Bei privat veranlasster, unentgeltlicher Übertragung sind die Aufwendungen als Entnahmen aller Gesellschafter zu werten; beim Übertragungsempfänger liegen insoweit anteilig (Sonder-)BA im aufnehmenden (Sonder-)BV vor. Im Fall einer betrieblichen Veranlassung der Unentgeltlichkeit sind die Übertragungskosten als sofort abziehbare BA der übertragenden Mitunternehmenschaft zu qualifizieren. Erfolgt die Übertragung zwischen zwei Sonder-BV bei derselben Mitunternehmenschaft, sind in der Übernahme der Kosten durch den Übertragenden Sonder-BA zu erblicken, wenn die Übertragung betrieblich veranlasst ist; anderenfalls liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor.

Kosten trägt der Übertragungsempfänger: Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, liegt aufgrund der Qualifikation als tauschähnliches und damit im Grundsatz entgeltliches Rechtsgeschäft (hM) auf Seiten des Übertragungsempfängers ein Anschaffungsvorgang vor (so für die Jahre 1999 und 2000 auch FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621 ff.]; zweifelnd STRAHL in KORN, § 6 Rn. 509). Die Übertragungskosten sind uE daher in diesem Fall zusätzlich zum Buchwert als ANK zu aktivieren. Bei unentgeltlichen Übertragungen sind dagegen die vom Übertragungsempfänger aufgewendeten Kosten mangels Anschaffungsgeschäfts sofort als (Sonder-)BA abziehbar (aA NEUMAYER/OBSER, EStB 2010, 34 [36]). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kostentragung betrieblich veranlasst ist, wovon bei WG des BV auszugehen ist, wenn sich die Übernahme der Kosten durch den Übertragungsempfänger zwingend aus dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft ergibt (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622]; insoweit glA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 509). Bei ausschließlich privater Veranlassung dagegen, wie sie etwa bei unentgeltlicher Übertragung zwischen verschiedenen Sonder-BV bei derselben Mitunternehmenschaft im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge vorliegt (aA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 509), sind die Übertragungskosten nach Auffassung der FinVerw. als Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 zu werten (BMF v. 13.1.1993, BStBl. II 1993, 80 – Tz. 13; zust. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622 f.]).

3. Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

1459a a) Bilanzielle Darstellung

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Überträgt ein MU ein WG aus seinem BV bzw. Sonder-BV in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so kann der Buchwertansatz (auch) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen dargestellt werden. Zum Begriff der Ergänzungsbilanz s. § 15 Anm. 500.

Teilwertansatz in Gesellschaftsbilanz und negative Ergänzungsbilanz:

Der Buchwertansatz ergibt sich, indem in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert des eingebrachten WG angesetzt und etwaige stille Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden ausgewiesen werden (GRÜTZNER, StuB 2002, 323 [328]; GROH, DB 2003, 1403 [1405]). Für den Einbringenden bewirkt diese Darst. einen zutreffenden bilanziellen Ausweis der ihm gewährten Gesellschaftsrechte. Zudem ist die Einhaltung des Subjektsteuerprinzips gewährleistet, da die stillen Reserven weiterhin dem Einbringenden zugerechnet werden.

Beispiel 1: X und Y sind mit je 50 % am Gewinn, Verlust und Vermögen der XY-OHG beteiligt. Y hat bereits seine vereinbarte Einlage iHv. 10000 € in bar geleistet. X überträgt hierzu aus seinem nebenher bestehenden Einzelunternehmen ein WG (Buchwert 1000 €, Verkehrswert 10000 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die XY-OHG.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 10000 € ausgewiesen und das Kapitalkonto I des X um diesen Betrag erhöht. In einer negativen Ergänzungsbilanz für X wird ein Minderkapital von 9000 € und ein Minderwert WG von 9000 € ausgewiesen.

Buchwertansatz in Gesellschaftsbilanz und Kapitalkontenanpassung:

Alternativ könnte, wie in den Fällen des § 24 UmwStG auch, der Buchwertansatz durch den Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger betragsmäßiger Anpassung der Kapitalkonten der Gesellschafter an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis dargestellt werden (vgl. LEY, StbJb. 2003/04, 135 [160]; NIEHUS, StuW 2002, 116 [117 Fn. 9]). Bei dieser Darst. werden die dem Gesellschafter gewährten Gesellschaftsrechte quotal zutreffend ausgewiesen. Zur Einhaltung des Subjektsteuerprinzips kann der Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden und positiver Ergänzungsbilanzen für die übrigen Gesellschafter ergänzt werden (PAUS, FR 2003, 59 [62]; LEY, StbJb. 2003/04, 135 [157 f.]; gegen eine Kapitalkontenanpassung ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12994]).

Beispiel 2: Sachverhalt wie Beispiel 1.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und die Kapitalkonten von X und Y werden an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis angepasst, mithin mit jeweils 500 € ausgewiesen. Optional wird in einer positiven Ergänzungsbilanz für Y ein Mehrwert für das betreffende WG und ein entsprechendes Mehrkapital von 4500 € sowie spiegelbildlich hierzu in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderkapital und ein entsprechender Minderwert von 4500 € ausgewiesen.

Bringen alle Gesellschafter gleichzeitig WG zu Buchwerten ein, so ist zum Ausweis des zutreffenden Beteiligungsverhältnisses eine Anpassung der Kapitalkonten dann nicht erforderlich, wenn sowohl das Verhältnis der Buchwerte als auch der Teilwerte der eingebrachten WG dem Beteiligungsverhältnis entspricht.

Beispiel 3: Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch hat Y keine Bareinlage geleistet, sondern bringt, wie X, ein WG mit einem Verkehrswert von 10000 € und einem Buchwert von 1000 € aus seinem BV ein.

Sowohl die WG als auch die Kapitalkonten von X und Y werden in der Gesellschaftsbilanz mit jeweils 1000 € ausgewiesen. Soll die Sperrfristregelung des Satzes 4 vermieden werden, müsste der wechselseitig auf den anderen Gesellschafter übersprungene Teil der stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden. In der Ergänzungsbilanz des X wäre mithin ein Minderwert bezüglich des von ihm und ein Mehrwert bezüglich des von Y eingebrachten WG jeweils iHv. 4500 € auszuweisen und in der Ergänzungsbilanz des Y entsprechend ein Minderwert für das von ihm und ein Mehrwert für das von X eingebrachte WG abzubilden.

Buchwertansatz in der Gesellschaftsbilanz ohne Kapitalkontenanpassung und Ergänzungsbilanzen: Zur zutreffenden bilanziellen Darst. eines voll-

umfänglich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Rechtsgeschäfts genügt es nicht, in der Gesellschaftsbilanz den Buchwert des übertragenen WG auszuweisen, auf eine Anpassung der Kapitalkonten und eine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen jedoch zu verzichten: Zwar kann unabhängig vom Ausweis der Kapitalkonten eine entsprechende Veränderung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung vereinbart werden, gleichwohl ist sowohl wegen der strechtlichen Bedeutung des Kapitalkontos (zB bei § 15a sowie bei der Ermittlung des Gewinns bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils) als auch aus praktischen Erwägungen (zB Verzinsung der Kapitalkonten, Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag) bilanziell ein quotaal zutreffender Ausweis der Kapitalkonten vorzuziehen. Sollten dem Einbringenden tatsächlich lediglich im Ausmaß des Buchwerts des eingebrachten WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, so ist die Übertragung, gleichwohl mit grds. identischen Rechtsfolgen, zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich bewirkt worden (ebenso KORN in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL/FUHRMANN, Steueränderungen 2002, 49 Rn. 33). Dabei bestimmt sich der Umfang der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach dem Verhältnis der Erhöhung des Kapitalkontos zum Teilwert des übertragenen WG. Zu den materiellen Auswirkungen, insbes. der ggf. bestehenden Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 6b im Fall der Anwendung von Satz 4 s. Anm. 1473.

Beispiel 4: Sachverhalt wie Beispiel 1.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und das Kapitalkonto I des X um 1000 € erhöht. Da die dem X gewährten Gesellschaftsrechte weder absolut noch quotaal dem Teilwert des eingebrachten WG entsprechen, sondern lediglich im Ausmaß des Buchwerts Gesellschaftsrechte gewährt worden sind, ist die Übertragung nur anteilig (hier: zu 1/10) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und anteilig (hier: zu 9/10) unentgeltlich erfolgt.

Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sammelpostens: Obwohl im abgebenden BV keine Verminderung des Sammelpostens eintritt (s. Anm. 1445d) ist ein bilanzieller Ausweis im aufnehmenden BV erforderlich, wenn Aufwand und stille Reserven betreffend den Gesellschaftern zugeordnet werden sollen. Im Zusammenspiel von Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanzen ergibt sich dabei insgesamt ein Buchwert von Null (zB Ansatz zum Teilwert in der Gesellschaftsbilanz und Ausweis eines Minderwerts in Höhe des Teilwerts in der Ergänzungsbilanz des Übertragenden).

1459b b) Änderung der Beteiligungsquote

Die Einbringung eines WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt nicht nur zu einer Veränderung hinsichtlich der vermögensmäßigen Zurechnung dieses WG, sondern ebenso entfallen die bisherigen zum Gesamthandsvermögen gehörenden WG nunmehr mit geänderten Anteilen auf die jeweiligen Mitunternehmer. Der Einbringende verliert insoweit seine Alleinberechtigung am eingebrachten WG anteilig an die Mitgesellschafter und erlangt im Gegenzug eine entsprechend höhere Quote an den WG der Gesamthand, während sich für die Mitgesellschafter quotaal ihre gesamthänderische Mitberechtigung an den vorhandenen WG der Gesamthand verringert, sie zugleich jedoch entsprechend ihrer neuen Beteiligungsquote die gesamthänderische Mitberechtigung an dem auf die Gesamthand übertragenen WG erlangen (LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12993]). Zur Ermittlung des sich nach der Einbringung des WG ergebenden Beteiligungsverhältnisses sind zunächst die Kapitalkonten der Gesellschafter nach den gem. der ursprünglichen Beteiligungsquote ideell anteilig auf sie entfallenden

Teilwerten der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bemessen. Sodann ist für den Einbringenden zusätzlich das eingebrachte WG zum Verkehrswert zu berücksichtigen und das dergestalt ermittelte Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ist ins Verhältnis zur Summe aller Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten zu setzen. Werden in der Gesellschaftsbilanz die bisherigen WG des Gesamthandsvermögens und/oder das eingebrachte WG zu Buchwerten angesetzt, so ist für den bilanziell zutreffenden Ausweis des neuen Beteiligungsverhältnisses eine Kapitalkontenanpassung erforderlich.

Beispiel: A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der AB-OHG. A überträgt aus seinem EinzelBV ein WG II (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 400 T €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die AB-OHG. Die jeweiligen Verkehrswerte entsprechen den Teilwerten. Vor der Einbringung gestaltet sich die Bilanz der AB-OHG wie folgt:

Aktiva	AB-OHG vor Einbringung in T €		Passiva	
	BW	TW	BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	100
			Kapital B	100
	200	400		200
				400

Nach der Einbringung ergibt sich zwischen A und B ein Beteiligungsverhältnis von 3:1.

Anteil des A = TW anteiliges WG I 200 T € + TW WG II 400 T € = 600 T €

Anteil des B = TW anteiliges WG I 200 T € = 200 T €

Wird das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz zum Buchwert angesetzt und werden die Kapitalkonten an das neue Beteiligungsverhältnis angepasst, so gestaltet sich die Gesellschaftsbilanz wie folgt:

Aktiva	AB-OHG nach Einbringung in T €		Passiva	
	BW	TW	BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	225
WG II	100	400	Kapital B	75
	300	800		300
				800

c) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens

1460

Nach der Einbringung von Einzel-WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sind sowohl die in diesem WG als auch die in den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens vorhandenen stillen Reserven nach dem geänderten Beteiligungsschlüssel zuzurechnen, was zu einer entsprechenden interpersonellen Verlagerung der jeweiligen latenten Ertragsteuerlasten führt (REGNIET, *Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft*, 1990, 170 f. bezüglich § 24 UmwStG; LEY, *KÖSDI* 2001, 12982 [12996]; LEY/STRAHL, *DStR* 2001, 1997 [2006 ff.]). Während die in den bisherigen WG enthaltenen stillen Reserven anteilig auf denjenigen Mitunternehmer übergegangen sind, dessen Beteiligungsquote sich infolge der Einbringung erhöht hat, hat dieser stille Reserven des eingebrachten WG quotale auf die übrigen Mitunternehmer verlagert.

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ermöglicht es, nicht nur die Verlagerung der stillen Reserven des eingebrachten WG, sondern auch derjenigen in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens zu vermeiden (s. hierzu auch

die Beispiele bei NEU/STAMM, DStR 2005, 141; LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2006 ff.]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2010, 183 ff.).

Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 1459b: Durch die Veränderung des Beteiligungsverhältnisses sind stille Reserven wie folgt verlagert worden:

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I	1/2 = 100	3/4 = 150	1/2 = 100	1/4 = 50
WG II	300	3/4 = 225	0	1/4 = 75
Insgesamt	400	375	100	125

Es zeigt sich, dass B in diesem Fall per Saldo 25 T € mehr stille Reserven versteuern muss als vor der Einbringung; zwar hat er an dem bisherigen WG I des Gesellschaftsvermögens durch Verminderung seiner Beteiligungsquote auf 1/4 entsprechend stille Reserven iHv. 50 T € „verloren“, im Gegenzug jedoch durch Erlangung seiner Beteiligung an dem eingebrachten WG II 75 T € stille Reserven hinzugewonnen. A hat korrespondierend an WG I stille Reserven iHv. 50 T € „hinzugewonnen“ und an WG II iHv. 75 T € abgegeben. Durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ist eine auf den einzelnen Stpfl. und auf das einzelne WG bezogene Zuordnung der stillen Reserven möglich:

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva
Mehrwert WG I	50	Minderwert WG II	75
Minderkapital	25		
	75		75

Aktiva	Ergänzungsbilanz B in T €		Passiva
Mehrwert WG II	75	Minderwert WG I	50
		Mehrkapital	25
	75		75

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz in Erg-Bilanz	1/2 = 100	3/4 = 150 - 50	1/2 = 100	1/4 = 50 + 50
WG II im Einzel-BV in GH-Bilanz in Erg-Bilanz	300 —	— 3/4 = 225 75	— — —	— 1/4 = 75 - 75
insgesamt	400	400	100	100

Vorstellbar wäre es auch, das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen, die Kapitalkonten an die neuen Beteiligungsquoten anzupassen und sodann die stillen Reserven des WG II durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz dem A zuzuordnen (Minderwert WG II 300 T €) sowie die bezüglich des WG I verlagerten stillen Reserven (50 T €) in der Ergänzungsbilanz des A als Mehr-

wert WG I und korrespondierend einer negativen Ergänzungsbilanz für B als Minderwert WG I auszuweisen.

Aktiva	AB-OHG nach Einbringung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	450	600
WG II	400	400	Kapital B	150	200
	600	800		600	800

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €			Passiva
Mehrwert WG I		50	Minderwert WG II	300
Minderkapital		250		
		300		300

Aktiva	Ergänzungsbilanz B in T €			Passiva
Minderkapital		50	Minderwert WG I	50
		50		50

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz in Erg-Bilanz	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$ - 50	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$ + 50
WG II im Einzel-BV in GH-Bilanz in Erg-Bilanz	300 —	— — 300	— — —	— — —
insgesamt	400	400	100	100

Gesetzliche und steuersystematische Grundlage umstritten: Ob und auf welche Norm die vorstehend beschriebene sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung der in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven gestützt werden kann, ist umstritten:

► § 24 *UmwStG*: Nach Auffassung der Rspr., der FinVerw. und der hM stellt die Änderung der Beteiligungsverhältnisse durch die zusätzliche Einlageleistung des Einbringenden einen Anwendungsfall von § 24 *UmwStG* dar, da auch in diesem Fall die Fiktion greife, dass die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. in eine „neue“, die geänderten Beteiligungsverhältnisse abbildende PersGes. einbrächten (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/06, BStBl. II 2006, 847; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 24.01 Buchst. c Tz. 24.02; s. § 16 Anm. 249 mwN; WACKER in SCHMIDT XXX. § 16 Rn. 567; GROH, DB 2003, 1403; aA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 256, § 16 Rn. 29; NIEHUS, FR 2010, 1 [8f.]). Folgt man der Sichtweise der hM und wählt die aufnehmende „neue“ PersGes. nun gem. § 24 Abs. 2 *UmwStG* den Buchwertansatz, so wäre die Zuordnung der stillen Reserven bezüglich der WG des bisherigen Gesellschaftsver-

mögens durch die vorstehende Ergänzungsbilanzierung aufgrund von § 24 UmwStG geboten (so MAYER, DStR 2003, 1553; dies erwägend LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2008]).

► *Satz 4:* Erblickt man hingegen (zumindest) im Fall der Kapitalerhöhung durch den Einbringenden für die Altgesellschafter keinen Anwendungsfall des § 24 UmwStG, so ist fraglich, ob Satz 4, welcher ja die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bezüglich des eingebrachten WG zulässt, zugleich die gesetzliche Grundlage für eine Zuordnung der stillen Reserven aus den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bilden vermag. Während LEY/STRAHL (DStR 2001, 1997 [2007 f.]; ebenso LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 [773]; PAUS, FR 2003, 59 [63]) die auf Grundlage von Satz 4 mögliche Ergänzungsbilanz nur auf das eingebrachte EinzelWG beziehen, stellt nach aA Satz 4 auch die gesetzliche Grundlage für eine steuersubjektbezogene Zuordnung der bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens dar (VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1285]; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [727]).

► *Stellungnahme:* Zwar vermag uE die Auffassung, dass bei Vorliegen einer einseitigen Kapitalerhöhung durch Einbringung eines EinzelWG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 stets auch ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG bezüglich der Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. gegeben sei, nicht zu überzeugen, gleichwohl erweist sich der nach der hM erst über die gekünstelt herbeigeführte Anwendbarkeit von § 24 UmwStG mögliche Buchwertansatz im Ergebnis als zutreffend (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 16 Rn. 29). Dabei steht das Subjektsteuerprinzip, wonach jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch seine eigenen stillen Reserven zu versteuern hat, einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven grds. entgegen, und zwar zunächst einmal unabhängig davon, ob die stillen Reserven nun in dem eingebrachten WG oder den WG des Gesellschaftsvermögens enthalten sind. Zwar hat der Gesetzgeber bezüglich des eingebrachten EinzelWG ein Überspringen stiller Reserven unter der Restriktion der Sperrfristregelung und damit einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip toleriert, gleichwohl kann aus diesem steuersystematischen Fehlgriff eine generelle Zulässigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven bei Mitunternehmensschaften nicht hergeleitet werden (vgl. auch SIEGEL, FR 2011, 45 [47]). Vielmehr stellt dies eine systemwidrige Ausnahme zum Subjektsteuerprinzip dar, so dass sich ein Analogieschluss bezüglich der in den WG des Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven verbietet. Es ist daher festzuhalten, dass die in letzteren WG enthaltenen stillen Reserven dem Subjektsteuerprinzip folgend personell zutreffend zugeordnet werden müssen. Hierzu bedarf es weder einer künstlich herbeigeredeten Anwendbarkeit von § 24 UmwStG noch muss hierfür Satz 4 bemüht werden. Letzterer ist lediglich als Wiederbelebung des zuvor in den Anwendungsfällen von Satz 3 außer Kraft gesetzten Subjektsteuerprinzips in bestimmten Fallkonstellationen zu begreifen; für die stillen Reserven in den WG des Gesellschaftsvermögens gilt das Subjektsteuerprinzip indes lückenlos, so dass es keiner Wiederbelebungsregelung bedarf.

Kein saldierter Ausweis der stillen Reserven: Unabhängig davon, ob man die zwingende steuersubjektbezogene Zuordnung der stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens aus § 24 UmwStG oder dem Subjektsteuerprinzip ableitet, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob diese Zuordnung, wenn zugleich auch die stillen Reserven des eingebrachten EinzelWG in der Ergänzungsbilanz zugewiesen werden sollen, wirtschaftsgutbezogen (s. hierzu die Darst. im vor-

herigen Beispiel) zu erfolgen hat oder bereits ein Ausweis der per Saldo übergesprungenen stillen Reserven ausreicht.

Beispiel: Saldierter Ausweis der stillen Reserven: Bei Aufstellung der Gesellschaftsbilanz nach Einbringung zu Buchwerten (s. vorheriges Beispiel) werden aus der Gesellschaftsbilanz heraus A per Saldo 25 T € stille Reserven weniger zugerechnet als vor der Einbringung (WG I +50 T €; WG II -75 T €); für B verhält es sich umgekehrt. Für den Ausweis in den Ergänzungsbilanzen werden die gegenläufigen Verlagerungen stiller Reserven saldiert und es wird jeweils nur die Bilanzposition mit den meisten übergegangenen stillen Reserven um diese Saldogröße korrigiert:

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva
Minderkapital	25	Minderwert WG II	25
	25		25

Aktiva	Ergänzungsbilanz B in T €		Passiva
Mehrwert WG II	25	Mehrkapital	25
	25		25

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$
WG II im Einzel-BV in GH-Bilanz in Erg-Bilanz	300 —	— $\frac{3}{4} = 225$ 25	— — —	— $\frac{1}{4} = 75$ - 25
insgesamt	400	400	100	100

Es zeigt sich, dass auch bei dieser Darst. sowohl den Gesellschaftern (A = 400 T €; B = 100 T €) als auch dem jeweiligen WG (WG I = 200 T €, WG II 300 T €) der richtige Betrag an stillen Reserven zugerechnet wird. Allerdings ist zu beachten, dass innerhalb der auf jeden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven nunmehr eine veränderte wirtschaftsgutbezogene Zuordnung erfolgt: Während vor der Einbringung auf A stille Reserven iHv. 100 T € aus WG I und 300 T € aus WG II entfielen, sind es nach der Einbringung 150 T € aus WG I und nur noch 250 T € aus WG II. Für B hat entsprechend eine Verlagerung stiller Reserven im Umfang von 50 T € von WG I zu WG II stattgefunden. Zu beachten ist, dass diese wirtschaftsgutbezogene Verlagerung stiller Reserven auf der Gesellschafterebene für den jeweiligen Gesellschafter eine Veränderung des Realisationszeitpunktes der stillen Reserven bewirkt.

Auf den ersten Blick scheint für den saldierten Ausweis der stillen Reserven die Überlegung zu sprechen, dass eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung nicht praktikabel sei, da sie die Ermittlung aller stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts voraussetze (so von CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]). Bei näherem Hinsehen vermag dies indes weder aus Gründen der Praktikabilität noch aus steuersystematischen Überlegungen heraus zu überzeugen: So ist für die zutreffende Ermittlung des durch die Einbringung des EinzelWG veränderten Beteiligungsverhältnisses ohnehin eine Bewertung sowohl des eingebrachten EinzelWG als auch des bisherigen BV zu Teilwerten, was auch die Ermittlung des Firmenwerts einschließt, erforderlich. Durch den

naturgemäß zwischen den Gesellschaftern bestehenden Interessengegensatz ist dabei eine hinreichende Objektivierung der Wertermittlung gewährleistet. Auch setzt eine Saldierung sachlogisch die vorherige Ermittlung der Einzelwerte voraus. Aus steuersystematischer Perspektive verbietet sich ein saldierter Ausweis der stillen Reserven, weil es dadurch regelmäßig zu einer gesellschafterbezogenen Veränderung des Realisationszeitpunkts der stillen Reserven und damit zu entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten kommen würde (deutlich SIEGEL, FR 2011, 45 [47]; dies tolerierend VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]; wohl auch RÖDDER, StbJb. 1999/2000, 93 [102 Fn. 15]).

4. Übertragung aus Gesellschaftsvermögen in (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten

1460a a) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter

Die Ausbringung eines WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bewirkt, dass das übertragene WG nunmehr alleinig dem Übertragungsempfänger zuzurechnen ist, während die verbleibenden WG des Gesellschaftsvermögens nach der infolge der Minderung der Gesellschaftsrechte des Übertragungsempfängers entsprechend veränderten Quote auf die (verbleibenden) Mitunternehmer entfallen. Zur Ermittlung dieser veränderten Beteiligungsquote sind die Kapitalkonten der Gesellschafter zu Teilwerten anzusetzen, das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers um den Teilwert des übertragenen WG zu vermindern und dann das (verbleibende) Kapitalkonto eines jeden Gesellschafter ins Verhältnis zur Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu setzen. Bilanzuell ist sodann das betreffende WG zum Buchwert auszubuchen, die Summe der Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten um den Buchwert dieses WG zu vermindern und der verbleibende Betrag nach der zuvor ermittelten Beteiligungsquote auf die Gesellschafter aufzuteilen – sog. Kapitalkontenanpassung (NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [142]; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96 f.; RÖDDER, DB 1992, 953 [954]).

Beispiel: A, B und C sind zu gleichen Teilen an der ABC-OHG beteiligt. A erhält das WG III, welches er fortan in seinem Einzelunternehmen nutzt, und vermindert seine Gesellschaftsrechte entsprechend. Vor der Ausbringung gestaltet sich die Bilanz der OHG wie folgt:

Aktiva	ABC-OHG vor Ausbringung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	50	200	Kapital A	300	400
WG II	800	800	Kapital B	300	400
WG III	50	200	Kapital C	300	400
	900	1 200		900	1 200

Infolge der Ausbringung halbieren sich die Gesellschaftsrechte des A zu Teilwerten von 400 T € um 200 T € auf 200 T €.

Kapitalkonto A vor Ausbringung zu TW	400 T €
Abzgl. TW WG III	- 200 T €
Kapitalkonto A nach Ausbringung zu TW	200 T €
Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu TW	1 000 T €
Beteiligungsquote des A = 200 / 1 000	20 %

A ist fortan zu 20 %, B und C sind jeweils zu 40 % an der OHG beteiligt. Bei Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode ergeben sich in der Gesellschaftsbilanz nach Anpassung an das neue Beteiligungsverhältnis Kapitalkonten für A von 170 T € (= 20 % der nach Ausbuchung des WG III verbleibenden Buchwerte von 850 T €) sowie für B und C von jeweils 340 T €. In der Bilanz des A ist das WG III zum Buchwert (50 T €) und ein entsprechendes Kapitalkonto A auszuweisen. Die Bilanz der OHG gestaltet sich wie folgt:

Aktiva	ABC-OHG nach Ausbringung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	50	200	Kapital A	170	200
WG II	800	800	Kapital B	340	400
			Kapital C	340	400
	850	1 000		850	1 000

b) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven

1460b

Für eine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall, zT mit unterschiedlichen Techniken, sprechen sich aus:

RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 (318): Kapitalkontenausgleichspostenmethode; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 (1637): Ergänzungsbilanzen oder spezielle Gewinnverteilungsabreden; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 (107): vertiefende Technikdiskussion erforderlich; SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31 Fn. 290, 291: am Beispiel der Übertragung zwischen den jeweiligen Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer; WELKE/HÜCHT, StB 2002, 422 (425 f.); HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (132); ENGL, DStR 2002, 119 (122): Buchwertanpassungsmethode; NEUMANN in HERZIG, 2002, 265, (278); PAUS, FR 2003, 59 (61); RITZROW, StBp. 2005, 20 (25); weitergehend SIEGEL, FR 2011, 45 (53): Konzept der Individualbilanz.

Zulässigkeit der Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Nach der Ausbringung entfallen die in dem übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven alleinig auf den Übertragungsempfänger, während die stillen Reserven der im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG nunmehr nach der veränderten Beteiligungsquote den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ob ein Überspringen stiller Reserven wie im Fall der Einbringung durch Ergänzungsbilanzen vermieden werden kann, ist fraglich. Mit Blick auf die Sperrfristregelung in Satz 4 wird dies insbes. bezüglich der im ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven diskutiert. Für die im Gesellschaftsvermögen zurückbleibenden WG gelten uE die in Anm. 1460 angestellten Überlegungen entsprechend, so dass eingedenk des Subjektsteuerprinzips auch diesbezüglich eine Zuordnung der stillen Reserven zu fordern ist. Die Sperrfristregelung ist auf die im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG ohnehin nicht anwendbar (vgl. Anm. 1468).

Beispiel 1: Bezüglich des Beispiels in Anm. 1460a bedeutet dies, dass bezüglich des WG III stille Reserven iHv. insgesamt 100 T € von B und C auf A überspringen, während sich aufgrund der Verringerung der Beteiligungsquote des A entgegengesetzt stille Reserven bezüglich des WG I im Umfang von 20 T € zu jeweils 10 T € auf B und C verlagern.

► *Auffassung des Schrifttums:* Gegen eine Zuordnung der in dem ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven wird vorgebracht, dass eine Ergänzungsbilanz zur Einzelbilanz bzw. zur Sonderbilanz nicht mit dem bisherigen Verständnis der Ergänzungsbilanz als einer Ergänzung zur Bilanz der Mitunternehmerschaft

in Einklang zu bringen sei. Zudem sei das Tatbestandsmerkmal in Satz 4 „dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet“ nicht erfüllt, da es im Fall der Ausbringung keinen übertragenden Gesellschafter, sondern stattdessen eine übertragende Mitunternehmung gebe.

BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1188 f.); SCHÖN, FS Widmann, 2000, 531 (535 f.); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1525); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (728); WENDT, FR 2002, 53 (61); HÜTTEMANN, DStJG 25 (2002), 121 (135); BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 387; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 707; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1356; LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 (773); MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 136.

Hingegen wird für die Zulässigkeit einer personell zutreffenden Zuordnung stiller Reserven bei Ausbringungen vorgebracht, dass es nicht darauf ankommen könne, wer Übertragender sei (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43; aA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 387: Aus- und Einbringung als unterschiedliche Sachverhalte). Letztlich stehe der Sinn der Regelung, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu vermeiden, einer restriktiven, wortgetreuen Auslegung entgegen, so dass im Wege einer teleologischen Extension auch bei Ausbringungen die Zuordnung stiller Reserven als zulässig anzusehen sei (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43; PAUS, FR 2003, 59 [61]). Zudem wird die Vermutung geäußert, die Stpfl. würden, da sie eine Verschiebung latenter Ertragsteuerlasten im Regelfall gar nicht beabsichtigten, von einer Ausbringung absehen, sollte ihnen keine Möglichkeit für eine Zuordnung stiller Reserven eröffnet werden; mithin würden Konzentrationsvorgänge, da „reserventreu“ durchführbar, gegenüber Dekonzentrationsvorgängen begünstigt, was volkswirtschaftlich fragwürdig sei (RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 [317]).

Zulässigkeit der Ausgleichspostenmethode: Während es bei den durch Ergänzungsbilanzen herkömmlicher Prägung erfolgenden Zuordnungen darum geht, stille Reserven aus WG eines BV den an diesem BV beteiligten Steuersubjekten zutreffend zuzurechnen, muss nunmehr eine Zuordnungstechnik zur Anwendung gelangen, welche es vermag, stille Reserven aus WG verschiedener BV anteilig einzelnen Steuersubjekten zuzuordnen, wobei diese ggf. an dem jeweiligen BV nicht (mehr) beteiligt sind. Hierfür erscheint insbes. die vorwiegend im Zusammenhang mit der Realteilung diskutierte Ausgleichspostenmethode (s. § 16 Anm. 451) geeignet. Bei der Ausgleichspostenmethode wird zwar (wie bei der Kapitalkontenanpassungsmethode) das ausgebrachte WG zum Buchwert ausgebucht, jedoch das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers nicht lediglich um diesen Betrag, sondern vielmehr in einem solchen Ausmaß vermindert, dass die Relation der Buchwerte der Kapitalkonten anschließend der sich infolge der Ausbringung veränderten Beteiligungsquote entspricht. In der Bilanz des Einzelunternehmers ist das betreffende WG zum Buchwert auszuweisen, während die Erhöhung seines dortigen Kapitalkontos der Verminderung seines Kapitalkontos in der Gesellschaftsbilanz entspricht. Da bei Existenz stiller Reserven im ausgebrachten WG und/oder in den übrigen WG des Gesellschaftsvermögens der Buchwert des ausgebrachten WG nicht der Verminderung des Kapitalkontos des Übertragungsempfängers entspricht, ist diese Differenz in der Gesellschaftsbilanz und spiegelbildlich in der Bilanz des Empfängers durch Ansatz eines Ausgleichspostens auszugleichen.

Beispiel 2: Bezüglich des Beispiels aus Anm. 1460a ließe sich diese wechselseitige Verlagerung stiller Reserven durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode wie folgt vermeiden: Anstelle der vorstehenden Kapitalkontenanpassung (Verringerung des Kapitalkontos A auf 170 T €, Erhöhung der Kapitalkonten B und C auf jeweils 340 T €)

sind die Kapitalkonten zu Buchwerten zu belassen, wobei das Kapitalkonto des A entsprechend der Verringerung seiner Beteiligungsquote um 150 T € zu vermindern und die sich gegenüber der Verminderung der Aktivseite um den Buchwert des WG (50 T €) ergebende Differenz (100 T €) durch einen Ausgleichsposten auszufüllen ist. Dabei ist für die Gesellschafter, die bezüglich dieses WG stille Reserven verlieren (hier: B und C), ein passiver Ausgleichsposten zu ihrem jeweiligen Kapitalkonto zu bilden. Weist man nun den Ausgleichsposten in der Gesellschaftsbilanz aus, so ist dieser anteilig A (20 %), B und C (je 40 %) zuzurechnen; mithin muss durch Ergänzungsbilanzen eine entsprechende Korrektur erfolgen (positive Ergänzungsbilanz für A, negative Ergänzungsbilanz jeweils für B bzw. C). Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: A), weist im Gegenzug in der Bilanz seines Einzelunternehmens einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem dortigen Kapitalkonto aus. Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Bilanzen korrespondierend so fortzuentwickeln, dass die aufgedeckten stillen Reserven den Mitunternehmern der Ursprungsgesellschaft nach dem vormaligen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

Sollen darüber hinaus auch die stillen Reserven der bei der Gesellschaft verbliebenen WG zugeordnet werden, so ist für B und C jeweils ein entsprechender Mehrwert für WG I von 10 T € und für A in einer negativen Ergänzungsbilanz ein Minderwert von 20 T € auszuweisen.

Es ergeben sich die folgenden Bilanzen:

Aktiva	Bilanz Einzelunternehmen A in T €		Passiva
WG III	50	Kapital A	150
Ausgleichsposten	100		
	150		150

Aktiva	ABC-OHG nach Ausbringung in T €		Passiva
WG I	50	Kapital A	150
WG II	800	Kapital B	300
		Kapital C	300
		Ausgleichsposten	100
	850		850

Aktiva	Ergänzungsbilanz B bzw. C in T €		Passiva
Mehrwert WG I	10	Minderwert Ausgleichsposten	10
	10		10

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva
Mehrwert Ausgleichsposten	20	Minderwert WG I	20
	20		20

Bei Aufdeckung der stillen Reserven ergibt sich folgende personelle und wirtschaftsgutbezogene Zuordnung:

Stille Reserven in	WG I	A	B	C
Gesellschaftsbilanz	150	30	60	60
Ergänzungsbilanz A	20	20	—	—
Ergänzungsbilanz B	-10	—	-10	—
Ergänzungsbilanz C	-10	—	—	-10
Summe	150	50	50	50

Stille Reserven in	WG III	A	B	C
Bilanz Einzelunternehmen	150	150	—	—
Ausgleichsposten Einzelunternehmen A	-100	-100	—	—
Ausgleichsposten Gesellschaftsbilanz	100	20	40	40
Ausgleichsposten Ergänzungsbilanzen B bzw. C	20	—	10	10
Ausgleichsposten Ergänzungsbilanz A	-20	-20		
Summe	150	50	50	50

Im Ergebnis werden mithin A, B und C jeweils insgesamt stille Reserven iHv. 100 T € zugerechnet. Diese Verteilung entspricht derjenigen, welche sich bei Verbleib des WG in der Gesellschaft eingestellt hätte.

- ▶ *Auffassung der Rechtsprechung:* In seinem zur Realteilung ergangenen Urt. hat der BFH (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385) die Ausgleichspostenmethode abgelehnt. Zwar vermeide diese, so der BFH, den buchmäßigen Übergang von stillen Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen, widerspreche jedoch in gravierender Weise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Gewinnermittlung, verstoße gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und sei zudem äußerst unpraktikabel, da insbes. eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Gewinnen, die nach der Auseinandersetzung der Gesellschaft mit ehemaligem Gesellschaftsvermögen erzielt werden, nicht zulässig sei.
- ▶ *Stellungnahme:* Festzuhalten ist, dass die Ausgleichspostenmethode eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutsbezogene richtige Zuordnung der stillen Reserven gewährleistet. Zwar sind die seitens der Rspr. angeführten Nachteile nicht von der Hand zu weisen, gleichwohl zu relativieren: So ist dem Vorwurf, es werde gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, da die Fortentwicklung des jeweils eigenen Ausgleichspostens v. Verhalten eines anderen Stpfl. abhänge, entgegenzuhalten, dass mit der Legung der stillen Reserven die Stpfl. zumindest den ersten Teil der Tatbestandsverwirklichung gemeinsam vollzogen haben (JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149 [1155]). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in Satz 4, welche bei Aufdeckung der in dem übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven durch den Übertragungsempfänger ggf. die Annahme einer Gewinnrealisierung beim Übertragenden nach sich zieht, im Kontext der Übertragung von WG bei PersGes. den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung selbst eingeschränkt hat (krit. hierzu CREZELIUS, FR 2002, 805 [809]). Aufgrund der gegenseitigen Mitteilungspflicht über das Schicksal der betreffenden stillen Reserven weist die Ausgleichspostenmethode auf den ersten Blick zweifelsohne Praktikabilitätsdefizite auf; bei näherem Hinsehen reduzieren sich diese jedoch: So steht die Fortentwicklung der Ausgleichsposten bereits im Zeitpunkt der Ausbringung fest,

wenn das übertragene WG planmäßig abzuschreiben ist, da in diesem Fall die Aufdeckung der stillen Reserven und folglich auch die Fortschreibung des Ausgleichspostens planmäßig erfolgt. Lediglich im Fall der Veräußerung bzw. Entnahme oder aber außerplanmäßigen Wertkorrekturen bestünde mithin ein Mitteilungsgebot an die anderen Gesellschafter bzw. die Gesellschaft. Unabhängig davon ließe sich eine weitergehende Komplexitätsreduktion durch die Vorgabe einer typisierten Abschreibungsdauer für die Ausgleichsposten erreichen (JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149 [1155]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2010, 219 f.). Bei Ausbringung in das Sonder-BV bei derselben Mitunternehmerschaft bestünden die vorgenannten Schwierigkeiten ohnehin nicht, weil dieses Sonder-BV in dasselbe Feststellungsverfahren einzubeziehen ist (ähnlich LEY, StbJb. 2003/04, 135 [155]).

Praktikabilitätsüberlegungen vermögen uE den durch die Kapitalkontenanpassungsmethode bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip nicht zu rechtfertigen. Es vermag nicht zu überzeugen, dass der Gesetzgeber den Stpfl. im Fall der Ausbringung nur die Wahlmöglichkeit eröffnet, entweder die stillen Reserven beizubehalten, dabei jedoch deren interpersonelle Verlagerung in Kauf zu nehmen, oder aber, um Letzteres zu vermeiden, die stillen Reserven durch entgeltliche Übertragung des WG sofort aufzudecken. Wie gezeigt gewährleistet die Ausgleichspostenmethode trotz Nichtaufdeckung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt deren personell zutreffende Zuordnung; der Gesetzgeber sollte daher insoweit zumindest ein Wahlrecht zur Anwendung der Ausgleichspostenmethode gewähren.

c) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a

1461

Die Übertragung von WG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters ist bei diesem, soweit sich dadurch sein Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 vermindert, grds. als Entnahme iSv. § 15a Abs. 3 Satz 1 zu qualifizieren (s. Anm. 1445d) und kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer entsprechenden Gewinnzurechnung führen. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass sich infolge der durch die Übertragung ausgelösten Kapitalkontenanpassung auch das Kapitalkonto eines anderen als desjenigen Gesellschafters mindert, in dessen (Sonder-)BV das WG übertragen wird. Hierin wird aber zu Recht kein Fall von § 15a Abs. 3 Satz 1 gesehen (vgl. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [143]).

5. Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen

1461a

Zum Begriff der Unentgeltlichkeit s. Anm. 1452a. Hinsichtlich der Rechtsfolgen kann grds. auf die vorstehenden Ausführungen zur Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten verwiesen werden. Unterschiede bestehen lediglich insoweit, als unentgeltliche Übertragungen grds. nicht zu geänderten Beteiligungsverhältnissen führen; infolgedessen können auch keine Vermögensverschiebungen hinsichtlich des bisherigen Gesamthandsvermögens und auch keine disproportionalen Ertragsteuerlasten einzelner Mitunternehmer hinsichtlich der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens vorhandenen stillen Reserven auftreten. Das Überspringen der im übertragenen WG ruhenden stillen Reserven kann mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen vermieden werden (PAUS, FR 2003, 59 [62]).

1461b 6. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

Grundsätzliche Rechtsfolge: Der Buchwert ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch anzusetzen, soweit ein WG unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Dadurch gehen die stillen Reserven im Grundsatz – unter Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip – auf den Übertragungsempfänger über.

Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven: Ob die bewirkte interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden kann, ist umstritten (für eine Zuordnungsmöglichkeit durch Ergänzungsbilanzen STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502.13; in diese Richtung auch WENDT, FR 2002, 53 [63] unter der Voraussetzung, dass das WG bei beiden Mitunternehmern Sonder-BV darstellt; gegen eine Zuordnungsmöglichkeit KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 707). Auch in diesen Fällen kann uE – wie im Fall der Ausbringung (s. Anm. 1460b) – den Stpfl. die Möglichkeit einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven nicht vorzuenthalten werden, sei es durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, sei es durch den Ansatz entsprechender Ausgleichsposten in den jeweiligen Sonderbilanzen. Zudem ist dies verfahrenstechnisch unproblematisch, weil sich die Auflösung der jeweiligen Ausgleichsposten hier, anders als in den Fällen der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in ein Einzel-BV, für alle Beteiligten innerhalb desselben Feststellungsverfahrens vollzieht. Die Zuordnungsentscheidung bezüglich der stillen Reserven ist endgültig, dh., eine erfolgswirksame Auflösung der Ergänzungsbilanzen bzw. der Ausgleichsposten nach Ablauf der Sperrfrist ist uE nicht möglich (aA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil 1, 31, Fn. 290 f.).

Beispiel: A und sein Sohn B sind zu gleichen Teilen an der AB-OHG beteiligt. A überträgt ein von der AB-OHG betrieblich genutztes WG seines Sonder-BV unentgeltlich auf B, der es weiterhin der AB-OHG zur Nutzung überlässt. Vor der Übertragung gestaltet sich die Sonderbilanz des A wie folgt:

Aktiva	Sonderbilanz A vor Übertragung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG	50	200	Sonderkapital A	50	200
	50	200		50	200

Die Verlagerung der stillen Reserven des WG von A auf B lässt sich durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode vermeiden. Für denjenigen Gesellschafter, der stille Reserven verliert (hier: A) ist ein passiver Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto in der Sonderbilanz zu bilden. Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: B), weist im Gegenzug in der Sonderbilanz einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto aus.

Aktiva	Sonderbilanz A nach Übertragung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
Sonderkapital A	150	0	Ausgleichsposten	150	0
	150	0		150	0

Aktiva	Sonderbilanz B vor Übertragung in T €			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG	50	200	Sonderkapital B	200	200
Ausgleichsposten	150	0			
	200	200		200	200

Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Sonderbilanzen korrespondierend fortzuentwickeln, was zur Folge hat, dass die im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven von A versteuert werden.

Beteiligung von Kapitalgesellschaften: Überträgt eine KapGes. ein WG unentgeltlich aus ihrem Sonder-BV in das Sonder-BV eines ihrer Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person bei derselben Mitunternehmerschaft, so ist auf Ebene der übertragenden KapGes. eine verhinderte Vermögensmehrung und folglich eine vGA gegeben (KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 700). Die sich aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ergebende Aufdeckung der stillen Reserven ist dabei vorrangig gegenüber der Buchwertübertragung nach Satz 3 Nr. 3 (s. auch Anm. 1445d). Ausgehend von der Überlegung, dass zunächst wegen Satz 3 Nr. 3 das übertragene WG erfolgsneutral aus der Sonderbilanz der übertragenden KapGes. ausgebucht worden ist, ist sodann innerhalb der Gewinnfeststellung der PersGes. außerbilanziell der Betrag der stillen Reserven zum Sonderbilanzergebnis der KapGes. hinzuzurechnen und innerhalb der Sonderbilanz des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG entsprechend zu erhöhen. In Abhängigkeit von der Vermögenszugehörigkeit der Beteiligung an der übertragenden KapGes. hat der Übertragungsempfänger zudem eine vGA in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als (Sonder-)betriebseinnahme bzw. als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Für den umgekehrten Fall, Übertragung aus dem Sonder-BV einer natürlichen Person in das Sonder-BV eines KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft, s. Anm. 1474h, 1474j; für den Fall der Übertragung zwischen den Sonder-BV zweier KStSubjekte bei derselben Mitunternehmerschaft s. Anm. 1474i.

7. Wertfortführung

1462

Grundsatz: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Dabei sind, in Ermangelung einer eigenständigen gesetzlichen Regelung in Abs. 5 und vor dem Hintergrund der insoweit vergleichbaren Problematik, die für die Buchwertfortführung bei Einbringungen nach § 24 UmwStG getroffenen Vorschriften analog anzuwenden (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494). Dies bedeutet, dass der Übertragungsempfänger gem. § 23 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG analog in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt, hier insbes. bezüglich der Folgebewertung der WG (zB bezüglich einer etwaigen Wertaufholung bei vorheriger Teilwertabschreibung im übertragenden BV) sowie der AfA (Übernahme der vom Rechtsvorgänger angewendeten AfA-Methode sowie der Restnutzungsdauer, vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]). Darüber hinaus ist bei analoger Anwendung von § 23 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Übertragungsempfänger anzurechnen, so dass im Fall einer sich anschließenden Veräußerung des betreffenden WG die Tatbestandsvoraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (mind. sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen) ggf. erfüllt ist (JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]);

SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003, 209; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]; OFD Kiel v. 22.8.2001, FR 2001, 1246).

Wertfortführung der Ergänzungsbilanzen: Sind zur Darst. des Buchwertansatzes Ergänzungsbilanzen aufgestellt worden (s. Anm. 1459a), so sind diese grds. fortzuführen. Dies gilt ebenso für im Fall der Ausbringung bzw. anlässlich der Übertragung zwischen Sonder-BV der Mitunternehmer etwaig gebildete Ausgleichsposten (aA SCHAFLITZL in LINKLATORS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31, Fn. 291). Dabei sind positive und negative Ergänzungsbilanzen bzw. aktivische und passivische Ausgleichsposten korrespondierend weiterzuentwickeln (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 – Tz. 24.14). Nach Auffassung des Nds. FG v. 20.10.2009 (8 K 323/05, EFG 2010, 558, nrkr., Az. BFH IV R 1/11) sind dabei die jeweiligen Wertfortführungsparameter (Art der Abschreibung, Restnutzungsdauer) aus der Gesellschaftsbilanz in die Ergänzungsbilanz zu übernehmen (uE unzutreffend; zum Streitstand sowie aA s. § 15 Anm. 513 iVm. § 15 Anm. 510).

VI. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbeziehungen

1462a 1. Grundsatz

Dass die Bewertung zum Buchwert nach Abs. 5 Satz 1 nur dann erfolgt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, meint weder, dass die bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven bewirkte Steuerlast derjenigen im Fall einer sofortigen Aufdeckung entsprechen muss, noch dass die Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuersubjekt zu erfolgen hat; ausreichend ist vielmehr, dass auch nach der Übertragung der grundsätzliche Besteuerungszugriff durch den deutschen Fiskus fortbesteht.

1463 2. Übertragung in ausländische Personengesellschaft

Auch bei Übertragungen aus dem inländischen BV bzw. Sonder-BV eines Mitunternehmers in das (ausländische) Gesellschaftsvermögen einer ausländischen Gesellschaft, die aufgrund eines Typenvergleichs mit einer PersGes. des deutschen Rechts vergleichbar ist (s. auch § 15 Anm. 414 mwN; zur Durchführung des Typenvergleichs etwa JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 490 ff.), ist str., ob die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet ist.

Auffassung des Gesetzgebers: Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber unabhängig davon, ob sich das aufnehmende BV in einem Staat befindet, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist, bei Übertragungen iSv. Satz 3 die Besteuerung der stillen Reserven als nicht sichergestellt beurteilt und folglich die Aufdeckung der stillen Reserven für geboten hält (s. Anm. 1449).

Auffassung der Finanzverwaltung: Es gelten weiterhin die Regelungen der Rn. 2.6.4. der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076), wonach bei einem Transfer in eine ausländische PersGes. der Fremdvergleichspreis anzusetzen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Betriebsstätte der ausländischen PersGes. in einem Nicht-DBA-Staat bzw. einem DBA-Staat mit Anrechnungsmethode oder in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode befindet (PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaft

ten im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rn. 139, 143). Selbst bei Übertragung des WG in das einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen PersGes. zugeordnete BV ist trotz Verbleibs innerhalb der deutschen Besteuerungshoheit dem Wortlaut des Betriebsstättenerlasses zufolge eine Bewertung zum Fremdvergleichspreis vorzunehmen (krit. LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 [490]). Bemerkenswert dabei ist, dass diese Auffassung der FinVerw. aus einer Zeit stammt, in der Abs. 5 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 für Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ohnehin den Teilwertansatz vorsah (FISCHER, FS Vogel, 2000, 963 [980]), und folglich lediglich eine Verschärfung dahingehend bewirkte, dass der Ansatz des regelmäßig über dem Teilwert liegenden Fremdvergleichspreises vorgeschrieben wurde. Dass Abs. 5 Satz 3 inzwischen mit der Buchwertverknüpfung ins Gegenteil verkehrt wurde und zudem der BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 671) in grenzüberschreitenden Übertragungsfällen die Besteuerung der stillen Reserven als gesichert beurteilt hat, hat die FinVerw. indes nicht zu einer entsprechenden Änderung ihre Auffassung bewegen (zu Recht krit. DITZ/SCHNEIDER, DStR 2010, 81 [85]). Vielmehr vertritt die Verwaltung mit dem BMF-Schreiben v. 8.12.2011 (DStR 2011, 2401 – Tz. 7) nunmehr sogar die Auffassung, dass eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur vorliege, wenn auch die nach der Übertragung eintretenden Wertsteigerungen dem inländ. Besteuerungszugriff unterliegen würden.

Auffassung des Bundesfinanzhofs: Mit Urt. v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) hat der BFH bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländischen PersGes. weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion handle noch eine Gefährdung des inländ. Besteuerungsrechts für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven bestehe, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange.

Auffassung im Schrifttum: Nach wohl hM ist auch bei Übertragungen aus dem inländischen (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen einer ausländischen PersGes. ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 gegeben, da in Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt und zudem eine gegenüber dem reinen Inlandsfall differenzierte Behandlung nicht zu rechtfertigen sei (DITZ/SCHNEIDER, DStR 2010, 81 [85]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]; PRINZ, DB 2009, 807 [810]; KÖRNER, IStR 2009, 741 [746]; SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 22 [27 f.]; KESSLER/HUCK, StuW 2005, 193 [210]). Nach aA soll hingegen im Fall der Übertragung auf eine PersGes. wegen des damit einhergehenden Rechtsträgerwechsels ein zur Aufdeckung der stillen Reserven führender Außenumsatz vorliegen, bei welchem, da abkommensrechtlich keine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven zum abgebenden Betrieb mehr bestehe, die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei (WASSERMEYER in WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, 2010, 81 f.; MITSCHKE, FR 2009, 326 [327]; MITSCHKE, FR 2008, 1144 [1145]).

Stellungnahme: Besteht kein DBA bzw. ein Anrechnungs-DBA, so bleibt das deutsche Besteuerungsrecht bezüglich der stillen Reserven erhalten, wenn diese, beispielsweise durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz, dem übertragenden Steuerinländer zugeordnet werden. Wird eine derartige Zuordnung

unterlassen, so besteht das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus insoweit fort, als die stillen Reserven anteilig auf den übertragenden sowie weitere mitunternehmerisch beteiligte Steuerinländer entfallen (so bereits LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 [491]). Befindet sich die PersGes. in einem Staat, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht, so gilt uE die bezüglich der grenzüberschreitenden Überführungen iSv. Satz 1 bzw. 2 geltende Argumentation für eine Buchwertübertragung insoweit entsprechend (s. Anm. 1449), als entweder die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven dem Übertragenden Steuerinländer durch Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden, oder, sollte dies nicht erfolgen, weitere Steuerinländer an der PersGes. beteiligt sind. In allen Fällen gilt jedoch, dass, insoweit als infolge eines Buchwertansatzes stille Reserven auf im Inland nicht Stpfl. übergehen würden, die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet und folglich in diesem Ausmaß eine Aufdeckung der stillen Reserven geboten wäre (in diese Richtung auch PFAAR, IStR 2000, 42 [45], insbes. Fn. 30). Eine grundsätzliche Gewinnrealisierung kann indes auch nicht mit dem vermeintlichen Vorliegen eines Außenumsatzes begründet werden, da weder die unentgeltliche Übertragung noch eine solche gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach nationalem StRecht einen Realisationstatbestand darstellen (s. Anm. 1443a). Doch selbst wenn man das Vorliegen eines Realisationstatbestands annähme, so stellte die grundsätzliche Versagung des Buchwertansatzes im grenzüberschreitenden Sachverhalt gemeinschaftsrechtlich einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sowohl des einbringenden Gesellschafters als auch der ausländ. PersGes. dar (THÖMMES, StbJb. 2003/04, 201 [234]; SCHAUMBURG, FS Wassermeyer, 2005, 411 [434 f.]; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rn. 152; KÖRNER, IStR 2010, 208 [209]; s. Anm. 1445d), so dass insoweit der Buchwertansatz zu gewähren wäre. Ob gemeinschaftsrechtlich ein Buchwertansatz auch insoweit geboten ist, als die stillen Reserven auf einen im Inland nicht Stpfl. übergehen, erscheint uE allerdings fraglich, da insoweit ggf. jedweder Anknüpfungspunkt an das inländ. StRecht fehlen würde. Ursächlich für diese offene Frage ist die systematisch verfehlte Entsch. des Gesetzgebers, bei Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven zu tolerieren.

1463a 3. Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft

Erfolgt die Übertragung aus dem inländischen (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnete BV einer inländischen PersGes., so ist uE von einem zweistufigen Vorgang auszugehen: Zunächst überträgt der Mitunternehmer aus seinem BV bzw. Sonder-BV in das inländische Gesamthandsvermögen der PersGes. gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2, sodann überführt diese das WG gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 – uE zu Buchwerten – in ihre ausländische Betriebsstätte (s. auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [724 f.], insbes. Fn. 97).

1463b 4. Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft

Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. 2: Bei Übertragungen aus dem inländischen BV einer PersGes. in das Auslands-BV eines an der Gesellschaft beteiligten Steuerausländers sind die stillen Reserven aufzudecken, da die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist (PILTZ in MÖSSNER ua., StR in-

ternational tätiger Unternehmen, 2005, Rn. F 77; aA wohl DITZ in WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, 2010, 594).

Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 3: Bei der Übertragung eines WG aus dem Sonder-BV eines Steuerinländers in das Sonder-BV eines Steuerausländers bei derselben inländ. PersGes. ist fraglich, ob das inländ. Besteuerungsrecht fortbesteht. Zwar stellt das betreffende WG nach nationalem StRecht fortan Sonder-BV des empfangenden Mitunternehmers dar, ggf. ist abkommensrechtlich jedoch nicht Art. 7 OECD-MA anwendbar, sondern vielmehr erweisen sich die spezielleren Verteilungsartikel als einschlägig. Dies aber kann dazu führen, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert werden kann, das inländ. Besteuerungsrecht folglich verloren ginge (PILTZ in MÖSSNER, StR international tätiger Unternehmen, 2005, Rn. F 80 mit Beispiel). Entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 5.1) vermag auch § 50d Abs. 10 weder den Verlust des Besteuerungsrechts bezüglich der Sondervergütungen aus der Überlassung des WG (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, DStR 2010, 2450) noch bezüglich der stillen Reserven verhindern.

VII. Gestaltungsüberlegungen

1. Kettenübertragungen

1464

Grundsatz: Ist eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 nicht unmittelbar möglich, stellt sich die Frage, ob der Buchwertansatz ggf. dadurch erreicht werden kann, dass mehrere Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 nacheinander durchgeführt werden. Dasselbe gilt für entsprechende Koppelungen mit Überführungen nach Abs. 5 Satz 1 und 2. In der in Abs. 5 Satz 1–3 erfolgten abschließenden Aufzählung von möglichen BW-Übertragungen bzw. BW-Überführungen manifestiert sich uE die Absicht des Gesetzgebers, in anders gelagerten Fällen keine BW-Verknüpfung zuzulassen. Insofern muss die Zulässigkeit von Kettenübertragungen grds. bezweifelt werden, es sei denn, für die mehrfache Übertragung oder Überführung besteht ein jeweils eigenständiger wirtschaftlicher Grund.

Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaften: Hält man Übertragungen auf Schwester-PersGes. (anders als hier vertreten, s. Anm. 1447d) nach Abs. 5 Satz 1 für nicht zulässig, so sollte uE zumindest bei beteiligungsidentischen Gesellschaften die BW-Übertragung hilfsweise und in Ausnahme vom obigen Grundsatz durch ein mehrstufiges Vorgehen akzeptiert werden (glA WENDT, FR 2002, 53 [65 f.]; KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 702; FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [248 f.]; dagegen BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]). Bei Vorliegen eines sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen den einzelnen Transferschritten erwägt die FinVerw. allerdings die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung bzw. von § 42 AO (BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 19; STRAHL, FR 2004, 929 [932]; aA FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [248 f.]; s. Anm. 1464a).

2. Ausgliederungsfälle

a) Mehrstufige Prozesse

1464a

Steuerneutrale Umstrukturierung: Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 können in vielfältiger Weise als Teilschritte innerhalb eines mehrstufigen Prozesses zur steuerneutralen Restrukturierung von Unternehmen genutzt werden. Dabei kön-

nen sie insbes. der Vorbereitung und Absicherung nachfolgender steuerneutraler Umstrukturierungsmaßnahmen dienen, etwa um dasjenige Vermögen, das anschließend an Dritte übertragen werden soll, vom übrigen Vermögen zu trennen. Seit Inkrafttreten des UntStFG kann eine Einbringung auch in ein Gesamthandsvermögen einer anderen als derjenigen Mitunternehmerschaft erfolgen, bei der das WG vormals dem Sonder-BV zuzurechnen war. Hierdurch ergeben sich in Bezug auf eine später beabsichtigte Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten Gestaltungsmöglichkeiten, indem WG des Sonder-BV vor der Anteilsübertragung zum Buchwert auf eine gewerbliche PersGes. ausgegliedert werden. Gleiches bietet sich an, wenn WG eines Einzelunternehmens bei einer geplanten Betriebsveräußerung oder unentgeltlichen Übertragung zurückbehalten werden sollen.

Gesamtplanrechtsprechung: Grenzen setzt dieser Gestaltung jedoch die sog. GesamtplanRspr. des BFH, nach der ggf. eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einheitlicher Planung basieren und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, für die stl. Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenfasst und der Subsumtion zugrunde gelegt werden (vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; STRAHL, FR 2004, 929; FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [238]; SPINDLER, DStR 2005, 1; NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [251]).

1464b b) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung

Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen: Sollen im Fall einer Anteilsveräußerung WG des Sonder-BV nicht mit verkauft werden, bietet es sich an, diese zuvor in eine gewerbliche PersGes. zum Buchwert auszugliedern. Problematisch ist dann, ob die Veräußerung des Gesamthandsanteils noch nach §§ 16, 34 begünstigt ist (vgl. NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [227 ff.]). Soweit die Übertragung des WG und die Anteilsveräußerung in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, werden der Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1, 3 mit der Begr. versagt, es seien nicht alle dem Mitunternehmeranteil zugehörigen stillen Reserven zur Aufdeckung gelangt (GesamtplanRspr., vgl. FG Köln v. 18.3.2009 – 4 K 2555/06, EFG 2011, 319, nrkr., Az BFH IV R 44/10; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548; STRAHL, FR 2004, 929; s. auch § 16 Anm. 234). Diesem Problem kann in erster Linie durch einen ausreichenden zeitlichen Abstand zwischen Übertragung aus dem Sonder-BV und Anteilsveräußerung begegnet werden (vgl. FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [236 ff.]; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1099]). Allerdings ist nach Auffassung der FinVerw. erst bei einem zeitlichen Abstand von mindestens drei Jahren zwischen Übertragung und Anteilsverkauf kein schädlicher Gesamtplan mehr anzunehmen; bei bis zu zwei Jahren sei regelmäßig von einem Gesamtplan auszugehen, und bei einem Abstand zwischen zwei und drei Jahren sei ein solcher widerlegbar zu vermuten (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11). Dabei kann insbes. der Auffassung, innerhalb von zwei Jahren sei die Existenz eines Gesamtplans unwiderlegbar anzunehmen, nicht gefolgt werden, da die zeitliche Nähe lediglich Beweisanzeichen für einen Gesamtplan ist; dessen Annahme muss daher grds. widerlegbar sein.

Gewerbesteuer: Die Ausgliederung eines WG führt nicht zwangsläufig dazu, dass der Gewinn aus der anschließenden Veräußerung der (Rest-)Sachgesamtheit auch außerhalb der Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. ist. Dies

hängt vielmehr davon ab, ob es zur endgültigen Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers kommt (NIEHUS/WILKE, *SteuK* 2011, 225 [228 f.]).

c) Ausgliederung und Inanspruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG

1464c

Bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG können sich Probleme bezüglich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung „Übertragung einer Sachgesamtheit“ ergeben, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil „ausgelagert“ wird (vgl. NIEHUS/WILKE, *SteuK* 2011, 251 [251 f.]).

Divergierende Rechtsprechung: Nach Auffassung des IV. Senats ist die steuerneutrale Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach § 20 UmwStG nicht möglich, wenn ein zum Sonder-BV I gehörendes Grundstück zurückbehalten oder gleichzeitig in ein anderes BV überführt werde (BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). Demgegenüber erachtet der I. Senat eine vorhergehende Buchwertausgliederung für die Anwendung des § 20 UmwStG als unschädlich, sofern diese auf Dauer erfolge und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöse als die Einbeziehung des betreffenden WG in den Einbringungsvorgang (BFH v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471).

Auffassung der Finanzverwaltung: Die FinVerw. ist der Ansicht, dass die vorherige Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen nach Maßgabe der Gesamtplanrechtsprechung zur Einbringung einer lediglich unvollständigen (Rest-)Sachgesamtheit führen kann, auf welche dann weder § 20 UmwStG noch § 24 UmwStG angewendet werden könne (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 20.07, 20.10, 24.03).

Schrifttum: Die Entsch. des I. Senats entspricht der in Teilen der Literatur vertretenen Auffassung, nach welcher der Einbringende den Einbringungsgegenstand bis zum Zeitpunkt der Einbringung neu entstehen lassen, verändern oder umstrukturieren, und damit auch ein bislang zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörendes WG zum BW ausgliedern könne, denn eingebracht würde lediglich die Sachgesamtheit, wie sie sich im Einbringungszeitpunkt darstelle (vgl. BEHRENS/SCHMITT, *FR* 2002, 549 [551 ff.]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, *Umwandlungssteuergesetz*, 2008, § 20 Rn. 42). Demgegenüber wird inbes. von WENDT (*FR* 2010, 386) die Auffassung vertreten, dass bei einer Auslagerung einzelner WG § 20 UmwStG für die Einbringung der verbleibenden Sachgesamtheit nicht mehr anwendbar sei.

Stellungnahme: Der Auffassung des I. Senats des BFH ist uE zu folgen, wonach eine vorherige Ausgliederung einzelner WG den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG nicht grds. versperre. Entscheidendes Tatbestandsmerkmal von § 20 UmwStG und ebenso § 24 UmwStG ist es eben gerade nicht, dass eine – ggf. jahrelang zuvor unveränderte und in sich erstarrte – Sachgesamtheit eingebracht wird, sondern vielmehr, dass ein funktionierender betrieblicher Organismus übertragen wird (vgl. HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, *Umwandlungssteuergesetz*, 2008, § 20 Rn. 37). Im Vorfeld bzw. auch im Zeitpunkt der Übertragung muss es dem Stpfl. folglich unbenommen sein, seinen wirtschaftlichen Notwendigkeiten und Planungen entsprechend die betreffende Sachgesamtheit durch eine Buchwertauslagerung einzelner WG zu verändern. Erst wenn dadurch nur noch eine Ansammlung „loser“ WG, aber eben keine Sachgesamtheit mehr zur Übertragung verbleibt, ist die Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG zu versagen.

1465 **d) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung**

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils setzt die Übertragung aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit auf den Übernehmer voraus. Werden aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang funktional wesentliche Betriebsgrundlagen nicht auf den Übernehmer, sondern zu Buchwerten nach Abs. 5 Satz 3 übertragen, ist nach Auffassung der FinVerw. eine Buchwertübertragung nach Abs. 3 hinsichtlich des restlichen Vermögens nicht möglich (vgl. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 7, glA FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [243 ff.]; s. hierzu auch Anm. 1345 mwN; aA STRAHL, KÖSDI 2003, 13918 [13925 f.]).

Keine abschließende Rechtsprechung: Der BFH hat zu § 7 Abs. 1 EStDV, der Vorgängerregelung von Abs. 3, den Zurückbehalt funktional wesentlicher WG als schädlich beurteilt, es gleichwohl offen gelassen, ob bei Geltung des Abs. 3 ebenso zu entscheiden wäre (vgl. BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BFH/NV 2010, 1544).

Im Schrifttum sind die Auffassungen geteilt: Während für einen Teil der Autoren bei Buchwertausgliederung einzelner WG für die Übertragung der verbleibenden Sachgesamtheit die Anwendung von Abs. 3 ausschließt (WACKER in SCHMIDT, XXX. § 16 Rn. 435; BRANDENBERG, NWB 2010, 2699 [2702]; FISCHER in KIRCHHOF X. § 6 Rn. 197; s. Anm. 1363; KEMPERMANN, FR 2010, 946), befürwortet die Gegenmeinung dessen Anwendung. Nach WENDT sei nicht nachzuvollziehen, warum ein Vorgang, für den die Buchwertfortführung vorgeschrieben sei, nur deswegen nicht mehr zu Buchwerten erfolgen dürfe, weil mit der Ausgliederung ein Vorgang vorgeschaltet sei, der nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2 ebenfalls zwingend zu Buchwerten erfolge, soweit die übertragene Sachgesamtheit weiter lebensfähig sei und zur Erzielung betrieblicher Einkünfte diene (so WENDT, FR 2005, 468 [471 f.]; ebenso KORN, KÖSDI, 2005, 14633 [14637] mit Verweis auf die gleichgerichtete Rechtsfolge beider Vorschriften; glA mit Hinweis auf das Übermaßverbot STRAHL, FR 2004, 929 [935] sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip KANZLER, FS Korn, 2005, 287 [298 f.]).

Stellungnahme: Es überzeugen uE die Auffassungen, die für eine Anwendung von Abs. 3 auch bei einer Ausgliederung einzelner funktional wesentlicher WG plädieren. Vergegenwärtigt man sich, dass der Gesetzgeber Abs. 3 als Vervollständigung der umwtrechtlich Regelungen für den Fall der unentgeltlichen Übertragung konzipiert hat (vgl. BTDrucks. 14/23, 173), so genügt es uE für die Anwendung von Abs. 3, dass ein funktionierender betrieblicher Organismus übertragen wird, woraufhin es im Vorfeld der Übertragung dem Stpfl. unbenommen ist, einzelne WG durch Buchwerttransfer, Entnahme oder Veräußerung auszugliedern. Der Anwendungsbereich von Abs. 3 ist uE erst dann nicht mehr eröffnet, wenn infolge der Auslagerung funktional wesentlicher WG nur noch eine Ansammlung „loser“ WG, aber eben keine Sachgesamtheit zur Übertragung mehr verbleibt (vgl. NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 251 [252 ff.]).

1465a **e) Ausgliederung vor Spaltung**

Werden im Vorgriff auf die beabsichtigte Spaltung einer KapGes. Vermögensteile in eine PersGes. ausgegliedert, um hierdurch den Teilbetriebsanforderungen des § 15 UmwStG Rechnung zu tragen, ist zu beachten, dass eine innerhalb von drei Jahren nach der Übertragung stattfindende Spaltung insoweit nicht steuerneutral vorgenommen werden kann. Zwar erfolgt die Einbringung des Ver-

mögens in die PersGes. nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; bei der nachfolgenden Spaltung wird jedoch dem durch die Übertragung entstandenen Mitunternehmeranteil die Eigenschaft eines (fiktiven) Teilbetriebs iSv. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG aufgrund von § 15 Abs. 3 Satz 1 UmwStG nicht zugestanden mit der Folge, dass insoweit der Buchwertansatz nach § 11 UmwStG nicht zulässig ist.

f) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven

1465b

Die weitgehenden handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte ermöglichen es, durch geeignete Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 handelsbilanziell stille Reserven aufzudecken, ohne dass hierdurch ertragstl. Folgen eintreten. So können zB stille Reserven enthaltende WG handelsrechtl. zum Verkehrswert auf Tochter-PersGes. übertragen werden. Auf diese Weise erhöht sich der Bilanzposten Beteiligungen in der HBil. um den Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstands, während strechtlich lediglich eine Buchwertübertragung nach Abs. 5 Satz 3 stattfindet (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [134]; LEY, KÖSDI 2001, 12983 [12994]; FORST, EStB 2004, 217 [219]; DEMUTH, KÖSDI 2010, 16997 [17002 f.]; BÜNNING, BB 2010, 2357 [2358]).

g) Treuhandmodell

1466

Umstrukturierungen, die auf die Ausgliederung von Vermögensteilen aus KapGes. auf TochterPersGes. gerichtet sind, lassen sich im Fall der zur Entgeltlichkeit führenden Übernahme von Verbindlichkeiten nicht nach Abs. 5 Satz 3 steuerneutral gestalten (s. Anm. 1452b). Auch die umwstrechtlich Möglichkeiten zur steuerneutralen Umstrukturierung stehen wegen fehlender Teilbetriebseigenschaft des zu übertragenden und/oder beim übertragenden Rechtsträger verbleibenden Vermögens häufig nicht zur Verfügung. Im Rahmen des sog. Treuhandmodells gelingt es dennoch, BV steuerneutral auf TochterPersGes. zu verlagern, indem eine Struktur geschaffen wird, innerhalb derer die TochterPersGes. zwar rechtlich selbständig, in ertragstl. Hinsicht dagegen als Betriebsstätte der ausgliedernden KapGes. zu werten ist. Dies ermöglicht es, die Übertragung der Vermögensteile zivilrechtl. zwischen verschiedenen Rechtsträgern stattfinden zu lassen und damit ggf. auch eine Hebung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens in der HBil. der übertragenden KapGes. zu bewirken, aus strechtlicher Perspektive dagegen lediglich eine nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führende Verlagerung von Vermögen in eine andere Betriebsstätte desselben (strechtlichen) Rechtsträgers vorzunehmen (vgl. zum Treuhandmodell grundlegend KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936; STEGEMANN, Inf. 2003, 629; KROMER, DStR 2000, 2157; BERG/TROMPETER, FR 2003, 903; FORST, EStB 2004, 217).

Grundstruktur: Zunächst wird von der KapGes. (Muttersgesellschaft) eine GmbH & Co. KG gegründet, deren Komplementärin die KapGes. selbst ist. Kommanditistin wird eine im Eigentum der Muttersgesellschaft stehende TochterKapGes., welche den Kommanditanteil lediglich treuhänderisch für die Muttergesellschaft hält. Da nicht nur der Komplementäranteil, sondern gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO infolge der Treuhänderschaft (zu den Voraussetzungen der Anerkennung der Treuhänderschaft vgl. im Einzelnen STEGEMANN, Inf. 2003, 629 [629 f.]) auch der Kommanditanteil alleiniger der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, hat die GmbH & Co. KG aus strechtlicher Sicht nur einen „Mitunternehmer“, was zur strechtlichen Nichtanerkennung als Mitunternehmer-schaft führt. Die GmbH & Co. KG ist infolgedessen strechtlich ein „Nullum“ (RÖDDER, DStR 2005, 955 [956]), die Einkünfte werden unmittelbar und aus-

schließlich der Muttergesellschaft zugerechnet (BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574).

Übertragung von Wirtschaftsgütern: Werden der GmbH & Co. KG durch die Muttergesellschaft WG übertragen, gelten diese kstrechtlich lediglich als in eine andere Betriebsstätte verbracht. Aus strechtlicher Sicht existiert kein Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG; die Übertragung von der Muttergesellschaft auf die GmbH & Co. KG stellt daher mangels (strechtlichen) Rechts-trägerwechsels keinen Fall des Abs. 5 Satz 3 dar (KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936, [1937]; FORST, EStB 2004, 217 [220]; KROMER, DStR 2000, 2157 [2162]). Auch ein Fall der Überführung nach Abs. 5 Satz 1 liegt nicht vor, da das Vermögen der Muttergesellschaft und der GmbH & Co. KG strechtlich zu ein und demselben BV gehört (vgl. RÖDDER, DStR 2005, 955 [956]; STEGEMANN, Inf. 2003, 629 [632]; aA BERG/TROMPETER, FR 2003, 903 [905]).

Gewerbesteuer: Der Auffassung der FinVerw., die GmbH & Co. KG im Treuhandmodell sei gewstrechtlich trotz fehlender Mitunternehmerschaft ein eigener Gewerbebetrieb und damit als eigener Steuergegenstand iSd. § 2 Abs. 1 GewStG zu behandeln, hat der BFH (v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) eine Absage erteilt. Die GmbH & Co. KG gilt damit gewstl. als Betriebsstätte der Komplementär-GmbH.

Beendigung des Treuhandverhältnisses: Die dabei eintretenden Rechtsfolgen hängen davon ab, ob der Kommanditanteil nach den Bestimmungen des Treuhandvertrags an den Treugeber zurückfällt.

► *Kommanditanteil fällt an Komplementär-GmbH zurück:* In diesem Fall ergeben sich keine strechtlichen Folgen; zwar erfolgt zivilrechtl. die Anwachsung des Vermögens der Treuhand-KG bei der Komplementär-GmbH; da die Treuhand-KG jedoch strechtlich ohnehin nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt war, ergeben sich aus der Anwachsung keine Änderungen. Das Vermögen ist weiterhin unmittelbar der Komplementär-GmbH zuzurechnen (vgl. KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1940]).

► *Kommanditanteil fällt nicht an Komplementär-GmbH zurück:* Da der Kommanditanteil nun auch stl. der Kommanditisten-GmbH zugerechnet wird, ist die (bisherige) Treuhand-KG nunmehr als Mitunternehmerschaft anzuerkennen. Aus strechtlicher Sicht wird das zuvor der Komplementär-GmbH zugerechnete Vermögen idR nach § 24 UmwStG in die KG eingebracht. Soweit hierdurch die Kommanditisten-GmbH am Vermögen der KG beteiligt wird, liegt eine verdeckte Einlage durch die Komplementär-GmbH in die Kommanditisten-GmbH vor; insoweit sind die stillen Reserven aufzulösen und der Kommanditisten-GmbH in einer Ergänzungsbilanz bei der KG gutzuschreiben. Soweit das in die KG eingebrachte Vermögen nicht als Betrieb oder Teilbetrieb qualifiziert, liegt kein Fall von § 24 UmwStG, sondern ein Fall des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 vor (vgl. KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1940]; aA HUBERTUS/LÜDEMANN, DB 2010, 2474 [2477], die mangels Rechts-trägerwechsels Abs. 5 Satz 1 für anwendbar halten).

1466a h) Leasing-Einbringungsmodell

Grundstruktur: Beim sog. Einbringungsmodell überträgt eine GmbH ihren Immobilienbesitz nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine KG, bei der sie zu 100 % als Kommanditistin beteiligt ist. Die KG verleast die Immobilien an die GmbH, wobei die KG zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilien bleibt. Die aus den abgeschlossenen

Leasingverträgen resultierenden Ansprüche auf Leistung der Leasingraten veräußert die KG im Wege der Forfaitierung an ein Kreditinstitut. Der hieraus vereinnahmte Erlös in Höhe des Verkehrswerts der Grundstücke wird durch die GmbH kurze Zeit später aus der KG entnommen (vgl. zum Einbringungsmodell grundlegend LEUKEL, DB 2002, 1852).

Keine Veräußerung: Das Einbringungsmodell führt auch unter Berücksichtigung des „Gesamtplangedankens“ nicht zur Annahme der Veräußerung des Immobilienbesitzes unter Aufdeckung der stillen Reserven; vielmehr sind die Buchwerte nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 fortzuführen (vgl. OFD Hannover v. 26.4.2007, DStR 2007, 1165).

3. Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel

1466b

Vermeidung erbfallbedingter Zwangsentnahme bei qualifizierter Nachfolgeklausel: Ist im Gesellschaftsvertrag einer PersGes. für den Tod eines Gesellschafters bestimmt, dass ihm nur bestimmte Erben als Gesellschafter nachfolgen (sog. qualifizierte Nachfolgeklausel), wird im Zeitpunkt des Ablebens vorhandenes Sonder-BV insoweit, als es innerhalb der Erbengemeinschaft den nicht-qualifizierten Erben zuzurechnen ist, noch durch den Erblasser entnommen. Zwar steht dies einer Anwendung von Abs. 3 bezüglich des auf den qualifizierten Erben übertragenen Teils des BV bzw. Sonder-BV nicht entgegen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 23); gleichwohl sind die stillen Reserven im nicht-anteilig auf die qualifizierten Erben übergehenden Sonder-BV zu versteuern. Dem kann dadurch entgegengewirkt werden, dass entweder die funktional wesentlichen WG des Sonder-BV im Wege des Vorausvermächtnisses dem qualifizierten Miterben zugewendet werden (vgl. FÖRSTER, StJb. 2004/05, 227 [250 f.]) oder diejenigen WG des Sonder-BV, die auf die Erbengemeinschaft übergehen sollen, noch zu Lebzeiten des Erblassers nach Abs. 5 Satz 3 auf eine „Auffanggesellschaft“ übertragen werden. In letzterem Fall greift die Gesamtplan-Rspr. auch dann nicht ein, wenn der Erblasser kurze Zeit nach der Übertragung verstirbt (vgl. BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1100]).

D. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4

I. Überblick

1467

Satz 4 schränkt die Buchwertfortführung nach Satz 3 insoweit ein, als das betreffende WG innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen wird. In diesem Fall ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung gebildeten stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die jeweiligen Veranlagungen und ggf. alle Folgeveranlagungen sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die Regelung soll verhindern, dass stille Reserven durch Buchwertübertragungen von Einzel-WG lediglich zur Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgen. Voraussetzung von Satz 4 ist danach in erster Linie, dass eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat, ohne dass die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet wurden. Anderenfalls hat die Frist keine Bedeutung. Fehlt es an einer entsprechenden Zuordnung, ist weitere Voraussetzung die Vornahme einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der sog. Sperrfrist. Sind alle diese Vo-

raussetzungen erfüllt, tritt die mit Rückwirkung versehene Rechtsfolge in Satz 4 ein.

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1467a 1. Vorhergehende Übertragung nach Satz 3

Satz 4 setzt eine vorhergehende Übertragung nach Satz 3 voraus. Von der Sperrfristregelung betroffen sind grds. alle nach Satz 3 möglichen Übertragungen. Lediglich aus der Formulierung, der rückwirkende Teilwertansatz habe dann nicht zu erfolgen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet wurden, lässt sich nicht darauf schließen, dass Satz 4 nur für Übertragungen von einem Mitunternehmer in ein Gesamthandsvermögen oder in das Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers anwendbar ist. Vielmehr gilt Satz 4 grds. auch für Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen. Die Anwendung von Satz 4 hängt nicht davon ab, ob die vorherige Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgte (aA KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]). Im Falle teil- oder mischentgeltlicher Übertragungen (s. Anm. 1453, 1455a) bezieht sich Satz 4 auf denjenigen Teil der Übertragung, bei dem sich die Bewertung des übertragenden WG unter Anwendung der Trennungstheorie nach Satz 3 richtete.

2. Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts

1468 a) Grundsatz

Tatbestandlich setzt Satz 4 voraus, dass das nach Satz 3 übertragene WG innerhalb der Sperrfrist (s. Anm. 1470) veräußert oder entnommen wird.

Veräußerung, Entnahme: Nach allg. Grundsätzen ist Veräußerung die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger, Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist die Überführung des WG aus dem BV in das Privatvermögen.

„Fiktive“ Entnahme oder Veräußerung iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 oder § 12 Abs. 1 KStG führt nach Auffassung der FinVerw. zum rückwirkenden Teilwertansatz (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 23).

Der Anlass für die Entnahme oder Veräußerung ist ohne Bedeutung. Die Sanktion in Satz 4 kann nicht durch den Nachweis vermieden werden, dass im Zeitpunkt der Übertragung noch sicher mit einem langfristigen Verbleib des WG im aufnehmenden BV gerechnet werden konnte. Das Bestehen der Entnahme- oder Veräußerungsabsicht wird vielmehr unwiderlegbar vermutet (BTDrucks. 14/6882, 33; zu Recht aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [720], teleologische Reduktion in evidenten Fällen; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2001, 1093 [1095]; HEY, GS Trzaskalik, 2005, 219 [229], Möglichkeit des Gegenbeweises). Andererseits kann auch ohne ursprüngliche Veräußerungsabsicht die stl. Rückwirkung ggf. bewusst herbeigeführt werden, wenn dies stl. vorteilhaft sein sollte (vgl. KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [721]; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 385c), zB zur rückwirkenden Ermöglichung der Nutzung von Verlusten, die ansonsten nach § 8c KStG untergehen würden (vgl. KÖRNER, IStR 2009, 1 [9]).

Keine Personenidentität erforderlich: Ohne Bedeutung ist es nach dem Gesetzeswortlaut, wer das WG veräußert oder entnimmt. Veräußert eine Gesell-

schaft oder wird das WG aus dem Gesamthandsvermögen entnommen, ist es zur Anwendung von Satz 4 nicht erforderlich, dass der Übertragende zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme noch an der Gesellschaft beteiligt ist.

Teilweise Veräußerung oder Entnahme: Zwar wird „das“ WG nicht veräußert oder entnommen, wenn lediglich ein Teil davon veräußert oder entnommen wird, gleichwohl ist uE in diesem Fall das WG anteilig rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten (glA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502.7; ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, SteuK 2011, 335 unter 5; aA BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 13, bezüglich der Sperrfristregelung in Abs. 3 Satz 2).

b) Veräußerung ohne Gewinnrealisation

1468a

Nach R 6.6 EStR 2008 begünstigte Veräußerung: Es liegt uE keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, wenn die im Zuge der Veräußerung des WG aufgedeckten stillen Reserven nach den Grundsätzen der R 6.6 EStR 2008 auf ein ErsatzWG übertragen werden können, zB bei Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Die FinVerw. hält dagegen wohl lediglich ein Ausschneiden infolge höherer Gewalt für unschädlich (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 23).

Nach § 6b begünstigte Veräußerung: Satz 4 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die Veräußerung des WG nach § 6b begünstigt ist und infolgedessen die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen, denn in diesem Fall wurde die Übertragung nach Satz 3 unter BW-Fortführung offensichtlich nicht mit dem Ziel vorgenommen, die stillen Reserven kurze Zeit nach Übertragung des WG der Besteuerung zuzuführen. In diesem Fall springt die Sperrfrist allerdings uE auf dasjenige WG über, auf das die stillen Reserven übertragen wurden; folglich wird kein rückwirkender Teilwertansatz ausgelöst, wenn das ReinvestitionsWG bis zum Ablauf dieser Sperrfrist weder veräußert noch entnommen wird. Gleiches müsste uE auch im Fall der Rücklagenbildung gelten, wenn die Rücklage bis zum Ablauf der Sperrfrist bestehen bleibt.

c) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten

1468b

Veräußerung oder Aufgabe: Die Veräußerung einer Sachgesamtheit, zu der das WG gehört, ist uE keine Veräußerung des WG iSv. Satz 4. Die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder eines Mitunternehmeranteils ist demnach keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Handlung (glA WENDT, EStB 2002, 137 [141]; LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2005]; zweifelnd KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]; aA KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [341]; wohl auch SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30). Unschädlich ist de lege lata ebenfalls die Aufgabe der Sachgesamtheit. Dies gilt insbes. im Hinblick darauf, dass die Sachgesamtheiten Mitunternehmeranteil und Mitunternehmeranteil nicht das ganze WG, sondern nur einen Teil davon beinhalten. Allerdings lässt sich aus dem Sinn und Zweck von R 6.15 EStR 2008 (s. Anm. 1467b) ableiten, dass die FinVerw. die Veräußerung bzw. Aufgabe einer Sachgesamtheit als steuerschädlich begreift (NIEHUS, StuW 2008, 359 [363]), und ebenso spricht die Auffassung der FinVerw., Einbringungen nach den §§ 20, 24 UmwStG seien schädlich (s.u.), für diese Vermutung.

Realteilung: Wird das BV, in welches das WG zuvor nach Satz 3 übertragen wurde, innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt, so stellt dies

keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 dar; die Sperrfrist geht auf das aufnehmende BV über. Sollte jedoch bei einer auf EinzelWG gerichteten Realteilung infolge der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 für eben dieses WG rückwirkend auf den Realteilungszeitpunkt der gemeine Wert anzusetzen sein, ist darin uE. zugleich eine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Entnahme iSv. Satz 4 zu erblicken.

Einbringungen nach dem UmwStG: Bei nachfolgenden, das eingebrachte WG umfassenden Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG liegt uE keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, und zwar selbst dann nicht, wenn im Zuge der Übertragung stille Reserven aufgedeckt werden. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Sperrfrist im übernehmenden BV weiterläuft (STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502.02). Im Schrifttum wird, ggf. im Wege der teleologischen Reduktion, die Auffassung vertreten, dass lediglich eine Buchwerteinbringung unschädlich sei (vgl. CREZELIUS, FR 2011, 401 [408]). Die FinVerw. hält indes jedwede Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG unabhängig vom gewählten Wertansatz für schädlich (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 33; krit. ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, SteuK 2011, 335 unter 5).

1469 d) Überführung oder Weiterübertragung

Keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 ist die Überführung oder Übertragung des WG unter Fortführung des Buchwerts ohne Verlust der Betriebsvermögeenseigenschaft. Die Überführung des WG nach Abs. 5 Satz 1 und 2 und die unentgeltliche Weiterübertragung des WG nach Satz 3 sind demgemäß keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösenden Handlungen (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 23; de lege lata offensichtlich zweifelnd KÖRNER, DB 2010, 1315 [1316]). Ebenfalls unschädlich ist eine Übertragung nach Satz 3 gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, sofern es sich nicht um eine unzulässige Kettenübertragung handelt (s. Anm. 1464). Zwar ist eine solche Übertragung nach hM im Grundsatz entgeltlich; weil sie aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führen soll, kann sie von ihm auch nicht als schädliche Handlung iSv. Satz 4 verstanden worden sein (glA KORN in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 44; WENDT, EStB 2002, 137 [141]).

Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt: Die einer Übertragung nach Satz 3 nachfolgende Überführung oder Weiterübertragung löst allerdings dann die Rechtsfolgen von Satz 4 aus, wenn sie nicht zum Buchwert vorgenommen werden kann, weil im aufnehmenden BV die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (s. Anm. 1448 ff. sowie 1462b). Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten steht dies allerdings im Widerspruch zu der von der FinVerw. vertretenen Auffassung, dass eine fiktive Entnahme den rückwirkenden Teilwertansatz nicht bewirke (s. Anm. 1468b).

Veräußerung oder Entnahme nach Weiterübertragung: Löst eine erneute Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 ihrerseits eine neue Sperrfrist aus und erfolgt innerhalb dieser eine Veräußerung oder Entnahme, sind hinsichtlich dieser zweiten Übertragung rückwirkend die stillen Reserven aufzudecken. Ist im Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt auch die erste Sperrfrist noch nicht abgelaufen, ist auch diesbezüglich rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Alle Übertragenden in der Kette haben dann die in ihrer jeweiligen Besitzzeit entstandenen stillen Reserven zu versteuern. Die FinVerw. ist dagegen der Auffassung, dass eine schädliche Entnahme oder Veräußerung lediglich zur Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der letzten Übertragung vor der schädlichen Handlung

führt (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 23). Dies ist uE unzutreffend, denn das Ziel der Regelung, die Verschiebung stiller Reserven zur Vorbereitung einer Entnahme oder Veräußerung zu verhindern, würde nicht erreicht, wenn man durch eine Weiterübertragung die Verschiebung der stillen Reserven durch die erste Übertragung absichern könnte.

Unentgeltliche Übertragung nach Abs. 3: Keine Veräußerung oder Entnahme liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit nach Abs. 3 weiter übertragen wird (WENDT, EStB 2002, 137 [141]). Etwas anderes kann aber gelten, wenn eine solche Übertragung aufgrund der Sperrfrist nach Abs. 3 Satz 2 rückwirkend zur Aufdeckung stiller Reserven führt, denn hierin kann ggf. der Tatbestand einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme liegen (im Ergebnis ebenso SCHAFPLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30).

III. Rechtsfolge von Satz 4

1. Rückwirkender Teilwertansatz

1470

Rechtsfolge von Satz 4 ist der rückwirkende Ansatz des Teilwerts im Zeitpunkt der Übertragung, was bewirkt, dass der Übertragende die bis zur Übertragung aufgelaufenen stillen Reserven versteuern muss. In Anbetracht der mit Satz 4 verfolgten Zielsetzung, einer zielgerichteten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven entgegenzuwirken, erscheint die im Schrifttum vertretene Auffassung berechtigt, wonach ein rückwirkender Teilwertansatz insoweit nicht erforderlich ist, als der Übertragende weiterhin an den stillen Reserven beteiligt ist (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]; SCHAFPLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 31; aA REISS in KIRCHHOFF X. § 15 Rn. 385c; BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 25).

Teilwertbegriff: s. Anm. 572 ff.

Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten: s. FREIKAMP, BB 2001, 2618 (2621).

2. Auswirkung beim Übertragenden

1470a

Bilanzberichtigung erforderlich: Der Ansatz des Teilwerts anstelle des Buchwerts hat zur Folge, dass die StBil. des Übertragenden für das Wj. der Übertragung nachträglich unrichtig wird, weil das Kapitalkonto bei Einbeziehung des realisierten Gewinns höher wäre. Soweit sich ansonsten keine Konsequenzen für den Übertragenden aus der Gewinnrealisierung ergeben, werden Gewinnfeststellungsbescheid und/oder EStBescheid für den VZ der Übertragung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert. Zwar erfordert es eine Bilanzberichtigung grds., dass der Bilanzierende die Fehlerhaftigkeit der Bilanz subjektiv bis zum Tage der Bilanzaufstellung erkennen konnte; dies auch hier zu fordern, würde jedoch Satz 4 weitgehend leer laufen lassen, da dem Übertragenden im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung für das Übertragungsjahr regelmäßig die spätere Veräußerung oder Entnahme des WG durch den Übernehmenden nicht bekannt sein kann. Es ist daher davon auszugehen, dass der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO keine materiell-rechtliche Unzulässigkeit der Bilanzberichtigung entgegensteht.

Gegebenenfalls Bilanzänderung wegen § 6b möglich: Soweit die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, lag nach hM ein

tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, das aber nach Satz 3 erfolgswirksam war. Ist aufgrund des Teilwertansatzes nunmehr rückwirkend Gewinn zu erfassen, ist dieser bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen durch § 6b begünstigt (vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008, BB 2008, 1784; JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 6b Rn. 32). In der Bilanz des Übertragungsjahres kann dies im Wege einer Bilanzänderung iSv. § 4 Abs. 2 Satz 2 Berücksichtigung finden.

Zinsen: Auswirkungen auf den Zinslauf ergeben sich nicht, da aufgrund der Qualifikation der Veräußerung als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 AO gem. § 233a Abs. 2a AO keine rückwirkende Vollverzinsung erfolgt (vgl. KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

Auswirkungen auf die kautelarjuristische Praxis: Zur Vermeidung von aus Sicht des Übertragenden ungewollten Besteuerungsfolgen wird im Schrifttum diskutiert, ggf. Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich des übertragenen WG zu vereinbaren (GECK, ZEV 2002, 41 [46]). Diese bleiben jedoch ohne dingliche Wirkung und führen demzufolge im Falle der Nichteinhaltung lediglich zu Schadensersatzansprüchen, nicht jedoch zur Vermeidung der Besteuerungsfolgen selbst (CREZELIUS, FR 2002, 805 [808]). Die aus dieser Rechtslage folgende „Gefährdungshaftung“ des Übertragenden für die stillen Reserven kann nur dadurch abgemildert werden, dass im Zusammenhang mit der Übertragung jeweils schuldrechtl. Vereinbarungen über den Ausgleich von späteren Steuerbelastungen getroffen werden.

Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fraglich: Es erscheint die Frage berechtigt, ob eine solche, sich aus dem Verhalten eines oder mehrerer Dritter herleitende Besteuerung den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erfüllung eines in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestands standhält. Dieser Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung kann dabei nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, es gelte der in Satz 3 eingeräumten Möglichkeit eines (gezielten) Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip entgegenzuwirken (überzeugend CREZELIUS, FR 2002, 805 [808 ff.]).

1470b 3. Auswirkung beim Übertragungsempfänger

Auch beim Übertragungsempfänger ist die Bilanz für das Wj. der Übertragung und für alle Folgejahre falsch und muss berichtigt werden. Estl. Konsequenzen können sich sowohl im Wj. der Übertragung als auch in Folgejahren ergeben, etwa im Hinblick auf höhere AfA. Die betreffenden Bescheide sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Erfolgte die Übertragung in ein Gesamtvermögen, bewirken die aufgrund des rückwirkenden Teilwertansatzes gestiegenen AfA-Beträge uE eine Verminderung der Gewinnanteile aller an diesem Gesamtvermögen beteiligten Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels, nicht dagegen nur des Gewinnanteils desjenigen Mitunternehmers, aus dessen BV oder Sonder-BV das WG übertragen wurde (aA KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

IV. Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringenden über Ergänzungsbilanzen

1471 1. Allgemeines

Nach dem Gesetzeswortlaut ist Satz 4 dann nicht einschlägig, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden durch Aufstel-

lung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet wurden. Fraglich ist, ob dies zugleich bedeutet, dass Satz 4 eine sich infolge der Übertragung nach Satz 3 ergebende interpersonelle Verlagerung stiller Reserven voraussetzt. Darüber hinaus ist zu klären, ob neben dem Aufstellen von Ergänzungsbilanzen ggf. auch andere Verfahrensweisen zur Sicherstellung der personellen Zuordnung der stillen Reserven zulässig sind.

2. Interpersonelle Verlagerung stiller Reserven als Voraussetzung

1471a

Gesetzgeberisches Ziel: Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Satz 4 verhindern, dass WG zur Vorbereitung einer anschließenden Veräußerung zum Buchwert und unter Verlagerung von stillen Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte übertragen werden (BTDrucks. 14/6882, 32f.). In diesen Fällen sollen rückwirkend der Teilwert angesetzt und die stillen Reserven mithin zur Gänze vom Übertragenden aufgedeckt werden.

Verschiebung stiller Reserven notwendig: Satz 4 ist uE nicht anwendbar, wenn es im Zuge der Übertragung ohnehin nicht zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven des übertragenen WG kam (und infolgedessen auch keine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde), etwa im Fall der Übertragung von WG auf eine GmbH & Co. KG, an welcher der Übertragende zuvor bereits zu 100 % beteiligt war (vgl. SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31; glA wohl auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 721 [729]). Indes wird im Schrifttum die Ansicht geäußert, Satz 4 solle auch die Möglichkeit verhindern, WG durch Einbringung in eine (ggf. eigens hierfür gegründete) Mitunternehmerschaft aus einem Einzel- oder Sonder-BV herauszulösen, um bei einer anschließenden Veräußerung die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 nutzen zu können (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [746]). Wohl um die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 in den vorgenannten Fällen zu verhindern, will die FinVerw. Satz 4 sogar dann zur Anwendung bringen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet wurden, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen WG bewirkt wurden (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 26; R 6.15 EStR 2008). Die vorstehende Auffassung vermag gleichwohl nicht zu überzeugen, liegt doch der Sinn und Zweck von Satz 4 ausschließlich in der Verhinderung des Überspringens stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte zur Vorbereitung nachfolgender Veräußerungen oder Entnahmen. Ohne eine solche vorherige Verlagerung stiller Reserven entbehrt die Anwendung von Satz 4 indes jedweder Rechtfertigung; R 6.15 EStR 2008 ist daher sowohl gesetzeswidrig (NIEHUS, StuW 2008, 359 [363 f.]; krit. auch RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 161 [165 f.]) als auch überflüssig, da in dem vorbezeichneten Fall der Anwendbarkeit von §§ 16 Abs. 4, 34 zwanglos mit den Grundsätzen der GesamtplanRspr. begegnet werden kann (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 692, unter II.5; NIEHUS, StuW 2008, 355 [366 ff.]; NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [229]; vgl. Anm. 1464a).

3. Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven

1471b

Stille Reserven: Unter stillen Reserven ist die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des übertragenen WG zu verstehen.

Teilwert: zum Begriff s. Anm. 572 ff.

Stille Reserven im Übertragungszeitpunkt: Von Satz 4 werden ausschließlich diejenigen stillen Reserven erfasst, welche im Zeitpunkt der Übertragung vorhanden waren. Die Höhe der bei späterer Veräußerung bzw. Entnahme zur Aufdeckung gelangenden stillen Reserven ist dagegen unbeachtlich. Wird später str., ob und ggf. in welcher Höhe stille Reserven im Zeitpunkt der Übertragung bestanden, trägt die Feststellungslast der übertragende Mitunternehmer, denn nach der Formulierung von Satz 4 ist die Zuordnung eine tatbestandsvernichtende Voraussetzung, deren Vorliegen derjenige zu beweisen hat, der sich darauf beruft: hier der übertragende Mitunternehmer als derjenige, der ansonsten einen Gewinn zu versteuern hätte. Es empfiehlt sich deshalb, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen.

Wirtschaftsgut ohne Buchwert: Nach Auffassung der FinVerw. ist auch bei der Übertragung von nicht bilanzierungsfähigen immateriellen WG des Anlagevermögens oder von im Sammelposten erfassten WG die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 24 mit Beispiel).

Stille Reserven im bisherigen Gesamthandsvermögen: Zur Vermeidung der Anwendung der Sperrfrist-Regelung ist es nicht erforderlich, dass durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auch jedwede interpersonelle Verlagerung der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens liegenden stillen Reserven vermieden wird (s. aber Anm. 1460), da sich die Anwendung von Satz 4 ausschließlich danach richtet, ob hinsichtlich der im übertragenden WG liegenden stillen Reserven eine Zuordnung zum Übertragenden erfolgt ist (vgl. LEY, StbJb. 2003/04, 135 [156]).

1472 4. Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter

Vollständige Zuordnung: Voraussetzung von Satz 4 ist, dass keine Zuordnung der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven zum Einbringenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz stattgefunden hat. Daher sind uE, will man die Anwendung von Satz 4 verhindern, wegen des Subjektsteuerprinzips auch bei disquotalen Übertragungen (s. Anm. 1455) die stillen Reserven dem Einbringenden durch Ergänzungsbilanzen zuzuordnen (ebenso GROH, DB 2003, 1403 [1406]). Eine teilweise Zuordnung der stillen Reserven reicht nicht aus (mit Blick auf Bewertungsunsicherheiten insoweit zweifelnd MITSCH, Inf. 2002, 77 [81]).

Sanktion setzt Zulässigkeit der Zuordnung stiller Reserven voraus: Ergänzungsbilanzen werden nach bisherigem Verständnis aufgestellt zur Darst. von mitunternehmerbezogenen Mehr- oder Minderwerten von Bilanzposten der stl. Gesamthandsbilanz einer Mitunternehmerschaft. Danach ließe sich die Zuordnung von stillen Reserven zum Übertragenden mittels Ergänzungsbilanzen nur in denjenigen Fällen von Satz 3 erreichen, die eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft zum Gegenstand haben. Fraglich ist, ob in den Fällen der Ausbringung (Satz 3 Nr. 1, 2 in den „umgekehrten“ Fällen, vgl. Anm. 1460b) und der Übertragung in das Sonder-BV anderer Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (Satz 3 Nr. 3) ebenso eine Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen vorstellbar ist (s. ausführl. Anm. 1461b). Sollte man, anders als hier vertreten, in diesen Fällen die Möglichkeit der personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven verneinen, so gilt uE Folgendes: Da die Sperrfrist-Regelung eingeführt wurde, um zu verhindern, dass der Stpfl. zur Vorbereitung und stl. Optimierung der anschließenden Aufdeckung von stillen Re-

serven zielgerichtet eine an sich bestehende Möglichkeit zur personell richtigen Zuordnung der stillen Reserven nicht anwendet, und versagt man ihm nun von vornherein eine solche Möglichkeit, so kann dem Stpfl. auch nicht ein zielgerichtetes, auf das Ausnutzen stl. Vorteile gerichtetes Handeln unterstellt werden. Dies berücksichtigend lässt die Gesetzesformulierung letztlich nur zwei Auslegungen zu: Entweder ist es auch im Fall der Ausbringung zulässig, durch Ergänzungsbilanzen oder äquivalente buchtechnische Verfahren die interpersonelle Verschiebung stiller Reserven zu verhindern; dann steht der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung nichts entgegen. Lässt man dagegen eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven im Fall der Ausbringung nicht zu, so ist die Sperrfrist-Regelung auf derartige Fälle nicht anwendbar, da sie teleologisch auf solche Tatbestände reduziert werden muss, bei denen dem Stpfl. die zutreffende personelle Zuordnung der stillen Reserven tatsächlich möglich war, er dies aber nicht tat (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2010, 190).

Ergänzungsrechnung bei Einnahme-Überschussrechnung: Kann bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft eine Ergänzungsbilanz deshalb nicht aufgestellt werden, weil die Mitunternehmerschaft ihre Gewinne durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, ist es zulässig, an Stelle der Ergänzungsbilanz eine Ergänzungsrechnung ähnlichen Inhalts vorzunehmen (REISS in KSM, § 15 Rn. E 240; LEY, StB]b. 2003/04, 135 [156]; WENDT, FR 2002, 53 [61]).

V. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung

1. Allgemeines

1473

Satz 4 letzter Halbs. bestimmt die Frist, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des WG den rückwirkenden Teilwertansatz auslöst.

Der Begriff der „Sperrfrist“ ist missverständlich, denn Satz 4 „versperrt“ nicht die Möglichkeit einer Veräußerung oder Entnahme. Diese können vielmehr uneingeschränkt vorgenommen werden. Folge einer Fristverletzung ist lediglich der rückwirkende Teilwertansatz (vgl. Anm. 1472).

Beginn des Zeitraums, innerhalb dessen eine Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG einen rückwirkenden Teilwertansatz auslöst, fällt mit der Übertragung zusammen, dh. mit dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG (KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [340]). Der Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung für den VZ der Übertragung ist lediglich für die Berechnung des Fristendes von Bedeutung (s. auch Anm. 1443a).

Fristende: Die Sperrfrist endet drei Jahre nach der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den VZ, in dem die Übertragung nach Satz 3 erfolgt ist.

Fristberechnung: Der Ablauf der Frist ist nach den Regelungen der §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Die Frist endet genau drei Jahre nach dem vorstehend beschriebenen Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung. Da diesen Zeitpunkt nur das FA kennen kann, muss ggf. eine Eingangsbestätigung vom FA verlangt werden, um den Fristablauf sicher berechnen zu können. Auf diese Bestätigung besteht uE ein Rechtsanspruch.

Verfolgung durch Finanzverwaltung: Innerhalb der FinVerw. werden die entsprechenden Daten zur Überwachung der Fristen gesondert vorgehalten und

überwacht (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 5.4; OFD Chemnitz v. 20.10.2003, Haufe Steuer-Office, Haufe-Index 1003460).

1473a 2. Maßgebender Veranlagungszeitraum

VZ, in dem die Übertragung erfolgt, ist der VZ, in dem das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden ist. VZ ist nach § 25 Abs. 1 das Kj. Weicht das Wj. des übertragenden Betriebs vom Kj. ab, ist der VZ maßgeblich, in dem eine evtl. Gewinnrealisierung aus der Übertragung zu besteuern wäre. Bei Gewerbebetrieben ist das der VZ, in dem das Wj. endet, innerhalb dessen die Übertragung stattgefunden hat (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Wird das WG aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übertragen, der – wie üblich – ein abweichendes Wj. hat, ist ein Gewinn aus der Übertragung in zwei VZ zu erfassen, da der Gewinn des Wj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 zeitanteilig aufgeteilt wird. Abzustellen ist in diesem Fall auf den ersten der beiden betroffenen VZ, denn in der StErklärung für diesen VZ ist der Gewinn des Wj., in dem die Übertragung stattgefunden hat, erstmals zu erklären (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [60]).

1474 3. Maßgebende Steuererklärung

„**Steuererklärung**“ des Übertragenden iSd. Satzes 4 ist die ESt- oder Gewinnfeststellungserklärung, nicht etwa die GewSt.- oder irgendeine andere StErklärung (MITSCH, Inf. 2002, 77 [81]). Bezogen auf die einzelnen Übertragungsfälle von Satz 3 kommt es danach auf die Abgabe folgender StErklärungen an:

- von Einzelbetrieb auf Mitunternehmerschaft: EStErklärung des Einzelunternehmers;
- von Mitunternehmerschaft auf Einzelbetrieb: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von Sonder-BV auf Mitunternehmerschaft und umgekehrt: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von Sonder-BV auf Schwester-PersGes.: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft, zu der das Sonder-BV gehört;
- von Schwester-PersGes. auf Sonder-BV: Gewinnfeststellungserklärung der Schwester-PersGes.;
- zwischen Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft.

Soweit in den vorstehenden Fällen Übertragungen aus dem Sonder-BV erfolgen, ist trotz des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts auf die Gewinnfeststellung der betreffenden Mitunternehmerschaft abzustellen, weil der Vorgang bei der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt ist (glA SCHAFELITZL in LINKLATER OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 30; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502).

Übertragender ist uE das Gewinnermittlungssubjekt, innerhalb dessen Gewinnermittlung die Übertragung des WG zu berücksichtigen ist. Dies ist entweder der Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft, deren StErklärungspflichten von dazu nach der AO bestimmten Personen wahrzunehmen sind. Daraus ergibt sich, dass die Personen, die die StErklärung abzugeben haben, und diejenigen, für die bei Verletzung der Sperrfrist nachteilige Rechtswirkungen eintreten, nicht immer identisch sind. So hat der von seinem Sonder-BV ins Gesamthandsvermögen übertragende Mitunternehmer ggf. keine Kenntnis davon,

wann die Gewinnfeststellungserklärung für die Mitunternehmerschaft abgegeben worden ist. Er kann dann nicht berechnen, wie lange er noch mit einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven rechnen muss. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle des Übertragenden.

„Abgabe“ der Steuererklärung: Für die Frage, wann eine StErklärung abgegeben ist, kann auf die Auslegung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Der dort verwendete Begriff des Einreichens ist deckungsgleich mit der Abgabe iSv. Satz 4. Maßgeblich ist danach der Zeitpunkt, an dem die StErklärung der zuständigen Behörde zugeht. Die Erklärung muss formell und materiell ordnungsmäßig iSd. § 150 AO sein, insbes. also auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck und unterzeichnet abgegeben werden (BFH v. 14.1.1998 – X R 84/95, BStBl. II 1999, 203). Vollständig ist die Erklärung nur, wenn ihr die in § 60 EStDV genannten Unterlagen beigelegt sind, also vor allem Bilanz und GuV.

Fehlende Steuererklärung: Ungeklärt ist, wann die Sperrfrist endet, wenn keine StErklärung abgegeben wurde. In der Literatur wird teilweise angenommen, die Frist laufe nicht an (so MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 143) oder ende drei Jahre nach Bekanntgabe des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids für das Übertragungsjahr (so wohl STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502). Zumindest vermag auch die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist keinen Ablauf der Sperrfrist zu bewirken, da nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Frist erst mit Ablauf des Kj. beginnt, in dem Veräußerung oder Entnahme erfolgt ist. Nach Auffassung der Fin-Verw. endet die Frist in diesen Fällen mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum der Übertragung folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 22).

E. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5

I. Überblick

1474a

Einschränkung des Buchwertansatzes: Satz 5 schränkt den Buchwertansatz nach Satz 3 dahingehend ein, dass insoweit, als durch die Übertragung der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG mittelbar oder unmittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, der Teilwert anzusetzen ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es zum einen zu verhindern, dass infolge der Buchwertübertragung von WG stille Reserven auf an der Mitunternehmerschaft beteiligte KStSubjekte übergehen, die bei Realisation von diesen lediglich mit dem (gegenüber dem EStTarif) günstigeren KStSatz zu versteuern wären (vgl. BTDrucks. 14/6882, 33; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; DÜLL, StbJb. 2002/03, 117 [140]). Zum anderen wird Satz 5 mit der Überlegung begründet, die im WG gespeicherten stillen Reserven könnten nicht durch die Veräußerung des WG selbst, sondern vielmehr im Wege der Veräußerung der infolge der Übertragung im Wert gestiegenen Anteile am mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekt innerhalb des Teileinkünfteverfahrens und damit (zumindest nach Auffassung des Gesetzgebers) begünstigt realisiert werden (vgl. BRDrucks. 638/01, 51; BTDrucks. 14/6882, 33).

Beispiel (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [132]): Einzelunternehmer X will ein in seinem BV befindliches WG, das stille Reserven enthält, verkaufen. Anstatt das WG unmittelbar zu verkaufen und den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn zu versteuern, überträgt er das WG unentgeltlich gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert auf eine

neugegründete X-GmbH & Co. KG, an der er selbst mit 1 % und die von ihm allein beherrschte X-GmbH mit 99 % beteiligt ist. Eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erfolgt nicht.

Nunmehr bieten sich zwei Möglichkeiten einer steuergünstigen Realisierung: Verkauft die KG das WG nach Verstreichen der Sperrfrist von Satz 4, so würde der Veräußerungsgewinn zu 99 % auf die GmbH entfallen und von dieser lediglich mit dem KStSatz versteuert werden. Oder aber X verkauft sowohl seine KG-Beteiligung als auch die Anteile an der X-GmbH an den Erwerber, der eigentlich nur an dem WG interessiert ist, und versteuert den aus der Veräußerung der GmbH-Anteile resultierenden Gewinn im Teileinkünfteverfahren.

Stellungnahme: Die Befürchtungen des Gesetzgebers vermögen die Regelungen von Satz 5 (und ebenso von Satz 6) indes nicht zu rechtfertigen: So ist zu bedenken, dass eine Verlagerung ins Teil-/Halbeinkünfteverfahren grds. keine, auch keine anteilige Entziehung stiller Reserven aus der Steuerverstrickung bewirkt; vielmehr vollzieht sich deren Besteuerung nunmehr auf zwei Ebenen, der Ebene der KapGes. einerseits und der Ebene des Anteilseigners andererseits. Aus der Wirkungsweise des Teil-/Halbeinkünfteverfahrens selbst ergibt sich mithin keinerlei Notwendigkeit, den Übergang von stillen Reserven auf ein KStSubjekt zu verhindern (glA DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1717]). Zudem dürfte sich eine solche Verlagerung nicht zwingend als vorteilhaft erweisen, weil der Anteilserwerber die latenten Steuerlasten des KStSubjekts bei der Bemessung des Anteilskaufpreises berücksichtigen wird (vgl. BRIESE, StuB 2003, 248 [251 f.]). Und nicht zuletzt erweisen sich Satz 5 (und 6) im Grundsatz als überflüssig, weil der unentgeltliche Transfer stiller Reserven auf ein KStSubjekt durch den Gesellschafter wegen des Vorliegens einer verdeckten Einlage ohnehin nicht ohne deren Aufdeckung möglich ist; zum Verhältnis zur verdeckten Einlage s. Anm. 1474j. Zwar wäre der durch Satz 5 (und 6) bewirkte Zwang zur anteiligen Gewinnrealisierung wegen des Subjektsteuerprinzips grds. gerechtfertigt, gleichwohl hat der Gesetzgeber diese Rechtfertigung (insoweit zu Recht) nicht bemüht, da er zuvor in Satz 3 die Möglichkeit zur Verletzung des Subjektsteuerprinzips selbst eröffnet hat. Das Subjektsteuerprinzip nunmehr mit anderen fragwürdigen Argumentationsmustern nur für den Fall der Beteiligung eines KStSubjekts zu revitalisieren, überzeugt daher nicht.

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1474b 1. Übertragung nach Satz 3

Die Anwendung von Satz 5 setzt das Vorliegen einer Übertragung nach Satz 3 voraus. Die Regelung erfasst damit im Grundsatz alle in Satz 3 Nr. 1–3 genannten Übertragungsvorgänge, soweit sich aus den übrigen Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 diesbezüglich keine Einschränkungen ergeben.

1474c 2. Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts

Satz 5 kann nur dann zur Anwendung gelangen, wenn das KStSubjekt Mitunternehmerin der PersGes. ist, da der Anwendungsbereich von Satz 3 auf Übertragungen zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern beschr. ist (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.05; auch OFD Düss. v. 25.10.2004, DStR 2005, 153).

3. Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

a) Erhöhung und Begründung gleichgestellt

1474d

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Teilwert anzusetzen, soweit der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, kurz eines KStSubjekts (s. Anm. 1444b), an dem nach Satz 3 übertragenen WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

b) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt

1474e

Satz 5 ist sowohl bei einer unmittelbaren als auch bei einer nur mittelbaren Anteilsbegründung bzw. -erhöhung des KStSubjekts am übertragenen WG anwendbar. Von einer mittelbaren Begr. bzw. Erhöhung ist bei Vorliegen doppel- oder mehrstöckiger PersGes. auszugehen (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.4 mit Beispiel; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 722), die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ideell anteilige Beteiligung des an der OberGes. beteiligten KStSubjekts an den WG der UnterGes. durch die OberGes. vermittelt wird. Allerdings begreift die FinVerw. mitunter bereits die ideell anteilige Beteiligung des KStSubjekts an den gesamthänderisch gebundenen WG der Mitunternehmerschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, als eine mittelbare (so OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2). Bei diesem (uE unzutreffenden) Verständnis könnte es zu einer unmittelbaren Begr. bzw. Erhöhung des Anteils an einem WG lediglich noch im Fall der Übertragung in das (Sonder-)BV des KStSubjekts kommen.

c) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend

1474f

Satz 5 gelangt nur dann zur Anwendung, wenn der Anteil des KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht. Nicht erfasst von Satz 5 wird die Fallgestaltung, in der sich durch eine Übertragung nach Satz 3 der Anteil des an der Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts an dem übertragenen WG vermindert und zugleich derjenige an den übrigen (nicht übertragenen) WG erhöht. Zwar wird es dabei regelmäßig zu einer wirtschaftsgutbezogenen Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern kommen und sich (per Saldo) ggf. der Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven insgesamt erhöhen, so dass nach der gesetzgeberischen Zielsetzung insoweit eine Anwendung von Satz 5 geboten wäre; gleichwohl fehlt es bezüglich derjenigen WG, deren stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind, an einer Übertragung nach Satz 3, so dass Satz 5 nicht anwendbar ist. Eine derartige Verlagerung ließe sich lediglich durch Vornahme einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall vermeiden (s. Anm. 1460b).

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH als Komplementärin sowie X und Y als Kommanditisten zu jeweils 1/3 beteiligt. Im BV der KG befinden sich drei WG. Y scheidet gegen Sachwertabfindung aus der KG aus und erhält gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte das WG III übertragen, das er fortan in seinem nebenher bestehenden EinzelBV nutzt. Die Bilanz der KG gestaltet sich vor dem Ausscheiden von Y wie folgt:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	100	1000	Kapital X-GmbH	400	1000
WG II	100	1000	Kapital X	400	1000
WG III	1000	1000	Kapital Y	400	1000
	1200	3000		1200	3000

Die Übertragung des WG III in das EinzelBV des Y erfolgt gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert. Hierzu ist in der Gesellschaftsbilanz der KG das Kapitalkonto von Y an den Buchwert des auf ihn übertragenen WG III anzupassen (Erhöhung um 600) und das Kapitalkonto der X-GmbH sowie des X ist um jeweils 300 zu vermindern; sodann ist das WG III zu Lasten des Kapitalkontos des Y auszubuchen (zur bilanziellen Darst. s. auch Anm. 1460a). Es ergibt sich folgende KG-Bilanz:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	100	1000	Kapital X-GmbH	100	1000
WG II	100	1000	Kapital X	100	1000
	200	2000		200	2000

Durch das Ausscheiden des Y ist es zu einem Überspringen „seiner“ in den nicht übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf die X-GmbH und auf X gekommen. Während auf die X-GmbH zuvor stille Reserven iHv. 600 entfielen, sind dies nunmehr 900. Ein Anwendungsfall von Satz 5 liegt aber nicht vor, da die betreffenden WG nicht nach Satz 3 übertragen worden sind. Eine verdeckte Einlage liegt nicht vor, weil die X-GmbH nicht bereichert worden ist.

1474g d) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

Umstritten ist, ob der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG im Wege einer ihrer Beteiligungsquote am aufnehmenden BV entsprechenden anteiligen Zurechnung zu bestimmen ist oder ob es dabei vielmehr auf den auf das KStSubjekt übergehenden Anteil an den stillen Reserven ankommt.

Quotaler Anteil am Wirtschaftsgut: Nach Auffassung der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1) ist der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG durch eine (ggf. ideell anteilige) Zurechnung des WG auf das betreffende KStSubjekt zu ermitteln. Bei dieser Sichtweise ist es für die Anwendung von Satz 5 weder entscheidend, ob das KStSubjekt durch die Übertragung bereichert wurde, noch ist es von Bedeutung, ob stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind. Vielmehr genügt es für die Anwendung von Satz 5, dass der sich im Wege einer quotalen Zurechnung dieses WG ergebende Anteil des KStSubjekts begründet oder erhöht worden ist.

Auf das Körperschaftsteuersubjekt übergehender Anteil an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts: Da Satz 5 eine Verlagerung stiller Reserven in das Teileinkünfteverfahren verhindern soll, wird die Auffassung vertreten, dass der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG vielmehr als dessen Anteil an den in diesem WG enthaltenen stillen Reserven zu verstehen sei (GROH, DB 2003, 1403 [1407]; NIEHUS, FR 2010, 1 [7]; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392b). Nach dieser Auffassung ist mithin ein Anwendungsfall von Satz 5 dann nicht gegeben,

wenn die stillen Reserven dem (den) übertragenden Mitunternehmer(n) durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet worden sind und es durch die Übertragung des WG folglich nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt kommt (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392b). Letztlich erscheine bei einer Zuweisung der stillen Reserven zum Einbringenden kein Fall denkbar, in dem ein Missbrauch, wie ihn Satz 5 im Auge hat, möglich sei (so KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]). Hiergegen wird indes eingewandt, dass Satz 5 im Unterschied zu Satz 4 nicht die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erwähne, sondern vielmehr allein auf den Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG abstelle; folglich könne durch eine Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen die Anwendung von Satz 5 nicht verhindert werden (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; WENDT, FR 2002, 53 [65]; SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPPENHOF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 32; BRIESE, GmbHR 2005, 207 [213]; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 724; MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 156; fragend VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1524 f.]).

Gesetzgeberische Zielsetzungen ausschlaggebend: Der Begriff des Anteils am übertragenen WG ist uE entlang der mit Satz 5 verbundenen gesetzgeberischen Zielsetzungen, nicht aber des vordergründigen Gesetzeswortlauts auszulegen.

► *Kein Transfer stiller Reserven in den Körperschaftsteuerbereich:* In Anbetracht der Zielsetzung von Satz 5, einen Transfer stiller Reserven in den Bereich des KStRechts zu verhindern, ist es folglich zutreffend, Satz 5 nicht anzuwenden, wenn ein solcher Transfer wegen der Zuordnung der stillen Reserven zum übertragenden Mitunternehmer durch Ergänzungsbilanzen gar nicht erfolgt. Der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG ist insoweit als Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven zu verstehen.

► *Verhinderung von Objektgesellschaften:* Wie ausgeführt soll Satz 5 jedoch auch einer Schaffung von Objektgesellschaften entgegenwirken, so dass die Regelung immer dann anzuwenden ist, wenn es infolge von Übertragungen nach Satz 3 zu einer Bereicherung des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts und damit zu einer Wertsteigerung der Anteile an selbigem kommt. Dabei wird im Regelfall zugleich eine Verlagerung stiller Reserven auf das betreffende KStSubjekt bewirkt werden, so dass sich insoweit auch bezüglich dieser zweiten Zielsetzung von Satz 5 die Auslegung als zutreffend erweist, dass der Anteil des KStSubjekts am WG mit dem Anteil an den stillen Reserven gleichzusetzen sei. Allerdings ist zumindest eine Fallkonstellation (s. Anm. 1474h) vorstellbar, in der infolge der Übertragung nach Satz 3 zwar eine Bereicherung des KStSubjekts eintritt, eine Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt jedoch nicht stattfindet. Auch in diesem Fall ist eine Anwendung von Satz 5 geboten.

► *Ergebnis:* Satz 5 ist uE immer dann anzuwenden, wenn infolge der Übertragung des WG stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind und/oder eine Bereicherung des KStSubjekts eingetreten ist. Demgegenüber zieht die Auffassung der FinVerw., nach der sich der auf das KStSubjekt entfallende WG-Anteil durch eine nach Maßgabe der Beteiligungsquote vorzunehmende ideelle Zurechnung dieses WG bestimmen soll, den Anwendungsbereich von Satz 5 zu weit, während die Überlegung, Satz 5 gelange nur dann zur Anwendung, wenn durch die Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf das KStSubjekt übergingen, eine zu enge Interpretation darstellt.

1474h e) **Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung**

Bei einer Mitunternehmerschaft, an der ein KStSubjekt beteiligt ist, sind folgende Anwendungsfälle von Satz 5 bei Übertragungen nach Satz 3 vorstellbar:

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 durch einen anderen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft: Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus dem EinzelBV bzw. Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft.

► *Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlage):* Wird in diesem Fall das die Gesellschaftsrechte des Übertragenden darstellende Kapitalkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zur Gewährleistung des nach Satz 3 gebotenen Buchwertansatzes die stillen Reserven dem Übertragenden in einer negativen Ergänzungsbilanz zugewiesen, so stellt dies nach vorstehender Auffassung der FinVerw. einen Anwendungsfall von Satz 5 dar. Dies ist uE unzutreffend, da weder stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind noch eine Bereicherung des KStSubjekts vorliegt (ebenso REISS in KIRCHHOFF X. § 15 Rn. 392b). Allerdings ist Satz 5 uE anwendbar, wenn die Gutschrift nicht nur auf dem Kapitalkonto des Übertragenden, sondern (anteilig) auf den Kapitalkonten der anderen Mitunternehmer erfolgt (disquotale Übertragung, s. Anm. 1455) und die stillen Reserven durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz allein dem Übertragenden zugewiesen werden (str., s. Anm. 1468a). Zwar springen in diesem Fall keine stillen Reserven auf das KStSubjekt über, gleichwohl ist dieses durch die Übertragung bereichert worden, so dass ein Anwendungsfall von Satz 5 vorliegt.

► *Unentgeltlich (verdeckte Sacheinlage):* Erfolgt die Übertragung unentgeltlich und wird dabei das auf die Mitunternehmerschaft übertragene WG in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert angesetzt und werden anteilig diejenigen Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, oder wird insgesamt das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto erhöht (zur Darst. s. Anm. 1452a), so sind beide Anwendungsvoraussetzungen von Satz 5 erfüllt: Mangels Aufstellung von Ergänzungsbilanzen sind stille Reserven auf das an der PersGes. beteiligte KStSubjekt übergelassen und wegen der Unentgeltlichkeit der Übertragung ist eine Bereicherung des KStSubjekts gegeben (vgl. auch BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Auch die FinVerw. nimmt hier zutreffend einen Anwendungsfall von Satz 5 an (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Werden in der Gesellschaftsbilanz die Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, jeweils anteilig bzw. wird das Rücklagenkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zudem die stillen Reserven durch eine negative Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugewiesen, so ist dies der sich bei einer disquotalen Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einstellenden Situation vergleichbar: Zwar fehlt es an einer Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt, gleichwohl ist Satz 5 wegen der bewirkten Bereicherung des beteiligten KStSubjekts anwendbar.

► *Teilentgeltlich:* Erfolgt die Übertragung zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gem. der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1453). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sacheinlage, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sacheinlage entspre-

chend. Folgt man der Auffassung der FinVerw., so ist diese Aufteilung allerdings obsolet, da sowohl Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch unentgeltliche Übertragungen von Satz 5 erfasst werden.

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH und X zu je 1/2 beteiligt. Im bisherigen BV der KG befindet sich ein WG (Buchwert = Teilwert 200). X überträgt gem. Satz 3 Nr. 1 ein WG (Buchwert 100, Teilwert 200) seines EinzelBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 100. In der Gesellschaftsbilanz setzt die KG das übertragene WG mit einem Wert von 150 an und erhöht das Kapitalkonto des X um 100 sowie die gesamthänderisch gebundene Rücklage um 50. Für X wird zudem eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 50 und einem Minderwert für das WG von 50 aufgestellt.

Die Übertragung erfolgt zur Hälfte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zur Hälfte unentgeltlich (zur Frage der Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei gesplitteter Buchung s. ausführl. Anm. 1453b). Satz 5 ist nach der hier vertretenen Auffassung bezüglich des gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragenen Teils nicht anwendbar (kein Übergang stiller Reserven, keine Bereicherung der X-GmbH), während bezüglich des unentgeltlich übertragenen Teils Satz 5 zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist allerdings zu beachten, dass infolge der Erhöhung der Gesellschaftsrechte des X die X-GmbH fortan nur noch zu 1/3 beteiligt ist und folglich auch nur insoweit der Teilwert anzusetzen ist (s. Anm. 1474l). Das gleiche Ergebnis ergäbe sich, wenn in der Gesellschaftsbilanz das WG mit seinem Buchwert von 100 angesetzt und das Kapitalkonto des X um diesen Betrag erhöht worden wäre, da auch in diesem Fall die Übertragung zur Hälfte unentgeltlich erfolgt wäre (s. Anm. 1459a).

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 von der Mitunternehmerschaft auf das Körperschaftsteuersubjekt: Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft in das BV des KStSubjekts bzw. in dessen Sonder-BV bei dieser oder einer anderen Mitunternehmerschaft.

► *Gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (offene Sachentnahme):* Zwar erfolgt die Übertragung selbst zum Buchwert, gleichwohl wird man bei der Beantwortung der Frage, in welchem Umfang der Übertragungsempfänger Gesellschaftsrechte für den Erhalt des WG hingeben muss, auf den Teilwert des WG abstellen (zur Vorgehensweise s. Anm. 1460a). Dies aber bedeutet, dass es insoweit an einer Bereicherung des KStSubjekts fehlt; zwar gewinnt das KStSubjekt von den übrigen Mitunternehmern einen Anteil am übertragenen WG hinzu, jedoch wird dieser Hinzugewinn durch entsprechende Einbußen an den übrigen WG der Mitunternehmerschaft kompensiert. Gleichwohl kommt es bezüglich der in dem übertragenen WG gespeicherten stillen Reserven zu einer Verlagerung von den übrigen Mitunternehmern auf das empfangende KStSubjekt (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392b; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132), allerdings nur dann, wenn man im Ausbringungsfall (entgegen der in Anm. 1460b vertretenen Auffassung) eine personelle Zuordnung stiller Reserven für nicht zulässig erachtet. Doch selbst wenn man eine solche Zuordnung unterlässt, ist zu beachten, dass zwar stille Reserven im übertragenen WG auf das KStSubjekt übergehen und insoweit in den KStBereich überwechseln, zugleich jedoch wegen der Verminderung der Gesellschaftsrechte des KStSubjekts stille Reserven von diesem auf die anderen Mitunternehmer übergehen und folglich, soweit es sich bei diesen um natürliche Personen handelt, auch eine Entlassung stiller Reserven aus dem kstl. Bereich stattfindet. Angesichts dieses wechselseitigen Transfers stiller Reserven zwischen kstl. und estl. Sphäre sollte uE Satz 5 nur insoweit anwendbar sein, als per Saldo stille Reserven in den kstl. Bereich überwechseln. Besser noch wäre es allerdings,

eine personelle Zuordnung sowohl der stillen Reserven im übertragenen WG als auch in den nicht übertragenen WG zuzulassen.

► *Unentgeltlich (verdeckte Sachentnahme)*: Wird das WG nach Satz 3 unentgeltlich auf das KStSubjekt übertragen, so ist Satz 5 anwendbar. Zum einen ist das KStSubjekt durch die unentgeltliche Zuwendung des WG insoweit bereichert, als ihm das WG zuvor nicht bereits ideell anteilig zuzurechnen war. Zum anderen findet eine Verlagerung der im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf das KStSubjekt statt, wobei diesbezüglich die vorstehend für die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erörterten Überlegungen hinsichtlich einer personellen Zuordnung der stillen Reserven im übertragenen WG entsprechend gelten.

► *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gem. der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gemindert werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1453). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sachentnahme, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sachentnahme entsprechend.

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 3 zwischen den Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft: Bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem Sonder-BV eines Mitunternehmers in das Sonder-BV des beteiligten KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft ist Satz 5 anwendbar (ebenso REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392d; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Infolge der Unentgeltlichkeit ist das KStSubjekt bereichert und die stillen Reserven werden in den Bereich des KStRechts verlagert. Letzteres allerdings nur dann, wenn keine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden erfolgt (s. Anm. 1461b). Erfolgt die Übertragung aus dem Sonder-BV des KStSubjekts in das Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers, so ist Satz 5 nicht anzuwenden, da sich der Anteil des KStSubjekts an dem WG vermindert (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392d). Zur Anwendbarkeit von Satz 5, wenn Übertragungsempfänger ebenfalls ein KStSubjekt ist, s. Anm. 1474i.

1474i f) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils

Keine vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts: Satz 5 gelangt nicht zur Anwendung, wenn das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, zB die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG weder an deren Gewinn und Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 29; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 722; GROH, DB 2003, 1403 [1407]; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 [1188]).

Übertragender ist Körperschaftsteuersubjekt: Erfolgt die Übertragung eines WG auf die Mitunternehmerschaft durch ein mitunternehmerisch beteiligtes KStSubjekt, so liegt eine Übertragung nach Satz 3 vor (ggf. vGA, s. Anm. 1445d), die grds. zur Anwendung von Satz 5 führen kann.

► *Unveränderte vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts*: Ist das KStSubjekt zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt, so ist bei Übertragungen durch das KStSubjekt auf die Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) die Voraussetzung von Satz 5 nicht erfüllt, weil durch die Übertragung der Anteil des KStSubjekts am betreffenden WG weder erhöht noch begründet wird; vielmehr ist das WG vor und nach der Übertragung vermögens-

mäßig allein dem übertragenden KStSubjekt zuzurechnen (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 29; OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086).

► *Verminderung des vermögensmäßigen Anteils des Körperschaftsteuersubjekts*: Kommt es infolge der Übertragung zu einer Verminderung des Anteils des übertragenden KStSubjekts am WG, so ist zu unterscheiden: Soweit am aufnehmenden BV keine KStSubjekte beteiligt sind, ist Satz 5 nicht anwendbar (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 30; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 134); soweit allerdings (ggf. zum selben Konzernkreis gehörende) KStSubjekte mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, kann nach Auffassung der FinVerw. die Übertragung des WG nur insoweit zum Buchwert erfolgen, als das WG dem übertragenden KStSubjekt nach der Übertragung noch ideell anteilig zuzurechnen ist (vgl. BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 31; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; glA KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 722; GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass das betreffende WG vor und nach der Übertragung zu 100 % nur KStSubjekten zuzurechnen sei (vgl. OFD Hannover v. 24.7.2003, DStR 2003, 1754). Satz 5 ist demnach auch bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem Sonder-BV eines KStSubjekts in das Sonder-BV eines anderen an derselben Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts anzuwenden. Satz 5 ist uE in den vorgenannten Fällen, in denen es lediglich zu einer Verschiebung des Anteils am übertragenen WG zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, nicht anwendbar, da keine Verlagerung stiller Reserven auf ein KStSubjekt bewirkt wird, sondern die stillen Reserven vielmehr im kstl. Bereich verbleiben (glA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [722]; IDW Stellungnahme v. 25.9.2002, Wpg. 2002, 1087 [1093, II. 7.]; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 133; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).

Übertragender ist Mitunternehmerschaft: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine Mitunternehmerschaft auf eine andere Mitunternehmerschaft und sind an einer bzw. an beiden Gesellschaften (auch) KapGes. beteiligt, so ist danach zu unterscheiden, ob es sich um doppel- bzw. mehrstöckige PersGes. oder aber um SchwesterPersGes. handelt:

► *Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaft*: Überträgt eine Mitunternehmerschaft (OberGes.) ein WG aus ihrem Gesellschaftsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (UnterGes.), an der sie beteiligt ist, so ist eine Übertragung nach Satz 3 gegeben (s. § 15 Anm. 682). Ist an der OberGes. ein KStSubjekt vermögensmäßig beteiligt und die OberGes. zu 100 % vermögensmäßig an der UnterGes. beteiligt, so ist kein Anwendungsfall von Satz 5 gegeben, da sich der vermögensmäßige ideelle Anteil des an der OberGes. beteiligten KStSubjekts am übertragenen WG nicht verändert hat (vgl. OFD Düss. v. 25.10.2004, DStR 2005, 153, mit Beispiel). Satz 5 gelangt allerdings insoweit zur Anwendung, als neben der OberGes. ein KStSubjekt an der UnterGes. vermögensmäßig beteiligt ist (uE ist allerdings eine teleologische Reduktion insoweit geboten, als es hierdurch lediglich zu einer vermögensmäßigen Verschiebung zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, s.o.).

► *Schwesterpersonengesellschaft*: Ob Satz 3 auch für Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. gilt, ist umstritten (s. Anm. 1447d). Erachtet man Satz 3 in diesem Fall für nicht anwendbar, so kommt es ohnehin zu einer Aufdeckung (aller) stiller Reserven, so dass sich die Frage nach der Anwendbarkeit von Satz 5 nicht stellt. Satz 5 gelangt jedoch auch dann nicht zur Anwendung, wenn man eine steuerneutrale Übertragung zwischen SchwesterPersGes. insoweit für zuläs-

sig erachtet, als die jeweiligen Gesellschafter vor und nach der Übertragung am WG beteiligt sind, und dies aus Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 oder aber aus allg. Grundsätzen (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 388) herleitet, da es bei dieser Sichtweise an einer für die Anwendung von Satz 5 erforderlichen Übertragung nach Satz 3 fehlt. Sollte bei derlei Übertragungen ein auf Seiten der empfangenden Mitunternehmerschaft beteiligtes KStSubjekt vermögensmäßig etwas an dem übertragenden WG hinzugewinnen, so erfolgt insoweit eine Aufdeckung wegen Vorliegens einer verdeckten Einlage, nicht aber nach Satz 5. Dieser ist auch dann nicht anwendbar, wenn man Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. unter Satz 3 subsumiert, da in diesem Fall der vermögensmäßige WG-Anteil des an beiden PersGes. beteiligten KStSubjekts durch die Übertragung keine Veränderung erfährt (vgl. GROH, DB 2002, 1904 [1907 f.]). Folglich ist lediglich bei beteiligungsverschiedenen SchwesterPersGes. und Zunahme des vermögensmäßigen Anteils des KStSubjekts an dem übertragenden WG die Anwendung von Satz 5 in Betracht zu ziehen.

1474j 4. Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage

Voraussetzungen der verdeckten Einlage erfüllt: Ist der nach Satz 3 unentgeltlich übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person zugleich Gesellschafter der an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligten KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so sind neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 zugleich diejenigen einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 erfüllt (bereits REISS, StuW 2000, 399 [408] zu Abs. 5 idF des StSenkG; GROH, DB 2003, 1403 [1408]; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1.; zur verdeckten Einlage s. Anm. 1488b). Überträgt die Mitunternehmerschaft unentgeltlich ein WG nach Satz 3 auf die Mitunternehmer-KapGes., so liegt zumindest insoweit eine verdeckte Einlage vor, als einer der Kapitalgesellschafter auch vermögensmäßig an der übertragenden Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Für den verdeckt Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt ungeachtet des Abs. 6 Satz 4 bestehen, enthält doch Abs. 5 hierzu keinerlei Regelung, denn Abs. 5 betrifft lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmerschaft. Abs. 5 Satz 3 ist dabei *lex specialis* zu den allgemeinen Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage regelmäßig der Teilwert anzusetzen ist. Nach Satz 3 wird nun diese Bewertung zunächst zugunsten des BW-Ansatzes suspendiert; sodann wird jedoch bei Beteiligung von KapGes. eben diese Bewertung zum Teilwert wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 wieder hergestellt, wonach sich die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen. Der durch Satz 5 verordnete Teilwertansatz ist daher als Revitalisierung der Grundsätze zur stl. Behandlung der verdeckten Einlage zu verstehen (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 390; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503).

Voraussetzungen der verdeckten Einlage nicht erfüllt: Ist der nach Satz 3 übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person nicht zugleich auch Gesellschafter der KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so liegt keine verdeckte Einlage in die begünstigte KapGes. vor. Gleiches gilt bei unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 von der Mitunternehmerschaft auf die mitunternehmerisch beteiligte KapGes., soweit das übertragene WG ideell anteilig Mitunternehmern zuzurechnen war, die nicht zugleich an der empfangenden KapGes. beteiligt sind. Ob in diesen Fällen

gleichwohl Satz 5 anzuwenden ist, so dass sich insoweit ein eigenständiger Anwendungsbereich der Regelung ergibt (so GROH, DB 2003, 1403 [1408], KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 722), hängt uE von der Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung ab:

► *Übertragung aus betrieblichen Gründen:* Erfolgt die Übertragung aus eigenbetrieblichen Gründen unentgeltlich, zB Übertragung eines Warenmusters durch einen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, so ist Abs. 4 anzuwenden (zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 4 s. Anm. 1431; zu den grundsätzlichen Rechtsfolgen von Abs. 4 s. Anm. 1435 ff.), nicht zuletzt deswegen, weil hier eine Anwendung von Satz 5 zu einer zweifachen Besteuerung der stillen Reserven führen würde; zum einen infolge des (anteiligen) Teilwertansatzes anlässlich der Übertragung, zum anderen in den Anteilen an der begünstigten KapGes., da sich deren AK wegen des Nichtvorliegens einer verdeckten Einlage nicht erhöhen würden, gleichwohl ihr tatsächlicher Wert infolge der Bereicherung der KapGes. ansteigen würde.

► *Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen:* Sollte hingegen (in seltenen Fällen) die unentgeltliche Übertragung des WG auf die Mitunternehmerschaft durch das Gesellschaftsrechtsverhältnis zwischen dem Übertragenden und der PersGes. veranlasst sein, zB weil dieser der PersGes. in der Krise etwas zuwenden will, während die beteiligte KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist, keine entsprechenden Beiträge leisten kann, so ist weder eine verdeckte Einlage gegeben noch ist Abs. 4 anwendbar. In diesem Fall würde es mithin zur vorstehend beschriebenen zweifachen Besteuerung der stillen Reserven kommen. Dem kann nicht die Überlegung entgegengehalten werden, der Übertragende habe vor der Übertragung das WG anteilig zum Teilwert aus dem HerkunftsBV entnommen, es sodann den Gesellschaftern der KapGes. zugewendet, diese hätten es anschließend verdeckt in die KapGes. eingelegt, woraufhin sich die AK ihrer Anteile erhöhten, und schließlich habe die KapGes. das anteilige WG unentgeltlich nach Satz 3 auf die Mitunternehmerschaft übertragen, da bei diesem Verständnis jede unentgeltliche bzw. disquotale Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 1455) entgegen der Grundaussage von Satz 3 eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven bewirken müsste. Um in diesem Fall eine zweifache Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, wird man, obwohl gerade keine verdeckte Einlage vorliegt, im Wege einer teleologischen Extension von Abs. 6 Satz 2 dennoch eine Erhöhung der AK der Anteile an der begünstigten KapGes. annehmen müssen.

5. Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen

1474k

Da nach hM auch bei Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen, wie etwa der atypisch stillen Gesellschaft, Satz 3 Anwendung findet (s. Anm. 1452), ist in diesen Fällen der Anwendungsbereich von Satz 5 ebenso eröffnet. Als mögliche Fallkonstellationen werden dabei sowohl die Übertragung von WG durch atypisch still Beteiligte in das mitunternehmerische BV einer GmbH & atypisch Still (in diesen Fällen ist die vermögensmäßige Beteiligung der GmbH regelmäßig unvermeidbar, vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2003, 713 [714]) als auch die Aufnahme einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter genannt. In letzterem Fall wird ggf. ein Anteil der atypisch still beteiligten KapGes. an den WG des Inhabers des Handelsgewerbes begründet; die WG des Gewerbetreibenden gelten dabei aufgrund der Begr. der Mitunternehmerschaft als in deren BV nach Satz 3 übertragen (vgl. PYSZKA, DStR 2003, 857 [861]). Dies gilt uE jedoch nur, wenn infolge der jeweiligen Übertragung tatsächlich ein Anteil

der KapGes. an den übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, was nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 1474h) zumindest bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen regelmäßig nicht gegeben ist (einschränkend auch LIEBER/STIFTER, FR 2003, 831 [833 f.]).

III. Rechtsfolgen

1474l 1. Ansatz des Teilwerts

Soweit durch die Übertragung des WG der Anteil eines KStSubjekts am WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht, ist der Teilwert anzusetzen, während es für den übrigen Teil der Übertragung beim Buchwertansatz bleibt (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [65]; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 724; BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 28). Die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven bestimmt sich nach der Beteiligungsquote des KStSubjekts am Gesamthandsvermögen; erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist die sich nach der „Kapitalerhöhung“ ergebende Quote ausschlaggebend (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Dabei ist auf den Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung des WG nach Satz 3 abzustellen; ein nachträgliches Absinken des Teilwerts bewirkt folglich keine rückwirkende Korrektur des nach Satz 5 angesetzten Werts (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 48).

1474m 2. Auswirkungen beim Übertragenden

Gewinnrealisation durch Entnahme bzw. Tausch: Steuersystematisch liegt im Fall der unentgeltlichen Übertragung sowie disquotaler Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte insoweit, als das WG nach der Übertragung anderen Steuersubjekten zuzurechnen ist, eine Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. Sonder-BV vor, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ohnehin zum Teilwert zu bewerten wäre (weitergehend GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Satz 5 lässt nunmehr diesen stsystematisch gebotenen, durch Satz 3 im Vorfeld jedoch suspendierten Teilwertansatz wiederaufleben. Liegt der Teilwert über dem Buchwert des übertragenen WG, so ist im abgebenden BV bzw. Sonder-BV der Differenzbetrag als Entnahmegewinn zu versteuern (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Entsteht das WG einem gewerblichen (Sonder-)BV, so unterliegt der Entnahmegewinn auch der GewSt. (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Sollte der Teilwert den Buchwert unterschreiten, weil zB eine Teilwertabschreibung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 wegen einer nicht dauernden Wertminderung ausgeschlossen war, so ergibt sich im abgebenden (Sonder-)BV ein entsprechender Entnahmeverlust.

Erhöhung der AK der Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft: Ist mit der Übertragung nach Satz 3 zugleich der Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt (s. Anm. 1474j), so erhöhen sich gem. Abs. 6 Satz 2 für den betreffenden Anteilseigner die AK seiner Beteiligung an der begünstigten KapGes. um den anteiligen Teilwert des übertragenen WG (hM, vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.7; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 390; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 724; VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1523 Fn. 49]; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Bei der KapGes. ist das Ein-

lagekonto nach § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage zu erhöhen (vgl. KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13281]).

Anwendbarkeit von § 6b: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung kann ein sich nach Abs. 5 Satz 5 ergebender Gewinn nicht durch die Anwendung von § 6b neutralisiert werden, da es an der für § 6b erforderlichen Veräußerung fehlt (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; s. § 6b Anm. 31). Sollte mit der FinVerw. auch bei einer quotal entsprechenden Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen sein, so ist, weil es sich dabei nach hM um ein tauschähnliches Rechtsgeschäft handelt, eine Veräußerung iSv. § 6b gegeben. Bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen wäre der sich aus dem Teilwertansatz ergebende Gewinn mithin nach § 6b begünstigt (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]).

Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens: Handelt es sich bei dem übertragenen WG um einen KapGes.-Anteil, genauer einen Anteil iSv. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, und ist nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen, weil infolge der Übertragung der Anteil eines KStSubjekts am übertragenen Anteil begründet worden ist oder sich erhöht hat, so ist auf den Übertragungsgewinn § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

► § 8b Abs. 2 KStG: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch ein KStSubjekt, so greift bezüglich der nach Satz 5 aufzudeckenden stillen Reserven die StFreistellung des § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG (so wohl auch OFD Chemnitz v. 20.9.2005, Haufe-Index 1415062), wenngleich ein derartiger Realisationstatbestand in § 8b Abs. 2 Satz 1 bzw. Satz 3 KStG nicht genannt ist. Dabei ist uE zunächst Abs. 5 als allgemeine Bewertungsvorschrift anzuwenden und sodann sind die sich aus § 8b KStG ergebenden stl. Konsequenzen abzubilden (vgl. KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 710; aA FROTSCHER/MAAS, § 8b KStG Rn. 101a; SCHROER/STARKE/UNTERBERG, FR 2002, 875 [877]: Subsidiarität von Abs. 5 gegenüber § 8b Abs. 2 KStG). Die Anwendung der StFreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG wird man, sollte der Übertragungsvorgang nach Satz 3 zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Einlage erfüllen, aus § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG herleiten können (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 710) sowie im Fall einer Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, vorausgesetzt, man begreift dies mit der FinVerw. überhaupt als einen Anwendungsfall von Satz 5, damit begründen können, dass es sich dabei um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, der von § 8b Abs. 2 KStG unstreitig erfasst wird (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1021]). Sollte weder eine verdeckte Einlage noch eine Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vorliegen, so ist uE gleichwohl § 8b Abs. 2 KStG anwendbar, da es sich auch bei den nach Satz 5 realisierten stillen Reserven um einen Ertrag aus der Substanz der übertragenen Anteile handelt (für eine grundsätzliche Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG auch auf die Ersatzrealisationstatbestände SCHILD/EISELE, DStZ 2003, 443 [444]).

► § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine natürliche Person, so ist der sich nach Satz 5 ergebende Übertragungsgewinn gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a iVm. § 3c Abs. 2 zu 40 % stfrei zu stellen, da diese Regelungen beide hier in Frage kommenden Übertragungssachverhalte erfassen (verdeckte Einlage und damit Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. Sonder-BV bzw. tauschähnlicher Vorgang); s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 105, 108, 110.

1474n **3. Auswirkungen beim Übertragungsempfänger**

Wertansatz im aufnehmenden BV bzw. Sonderbetriebsvermögen: Beim Übertragungsempfänger ist das WG mit dem anteiligen Teilwert auszuweisen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung bzw. disquotalen Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ist im aufnehmenden BV bzw. Sonder-BV eine Einlage anzunehmen, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert anzusetzen wäre. Satz 5 reaktiviert nun diese Rechtsfolge insoweit, als der Anteil eines KStSubjekts am WG begründet wird oder sich erhöht. Da sowohl im abgebenden (Sonder-)BV als auch im aufnehmenden (Sonder-)BV der Teilwert anzusetzen ist, kann dies zudem als Ausdruck des Rechtsgedankens von Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 verstanden werden. Sollte Satz 5 mit der FinVerw. ebenso im Fall der Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zur Anwendung gelangen, so bewirkt die nach Satz 5 erzwungene Aufdeckung stiller Reserven im Grundsatz eine vergleichbare Rechtsfolge wie Abs. 6 Satz 1 (dort allerdings Ansatz des gemeinen Werts).

Bilanzielle Darstellung: Die bilanzielle Darst. erschöpft sich nicht im anteiligen Teilwertansatz an sich, sondern muss darüber hinaus die Zuordnung dieses anteiligen Teilwerts zum begünstigten KStSubjekt gewährleisten. Bei Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das BV bzw. Sonder-BV des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts sowie bei Übertragungen aus dem Sonder-BV eines anderen Mitunternehmers in das Sonder-BV des KStSubjekts ist dies gewährleistet, da das jeweilige ZielBV im alleinigen Eigentum des KStSubjekts steht. In der betreffenden Bilanz des KStSubjekts ist folglich der Anteil des WG, der infolge der Übertragung des WG ihm erstmalig zuzurechnen ist, mit dem Teilwert anzusetzen, während der Anteil des WG, der ihm ggf. bereits vor der Übertragung ideell anteilig zuzurechnen war, mit dem Buchwert auszuweisen ist. Anders hingegen, wenn ein anderer Mitunternehmer ein WG in das Gesellschaftsvermögen überträgt: In diesem Fall genügt ein partieller Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz nicht, da das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt dann noch immer an den verbleibenden stillen Reserven beteiligt wäre (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Vielmehr muss entweder in der Gesellschaftsbilanz das übertragene WG zum Buchwert angesetzt werden und die vom Übertragenden nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven sind in einer positiven Ergänzungsbilanz des KStSubjekts auszuweisen (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.7), oder es ist in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert anzusetzen und zur Gewährleistung des partiellen Buchwertansatzes sind die bei der Übertragung nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Übertragenden auszuweisen. Zur bilanziellen Darst. bei Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen s. auch Anm. 1459a, 1461a.

Wertfortführung: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Die bei Übertragungen nach Satz 3 geltenden Grundsätze, wonach es für den Übertragungsempfänger zum Eintritt in die Rechtsstellung sowie zur Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers kommt (s. Anm. 1462), gelten dabei allerdings nicht bezüglich des zum Teilwert angesetzten Teils des WG. Vielmehr erfolgt insoweit kein Eintritt in die Rechtsstellung und die Vorbesitzzeit gilt – auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung – als unterbrochen (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]). Unstreitig ist, dass, unabhängig von der bilanziellen Darstellungsweise, bei abnutzbaren WG auch die nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven fortan Bestandteil der AfA-Bemessungsgrundlage sind. Dabei sind uE

die für den zum Buchwert übertragenen Teil des WG vom Rechtsvorgänger übernommenen Wertfortführungsparameter nicht (automatisch) für den zum Teilwert übertragenen Teil des WG gültig; für diesen Teil des WG ist vielmehr über die AfA-Methode neu zu entscheiden und die Restnutzungsdauer ist neu zu schätzen.

Anschaffung iSv. § 6b: Handelt es sich bei dem betreffenden WG um ein von § 6b erfasstes ReinvestitionsWG, so ist bezüglich der Frage, ob die Übertragung auf Seiten des Übertragungsempfängers zu einer Anschaffung iSd. § 6b führt, zu unterscheiden: Für die zum Buchwert erfolgenden Übertragungsfälle von Satz 3 ist dies grds. zu verneinen (vgl. JACHMANN in KIRCHHOF X. § 6b Rn. 12). Eine Anschaffung iSd. § 6b liegt auch im Fall des Teilwertansatzes nach Satz 5 nicht vor, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgte, anders jedoch bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]). Die Annahme eines Anschaffungsgeschäfts gilt uE jedoch nur anteilig, dh. insoweit, als der Teilwert anzusetzen ist, während es für den steuerneutral übertragenen Teil des WG (weiterhin) an einer Anschaffung fehlt.

F. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6

I. Überblick

1474o

Anstatt des Buchwerts ist bei der Übertragung eines EinzelWG in den Fällen von Satz 3 rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn und soweit der Anteil eines KStSubjekts an dem übertragenen WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung begründet wird oder dieser sich erhöht. Die Vorschrift ist als Ergänzung zur Missbrauchsvorschrift in Satz 5 zu verstehen, deren Rechtsfolge sich ansonsten durch Gestaltungen vermeiden ließe, in denen sich ein KStSubjekt erst nach der Buchwertübertragung an dem Übertragungsempfänger beteiligt. Dies verhindert Satz 6, indem auch noch die spätere Beteiligung eines KStSubjekts an den stillen Reserven dazu führt, dass rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Diesem Charakter einer ergänzenden Missbrauchsabwehrregelung folgend ist Satz 6 dann nicht anzuwenden, wenn es infolge der nachträglichen Anteilsbegründung oder -erhöhung nicht zu einem Überspringen der im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven auf ein KStSubjekt kommen kann, etwa weil diese stillen Reserven ohnehin aus anderen Gründen im Moment der Anteilsbegründung oder -erhöhung aufzudecken sind, oder wenn die stillen Reserven bereits zwischenzeitlich aufgedeckt wurden. Gleichwohl lässt sich aus dem Charakter von Satz 6 als Missbrauchsabwehrvorschrift nicht ableiten, dass seine Anwendung das Vorliegen eines konkreten Missbrauchs voraussetzt, da allein die objektive Erfüllung des Tatbestands zur Anwendung der Vorschrift führt. Ob ein tatsächlicher Missbrauchswille vorliegt, ist also im Fall des nachträglichen Übergangs stiller Reserven auf ein KStSubjekt de lege lata unerheblich, selbst wenn dessen Fehlen wegen Änderungen der wirtschaftlichen oder rechtl. Rahmenbedingungen nach der Übertragung nach Satz 3 klar erkennbar ist. Nicht betroffen von Satz 6 sind jedoch Fälle, in denen es nachträglich zu einer Anteilminderung kommt (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.11; vgl. auch Anm. 1474f).

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1474p 1. Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3

Übertragung zum Buchwert: Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn zuvor eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat. Insoweit kommen grds. alle Übertragungsformen und -richtungen iSv. Satz 3 in Frage. Aufgrund des Missbrauchsabwehrcharakters der Vorschrift (s. Anm. 1474o) und der nachrangigen Stellung innerhalb von Abs. 5 ist Satz 6 allerdings nur insoweit anzuwenden, als die vorherige Übertragung nach Satz 3 zum Buchwert erfolgte. Satz 6 scheidet damit insoweit aus, als die ursprüngliche Übertragung bereits aufgrund von Satz 5 zum Teilwert erfolgte oder wenn aufgrund einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist nach Satz 4 rückwirkend der Teilwert anzusetzen war.

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Anders als Satz 5 (s. Anm. 1474g) kann Satz 6 ggf. auch Fälle erfassen, in denen im Zuge der vorherigen Übertragung nach Satz 3 die stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Übertragenden zugeordnet wurden, denn es ist denkbar, dass eben dieser Übertragende diese stillen Reserven später auf ein KStSubjekt weiter überträgt.

Beispiel (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach Buchwert-Übertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-OHG. A überträgt in 2011 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert aktiviert; die stillen Reserven werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2013 bringt A seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Durch den rückwirkenden Teilwertansatz nach Satz 6 wird in diesem Fall das Überspringen der stillen Reserven auf die A-GmbH verhindert. Die Zuordnung der stillen Reserven zu A durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ändert hieran nichts. Zum Verhältnis von Satz 6 zu den umwandlungsrechtl. Missbrauchsregeln s. Anm. 1474u.

Sachwertabfindung: Auch eine Sachwertabfindung in das BV des ausscheidenden Gesellschafters ist als Übertragung nach Satz 3 zu qualifizieren; bei späterer Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven des erhaltenen WG kann daher ebenfalls ein Fall von Satz 6 vorliegen.

2. Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

1474q a) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts

Bei Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts muss das unter den Voraussetzungen von Satz 3 übertragene WG in seiner ursprünglichen Form noch vorhanden sein. Damit sind solche WG nicht von Satz 6 betroffen, die vor Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am betreffenden BV bereits aus diesem ausgeschieden (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.10) oder zwischenzeitlich unselbständiger Bestandteil eines anderen WG geworden sind.

1474r b) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Körperschaftsteuersubjekt: s. Anm. 1444b.

Mitunternehmerstellung des Körperschaftsteuersubjekts nicht zwingend: Nach Auffassung der FinVerw. ist es auch bei Anwendung der Regelung in Abs. 5 Satz 6 zur Vermeidung von Missbräuchen ausreichend, zu prüfen, ob im Kreis der Mitunternehmer ein KStSubjekt entweder unmittelbar oder mittelbar

– über eine (weitere) Mitunternehmenschaft – an dem übertragenen WG innerhalb der Siebenjahresfrist beteiligt wird (OFD Frankfurt v. 3.9.2004, BB 2004, 2407); danach wäre die Mitunternehmerstellung des KStSubjekts für die Anwendung von Satz 6 unverzichtbar. Anders als im Anwendungsbereich von Satz 5 (s. Anm. 1474c) gilt dies uE dagegen für Abs. 5 Satz 6 nicht, denn ggf. existiert die PersGes., in deren BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, nach der Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts gar nicht mehr, so etwa im Fall der Umwandlung der PersGes. in eine KapGes. nach § 20 UmwStG.

c) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils 1474s

Beliebiger anderer Grund: Satz 6 erfasst Fälle, in denen sich der Anteil eines KStSubjekts nicht bereits im Zuge der Übertragung des WG nach Satz 3 begründet oder erhöht, sondern in denen dies erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs beliebiger Art erfolgt. Auf welchem zivilrechtl. Weg sich die nachträgliche Begr. oder Erhöhung des Anteils vollzieht, ist unerheblich. Denkbar sind sowohl Fälle der Einzel- als auch solche der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge sowie der Anwachsung (vgl. zu Letzterer BMF v. 8.12.2011, DStR 2011, 2401 – Tz. 34).

Erhöhung oder Begr. des Anteils: s. Anm. 1474c.

Unmittelbare Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG kann nach dem Wortlaut der Vorschrift grds. sowohl eine auf gesellschaftsrechtl. Basis erfolgende (erstmalige oder zusätzliche) Mitberechtigung an einem das übertragene WG umfassenden Gesamthandsvermögen als auch jede andere Übertragung des (Teil-)Eigentums an dem nach Satz 3 übertragenen WG auf ein KStSubjekt bedeuten. Eine unmittelbare Erhöhung oder Begr. des Anteils am übertragenen WG liegt danach vor, wenn

- sich die Beteiligungsquote eines KStSubjekts an einem Gesamthandsvermögen, in das zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, erhöht bzw. eine solche erstmals begründet wird;
- eine Sachgesamtheit, in die zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, im Ganzen auf ein KStSubjekt übergeht (s. Anm. 1474u); dabei liegt ein Fall der Erhöhung vor, wenn das KStSubjekt zuvor bereits am BV beteiligt war. Ein Fall der Begr. ist gegeben, wenn das KStSubjekt bisher nicht beteiligt war und/oder noch nicht existierte;
- ein zuvor nach Satz 3 übertragene WG im Ganzen oder teilweise in das BV oder Sonder-BV eines KStSubjekts übergeht.

Mittelbare Begr. oder Erhöhung des Anteils am übertragenen WG liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG in das BV einer PersGes. (UnterGes.) übertragen wurde, an der eine PersGes. (OberGes.) beteiligt ist, und anschließend der Anteil eines KStSubjekts an dieser OberGes. begründet wird oder sich erhöht, oder wenn in diesen Fällen die OberGes. in eine KapGes. umgewandelt wird (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.12). Denkbar ist auch die mittelbare Anteilsbegründung oder -erhöhung über mehrere Mitunternehmenschaften. Zur Auslegung des Begriffs der mittelbaren Beteiligung durch die FinVerw. s. Anm. 1474c.

Keine mittelbare Begr. bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft: Zutreffend ist uE die Auffassung der FinVerw. (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2; OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086), dass kein Fall des Abs. 5 Satz 6 vorliegt, wenn eine KapGes. ein WG zunächst gem. Satz 3 zum Buchwert auf eine PersGes. überträgt, an der

sie zu 100 % vermögensmäßig beteiligt ist, und anschließend innerhalb von sieben Jahren die Anteile an dieser KapGes. an eine andere KapGes. veräußert werden (vgl. MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 169; KULOSA in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 722).

Beispiel (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086): An der AB-KG sind die A-GmbH als Komplementärin (0 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen der KG) und die B-GmbH als Kommanditistin (100 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen der KG) beteiligt. Die B-GmbH überträgt zunächst ein in ihrem zivilrechtl. Eigentum stehendes WG unentgeltlich aus ihrem BV in das Gesamthandsvermögen der AB-KG. Innerhalb der folgenden sieben Jahre veräußert der Gesellschafter der B-GmbH seine Anteile zum Verkehrswert an die C-GmbH.

Die zunächst erfolgte Übertragung des WG von der B-GmbH auf die AB-KG ist nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert vorzunehmen. Ein Fall von Satz 5 liegt nicht vor, da die B-GmbH bereits vor der Übertragung zu 100 % an dem WG beteiligt war und die A-GmbH an der AB-KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist (s. Anm. 1474i).

Nach der Anteilsveräußerung ist die C-GmbH an der B-GmbH und diese wiederum an der AB-KG beteiligt. Durch die Anteilsveräußerung wird für die C-GmbH ein Anteil an dem zuvor zum Buchwert übertragenen WG nicht mittelbar begründet. Zwar ist die B-GmbH weiterhin an den WG der AB-KG beteiligt; sie kann jedoch als KapGes. wegen der durch ihre rechtl. Selbständigkeit bewirkten Abschirmwirkung keinen Anteil an diesen WG an die C-GmbH vermitteln. Da die C-GmbH durch die Übernahme der Anteile an der B-GmbH auch nicht selbst Mitunternehmerin der AB-KG wird, ist hier Satz 6 nicht anzuwenden.

1474t d) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven

Teleologische Reduktion: Obwohl es dem allg. gehaltenen Wortlaut der Regelung nicht ausdrückl. entnommen werden kann, ist die Regelung von Satz 6 aufgrund ihres Charakters als Satz 5 ergänzende Missbrauchsvermeidungsvorschrift uE nicht anwendbar, wenn im Zuge der nachträglichen Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts keine stillen Reserven auf dieses KStSubjekt überspringen. Wie im Bereich von Satz 5 ist daher auch im Bereich von Satz 6 unter dem Anteil eines KStSubjekts im Grundsatz der Anteil an den nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven zu verstehen. Satz 6 betrifft daher solche Fälle nicht, in denen bereits aus anderen Gründen der Teilwert anzusetzen ist, die stillen Reserven also ohnehin aufzudecken und zu versteuern sind. Wenn im Zuge der nachträglichen Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts an dem übertragenen WG zwar keine stillen Reserven aufgedeckt werden, diese aber auch nicht auf das KStSubjekt übergehen, ist Satz 6 ebenfalls nicht einschlägig, denn missbräuchliche Gestaltungen durch Erlangung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens oder Verlagerung von Steuersubstrat aus dem estl. in den kstl. Bereich sind in diesen Fällen nicht möglich.

Vorrangige Realisationstatbestände: Damit scheiden aus dem Anwendungsbereich von Satz 6 – neben den Fällen von Satz 4 und 5 – insbes. die folgenden Sachverhalte von vornherein aus, da sie ertragstl. ohnehin einen Realisationstatbestand darstellen: Das zuvor nach Satz 3 zum Buchwert übertragene WG

- wird gegen fremdübliches Entgelt an ein KStSubjekt veräußert;
- wird in das BV eines KStSubjekts verdeckt eingelegt;
- geht im Zuge einer Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG unter Aufdeckung stiller Reserven (ggf. anteilig) unmittelbar oder mittelbar auf ein KStSubjekt über (aA offenbar STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.8).

Zwar würden sich bei Anwendung von Satz 6 andere Rechtsfolgen ergeben, da in diesem Fall eine rückwirkende Besteuerung der zum ursprünglichen Übertragungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven beim Übertragenden resultieren würde, während in den o.g. Fällen die Besteuerung erst zum späteren Realisationszeitpunkt und zudem in demjenigen BV eintritt, in das ursprünglich nach Satz 3 übertragen worden war. Dies ausnutzende Gestaltungsmöglichkeiten zu verhindern ist aber nicht Aufgabe von Satz 6, denn diese werden ggf. bereits durch Satz 4 eingeschränkt. Soweit sich hieraus kein rückwirkender Teilwertansatz ergibt, bleibt folglich die Erfolgsneutralität der ursprünglichen Übertragung nach Satz 3 erhalten und die Realisierung erfolgt im Rahmen der allgemeinen Vorschriften.

Zwischenzeitige Realisation: Satz 6 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die in dem WG zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 enthaltenen stillen Reserven bereits vor der Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts realisiert wurden, etwa weil derjenige, der das WG zum BW in das Gesamtvermögen übertragen und die stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz zugeordnet bekommen hatte, seinen Mitunternehmeranteil vor Begr. des Anteils des KStSubjekts unter Auflösung seiner Ergänzungsbilanz verkauft hat. Dies gilt auch dann, wenn nach der Übertragung nach Satz 3 neue stille Reserven entstanden sein sollten.

Nachrang gegenüber Satz 5: Satz 6 findet auch dann keine Anwendung, wenn nach einer Übertragung iSv. Satz 3 eine erneute Übertragung nach Satz 3 stattfindet, die neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 6 auch diejenigen von Satz 5 erfüllt (glA STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.10).

Beispiel 1 (mehrfache Übertragungen nach Satz 5): A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. A und die A-GmbH sind zu je 50 % Mitunternehmer der A-KG. A überträgt in 01 der A-KG unentgeltlich ein unbebautes Grundstück seines Einzelunternehmens (Buchwert 800 000 €, Teilwert in 01 1 000 000 €). Das Grundstück wird in der A-KG mit dem Teilwert bewertet. In 05 wird das WG (Teilwert unverändert 1 000 000 €) unentgeltlich in das Sonder-BV der A-GmbH bei der A-KG übertragen.

Die Übertragung in 01 erfolgt grds. nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; jedoch ist nach Satz 5 insoweit der Teilwert anzusetzen, als die A-GmbH an der A-KG beteiligt ist, da durch die Übertragung der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück begründet wird. A versteuert daher in 01 einen Einbringungsgewinn iHv. 100 000 € (= 50 % der stillen Reserven). Bilanziell schlägt sich dies, da es sich insoweit um eine verdeckte Einlage handelt, in der Erhöhung des Buchwerts der A-GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des A bei der A-KG nieder. Für die nicht aufzudeckenden stillen Reserven stellt A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 100 000 € auf.

Die unentgeltliche Übertragung in 05 erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5, da es sich um eine Übertragung nach Satz 3 Nr. 2 handelt, aufgrund derer sich der Anteil eines KStSubjekts, nämlich der A-GmbH, an dem Grundstück erhöht. Zugleich liegen aber auch die Voraussetzungen von Satz 6 vor, da sich der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück innerhalb von sieben Jahren nach der ersten Übertragung erhöht. Satz 5 ist hier vorrangig anzuwenden mit der Folge, dass das Grundstück in der Sonderbilanz der A-GmbH mit 1 000 000 € zu bewerten ist. Die Ergänzungsbilanz des A ist erfolgswirksam aufzulösen. Aufgrund der erneut vorliegenden verdeckten Einlage in das BV der A-GmbH erhöht sich der Beteiligungsbuchwert in der Sonderbilanz des A um weitere 100 000 €.

Weder Aufdeckung noch Überspringen stiller Reserven trotz Anteilsbegründung oder -erhöhung: Springen trotz nachträglicher Erhöhung oder Begr. des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG keine zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 bereits vorhandenen stillen Reserven auf das KStSubjekt über, obwohl die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen,

ist Satz 6 uE nicht anwendbar, denn in diesen Fällen ist ein Missbrauchsverdacht unbegründbar.

Beispiel 2 (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach Buchwertübertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-OHG. A überträgt in 2010 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert von 1000 aktiviert; die stillen Reserven von 500 werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2012 bringt B seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein. Der Teilwert des WG beträgt zu diesem Zeitpunkt 1200.

Satz 6 kommt nicht zur Anwendung, weil die in 2010 vorhandenen stillen Reserven nicht auf die KapGes. überspringen. Dass im Zuge der Einbringung die zwischenzeitlich entstandenen stillen Reserven von 200 zu 50 % auf die A-GmbH überspringen, führt weder zur Anwendung von Satz 6 noch von Satz 5. Insoweit greifen lediglich die umwandlungssteuerrechtl. Missbrauchsvorschriften (s. Anm. 1474u).

1474u e) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten

Satz 6 nur bei Buchwertfortführung: Vollzieht sich die Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts dadurch, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf ein KStSubjekt übertragen wird, in dessen BV zuvor ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, so ist Satz 6 nur dann anzuwenden, wenn der Übergang der Sachgesamtheit zum Buchwert erfolgt, wenn also ohne die Anwendung von Satz 6 stille Reserven auf das KStSubjekt überspringen würden. Hierbei ist zwischen unentgeltlichen Übertragungen und solchen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu unterscheiden.

Unentgeltliche Übertragungen erfolgen nur dann unter Fortführung der Buchwerte und führen damit zur Anwendung von Satz 6, wenn sie sich im Anwendungsbereich des Abs. 3 vollziehen.

► *Schenkung, Erbfall:* Fälle unentgeltlicher Übertragungen nach Abs. 3, bei denen es nach Satz 6 zum (ggf. anteiligen) Teilwertansatz kommt, weil ansonsten wegen der grds. resultierenden Buchwertfortführung stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, stellen die Ausnahme dar. Sie können zB im Erbfall vorliegen oder bei einer Schenkung an ein KStSubjekt, an dem weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist (s. Anm. 1375).

► *Keine Anwendung von Satz 6 bei verdeckter Einlage:* Satz 6 ist nicht anzuwenden, wenn die Unentgeltlichkeit, wie es regelmäßig der Fall sein wird, gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, denn insoweit liegt kein Fall von Abs. 3, sondern eine verdeckte Einlage vor, mit der Folge, dass die in der übertragenen Sachgesamtheit (und damit auch die in dem zuvor übertragenen WG) liegenden stillen Reserven ohnehin aufzudecken sind (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 2; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; glA KULOSA in SCHMIDT XXX, § 6 Rn. 745; aA FG Münster v. 26.10.2005 – 1 K 2184/02 F, EFG 2006, 807, rkr.; s. auch Anm. 1474t). Für Satz 6 bleibt infolgedessen kein Raum.

Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG können dann zur Anwendung von Satz 6 führen, wenn sie zum Buch- oder Zwischenwert erfolgen.

► *Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn das BV einer PersGes. im Wege der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung bzw. das BV eines Einzelkaufmanns im Wege der Ausgliederung (ggf. teilweise) nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert auf eine KapGes. übertragen wird und diese Übertragung ein WG umfasst, das zuvor nach Satz 3 zum BW übertragen worden war. Das-

selbe gilt, wenn bei einer doppelstöckigen PersGes., in deren UnterGes. ein WG nach Satz 3 zum BW übertragen wurde, die OberGes. nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert in eine KapGes. umgewandelt wird, denn hierdurch wird der Anteil dieser KapGes. an dem nach Satz 3 in die UnterGes. übertragenen WG mittelbar begründet.

► *Formwechsel*: Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut nicht zweifelsfrei erkennbar, erfüllt doch uE auch eine formwechselnde Umwandlung von einer PersGes. in eine KapGes. nach §§ 190 ff. UmwG den Tatbestand von Satz 6, denn die Begr. des Anteils eines KStSubjekts setzt uE nicht zwingend einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel voraus (ebenso auch STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.12; MÜLLER in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 171; BMF v. 8.12.2011, DSStR 2011, 2401 - Tz. 34; aA HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 [1140]).

► *Einzelrechtsnachfolge*: Satz 6 kommt auch bei Buchwerteinbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge zur Anwendung, etwa bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine GmbH im Wege der Sachgründung oder Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage, wenn dadurch stille Reserven eines zuvor nach Satz 3 übertragenen WG auf die GmbH überspringen.

► *Erweiterte Anwachsung*: Nach Auffassung der FinVerw. können Einbringungen im Wege der sog. erweiterten Anwachsung (Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung neuer Anteile an der KapGes. und Anwachsung des Vermögens nach § 738 BGB) nach § 20 UmwStG steuerneutral erfolgen, obwohl sich die Anwachsung im Katalog der für die Anwendung des 6. Teils des UmwStG zulässigen zivilrechtl. Umstrukturierungsmöglichkeiten in § 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG nicht wiederfindet, so dass im Fall einer vorherigen Übertragung eines WG nach Satz 3 insoweit der Teilwertansatz nach Satz 6 folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011, DSStR 2011, 2401 - Tz. 34; zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN, Hdb. Umwandlungssteuerrecht, 2007, 829).

► *Verhältnis zu den Missbrauchsklauseln des Umwandlungssteuergesetzes*: Ausweislich der Gesetzesbegründung ist es eine Zielsetzung von Satz 6, die Verlagerung stiller Reserven in die stl. Sphäre eines KStSubjekts und damit die Möglichkeit der Erlangung einer günstigeren Besteuerung durch Beteiligungsveräußerung anstatt unmittelbarer Veräußerung des WG selbst zu verhindern. Diese Zielsetzung verfolgen allerdings für den Fall der Einbringung nach § 20 UmwStG auch bereits die umwandlungssteuerrechtl. Missbrauchsklauseln. Es ist daher strittig, ob im Fall einer Einbringung innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung nach Satz 3 gem. Satz 6 rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist oder vielmehr die umwandlungssteuerrechtl. Missbrauchsklauseln an die Stelle von Satz 6 treten.

▷ *Einbringung vor dem 13.12.2006*: In diesen Fällen verhindern § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF eine Nutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens innerhalb von sieben Jahren nach einer Einbringung nach § 20 UmwStG. Nach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum erscheint es daher nicht erforderlich, eine im Anschluss an die Übertragung nach Satz 3 erfolgende Einbringung nach § 20 UmwStG auch ohne eine zeitlich nachfolgende Veräußerung der erhaltenen Anteile unter den generellen Missbrauchsverdacht von Satz 6 zu stellen (vgl. REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392e; DÜLL, StbJb. 2002/03, 117 [141 f.]; IDW v. 25.9.2002, WPg. 2002, 1987 [1094]; im Erg. auch BRANDENBERG, DSStZ 2002, 551 [559]). Die Anwendung von Satz 6 schießt nach dieser Auffassung insoweit über den sich in den umwandlungssteuerlichen Missbrauchsklauseln manifestierenden Gedanken des

Gesetzgebers hinaus (zu Recht RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).

- ▷ *Einbringungen nach dem 12.12.2006*: Dies gilt uE grds. auch nach den Änderungen durch das SEStEG (aA REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392e). Das Konzept der rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns nach § 22 Abs. 1 UmwStG nF steht dabei der Vorgehensweise von Satz 6 zudem systematisch näher, da es im Fall der Veräußerung der KapGes.-Anteile innerhalb von sieben Jahren im Ergebnis eine rückwirkende Neubewertung des in die KapGes. eingebrachten Vermögens unter (ggf. anteiliger) Versteuerung beim Einbringenden ohne Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens anordnet. Allerdings soll Satz 6 nach Auffassung der FinVerw. nicht nur die Nutzung des Teileinkünfteverfahrens ausschließen, sondern auch verhindern, dass die im nach Satz 3 übertragenen WG liegenden stillen Reserven bei einer nachfolgenden Veräußerung dieses WG anstatt mit dem EStSatz des Übertragenden (ggf. anteilig) mit dem regelmäßig niedrigeren KStSatz des nunmehr am WG beteiligten KStSubjekts belastet werden (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Soweit man diese Zielsetzung für gerechtfertigt hält (s. in Bezug auf die insoweit identische Fragestellung im Bereich von Satz 5 Anm. 1474g), ist Satz 6 auch in den Fällen der Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert nach §§ 20–23 UmwStG anzuwenden.

Realteilung: Wird eine Mitunternehmerschaft, in deren BV zuvor ein WG nach Satz 3 (aufgrund von Satz 5 ggf. teilweise) zum BW eingebracht wurde, nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt und gelangt dabei das zuvor nach Satz 3 übertragene WG in das BV eines an der Realteilung teilnehmenden KStSubjekts, liegt insoweit, als das WG vor der Realteilung den anderen Realteilern anteilig zuzurechnen war, ein Fall von Satz 6 vor, wenn die stillen Reserven nicht bereits ohne die Anwendung von Satz 6 aufzudecken sind.

▶ *Zuweisung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen*: Satz 6 ist anzuwenden, wenn einem KStSubjekt im Zuge der Realteilung ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zugewiesen wird, der das zuvor nach Satz 3 übertragene WG umfasst, da in diesem Fall die in diesem WG enthaltenen stillen Reserven mangels Anwendbarkeit von § 16 Abs. 3 Satz 4 ohne Aufdeckung auf das KStSubjekt übergehen.

▶ *Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern*: Dagegen wird im Fall einer auf die Zuweisung von EinzelWG gerichteten Realteilung die Aufdeckung der stillen Reserven in dem auf das KStSubjekt übergehenden Vermögen bereits nach § 16 Abs. 3 Satz 4 erzwungen (s. § 16 Anm. 466), allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung nach Satz 3, sondern bezogen auf den Zeitpunkt der Realteilung. Aufgrund des Charakters von Satz 6 als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift tritt uE die rückwirkende Aufdeckung nach Satz 6 in diesem Fall gegenüber der für die Realteilung unmittelbar einschlägigen Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 4 zurück.

▶ *Realteilung und anschließende Veräußerung iSv. § 16 Abs. 5*: Handelt es sich bei dem zuvor nach Satz 3 übertragenen WG um eine Beteiligung an einer KapGes., die von einem KStSubjekt innerhalb von sieben Jahren nach der auf die Zuweisung von Sachgesamtheiten gerichteten Realteilung veräußert oder nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1–5 UmwStG weiter übertragen wird, treffen ggf. mit Satz 6 und § 16 Abs. 5 zwei Missbrauchsvorschriften zusammen, die beide eine Verlagerung stiller Reserven aus dem Anwendungsbereich von § 3 Nr. 40 in den Bereich des

§ 8b KStG verhindern sollen. Nach Satz 6 ist zunächst die nach Satz 3 in das BV der anschließend real geteilten Mitunternehmerschaft übertragene Beteiligung rückwirkend zum Teilwert zu bewerten, soweit sich der Anteil des KStSubjekts an ihr erhöht. Aufgrund der Realteilung nachfolgenden Veräußerung ist sodann rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung die Beteiligung mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Beispiel: An der AB-KG sind A und die B-GmbH zu je 50 % an Ergebnis und Vermögen beteiligt. A bringt in 01 in die AB-KG eine Beteiligung an der C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach Satz 3 zum Buchwert von 100 (Teilwert = 200) unter Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ein. In 03 wird die AB-KG unter Zuweisung von Teilbetrieben real geteilt. Hierbei gelangt die Beteiligung an der C-GmbH zum Buchwert in das BV der B-GmbH. Der gemeine Wert beträgt zu diesem Zeitpunkt 270. § 16 Abs. 3 Satz 4 ist wegen der Zuweisung von Teilbetrieben nicht anwendbar. In 05 veräußert die B-GmbH den Anteil an der C-GmbH für 400.

Da im Zuge der Realteilung in 03 sämtliche in den Anteilen an der C-GmbH liegenden stillen Reserven auf die B-GmbH überspringen, ist nach Satz 6 rückwirkend in 01 bereits der (damalige) Teilwert von 200 anzusetzen. A realisiert in seinem HerkunftsbV rückwirkend einen laufenden Gewinn von 100. Wegen der Veräußerung in 05 sind gem. § 16 Abs. 5 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung 5/7 der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven aufzudecken. Die B-GmbH setzt die im Zuge der Realteilung erhaltenen Anteile daher rückwirkend mit 250 (200 + 5/7 von 70) an und versteuert infolgedessen nur noch den auf 150 verminderten Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 8b KStG.

3. Frist von sieben Jahren

1474v

Grundsatz: Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn der Vorgang, der zur Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven führt, innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung nach Satz 3 eintritt.

Fristauslösendes Ereignis: Im Unterschied zur Sperrfrist in Satz 4 wird in Satz 6 nicht auf die Abgabe der StErklärung als fristauslösendes Ereignis abgestellt (s. Anm. 1470 ff.), sondern auf den Zeitpunkt der vorausgehenden Übertragung des WG nach Satz 3, dh. auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht ersichtlich.

Fristberechnung: Die Frist beginnt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Übertragungsempfänger und endet taggenau sieben Jahre später (Fristberechnung nach §§ 187 ff. BGB). Der Ablauf des Wj. ist insoweit ohne Bedeutung.

III. Rechtsfolgen

1. Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen

1474w

Grundsatz: Satz 6 bewirkt, dass derjenige, aus dessen BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, insoweit rückwirkend im Jahr der Übertragung die stillen Reserven zu versteuern hat, als diese nachträglich durch Anteilsbegründung oder -erhöhung auf ein KStSubjekt übergehen. In Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven entsteht laufender, ggf. auch gewstpfl. Gewinn im abgebenden BV. In gleichem Umfang erhöht sich nachträglich im übernehmenden BV der Wertansatz für das übertragene WG. Der geänderte Wertansatz wirkt sich ggf. über veränderte AfA-Bemessungsgrundlagen auch auf alle Folgejahre aus.

Gegebenenfalls nur partieller Teilwertansatz: Der Teilwert ist nur insoweit anzusetzen, als der Anteil eines KStSubjekts an den stillen Reserven des WG begründet wird oder sich erhöht (glA HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]). Daher ist in dem Umfang, in dem der übertragende Mitunternehmer an den stillen Reserven des WG in der Mitunternehmerschaft weiterhin beteiligt bleibt, zwingend der Buchwertansatz nach Satz 3 beizubehalten.

Zeitpunkt des Teilwertansatzes und damit der Gewinnrealisierung ist nicht der Eintritt des Ereignisses nach Satz 6 (Begründung oder Erhöhung des Anteils am WG), sondern der stl. Stichtag der Übertragung nach Satz 3. Die dort zugelassene Buchwertverknüpfung wird nachträglich partiell rückgängig gemacht. Damit gelangen nur diejenigen stillen Reserven zur Aufdeckung, die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhanden waren. Ob und in welchem Umfang im Zeitpunkt der Begr. oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts stille Reserven im betreffenden WG vorhanden sind, ist unerheblich. In der Praxis sind erhebliche Schwierigkeiten wegen der erst nach bis zu sieben Jahren notwendig werdenden nachträglichen Ermittlung des Teilwerts vorprogrammiert (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.13).

Verfahrensrecht: Wenn die Voraussetzungen von Satz 6 vorliegen, sind die Steuer- oder Feststellungsbescheide für das Jahr der Übertragung und ggf. diejenigen der Folgejahre gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

1474x 2. Aufstockung der Buchwerte

Überblick: Der Teilwertansatz bewirkt neben der rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven die rückwirkende Aufstockung des Wertansatzes des nach Satz 3 übertragenen WG im aufnehmenden BV. Dies bedeutet nicht zwangsläufig, dass die sich infolge dieser Aufdeckung der stillen Reserven ergebenden Folgewirkungen bei derselben Person eintreten, bei der die Versteuerung erfolgt. Vielmehr kann die aus der Versteuerung der stillen Reserven resultierende Aufstockung der Buchwerte ggf. auch, in Extremfällen sogar ausschließlich, anderen Mitunternehmern zugute kommen. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, inwieweit bei der Buchwertübertragung nach Satz 3 die stillen Reserven zunächst durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Einbringenden zugeordnet wurden und wessen Anteil an den stillen Reserven im Zuge der späteren Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts auf dieses überspringen.

Übertragung nach Satz 3 erfolgte unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: In diesem Fall bewirkt der rückwirkende Teilwertansatz, dass die für den Einbringenden aufgestellte negative Ergänzungsbilanz insoweit, als nachträglich stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, korrigiert wird. Der passivierte Minderwert wird dabei auf den Anteil der stillen Reserven reduziert, der trotz des später eintretenden Ereignisses nicht auf das KStSubjekt überspringt.

Beispiel 1 (Umwandlung nach Buchwertübertragung): A und B sind zu 50 % an Erfolg und Vermögen der AB-OHG beteiligt. Bei deren Gründung in 01 hat A seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlage von 100 000 € durch Übertragung eines aus seinem Einzelunternehmen stammenden WG erbracht. B leistete eine Bareinlage von 100 000 €. Das von A eingebrachte WG wurde in der Gesellschaftsbilanz mit 100 000 € aktiviert, A und B wurden jeweils 100 000 € auf ihrem Kapitalkonto I gutgeschrieben. Da das eingebrachte WG im Zeitpunkt der Einbringung lediglich einen Buchwert von 80 000 € hatte, wurde für A wegen des nach Satz 3 Nr. 1 zwingenden Buchwertansatzes eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das eingebrachte WG von 20 000 € aufgestellt. Satz 5 findet keine Anwendung, da zu diesem Zeitpunkt noch keine stillen Reserven auf ein KStSubjekt überspringen. Zum 1.1.05 wird die AB-OHG nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die AB-GmbH umgewandelt.

Aufgrund der Umwandlung springen sämtlich stille Reserven auf die A-GmbH über, daher ist für das eingebrachte WG rückwirkend der Teilwert anzusetzen und die Ergänzungsbilanz des A aufzulösen. Im Einzelunternehmen entsteht ein Gewinn iHv. 20 000 €. Die Gewinnauswirkungen, die sich aus der zwischenzeitlichen Fortführung der Ergänzungsbilanz in den Jahren 01 bis 04 ergeben hatten, sind ebenfalls rückgängig zu machen. Auswirkungen auf der Ebene des B ergeben sich nur insoweit, als sich durch die rückwirkende Korrektur der sich aus der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz ergebenden Minderabschreibungen die Gewerbesteuerbelastung der OHG mindert.

Beispiel 2 (Teilanteileinbringungen nach Buchwertübertragung): Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch wird die OHG nicht umgewandelt, sondern A bringt die Hälfte seines Mitunternehmeranteils in 05 zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Aufgrund der Einbringung in die A-GmbH springen 50 % der stillen Reserven auf die A-GmbH über; das übertragene WG ist infolgedessen rückwirkend zur Hälfte zum Teilwert anzusetzen. Der Minderwert in der negativen Ergänzungsbilanz des A wird von Beginn an auf 10 000 € herabgesetzt. Im Einzelunternehmen sind rückwirkend 10 000 € zu versteuern.

Übertragung nach Satz 3 erfolgte ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: In diesen Fällen sind bereits im Zuge der Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf andere Mitunternehmer übergesprungen. Bei einer nachfolgenden Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven ist es zur Erreichung des Gesetzeszwecks erforderlich, die rückwirkende Aufstockung der Buchwerte bei demjenigen vorzunehmen, dessen stille Reserven auf das KStSubjekt übergehen. Dieser muss nicht mit demjenigen übereinstimmen, aus dessen BV die Übertragung nach Satz 3 erfolgte.

Beispiel 3 (Einbringung nach § 20 UmwStG nach Buchwertübertragung durch anderen Mitunternehmer): Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch wird das WG bereits in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert von 80 000 € ausgewiesen. Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz entfällt. Die Kapitalkonten beliefen sich bei Gründung auf jeweils 90 000 €. In 05 bringt nunmehr nicht A, sondern B seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die B-GmbH ein. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen.

Im Zuge der Einbringung gehen in 05 stille Reserven auf die KapGes. über, die A insoweit rückwirkend in 01 zu versteuern hat. Zu beachten ist, dass hier eine positive Ergänzungsbilanz für B, nicht etwa für A aufzustellen ist, in der die auf ihn entfallenden stillen Reserven ausgewiesen werden. Die fortgeführte Ergänzungsbilanz des B geht im Zuge der Einbringung des Mitunternehmeranteils in 05 auf die B-GmbH über (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.8).

3. Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen

1474y

Aufgrund des bis zu sieben Jahre umfassenden Zeitraums zwischen Übertragung nach Satz 3 und Begr. oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG ist kaum auszuschließen, dass sich die personelle Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft, in bzw. aus deren BV ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, in der Zeit zwischen der Buchwertübertragung und der Anteilsbegründung oder -erhöhung des KStSubjekts verändert.

Zwischenzeitliche entgeltliche Übertragungen: Soweit dies auf Anteilsverkäufen beruht, durch welche die stillen Reserven in dem nach Satz 3 übertragenen WG aufgedeckt werden, ist ein rückwirkender Teilwertansatz nicht mehr geboten. Etwas anderes gilt aber, wenn die stillen Reserven im Zuge der Veränderung des Gesellschafterkreises nicht oder nur teilweise aufgedeckt wurden, etwa weil sie im Zuge der Übertragung nach Satz 3 oder aufgrund anderer Umstrukturierungen bereits vor der Veräußerung des betreffenden Anteils auf andere Mitunternehmer übergesprungen sind und folglich durch die Veräußerung jenes Anteils nicht zur Aufdeckung gelangen (so wohl auch STRAHL in

KORN, § 6 Rn. 503.13). In diesen Fällen sind die auf das KStSubjekt übergehenden stillen Reserven rückwirkend vom ursprünglich Übertragenden zu versteuern; zur Erreichung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist sodann sicherzustellen, dass die aufgrund des (ggf. anteiligen) rückwirkenden Teilwertansatzes notwendig werdende Aufstockung der Buchwerte letztlich bei demjenigen eintritt, aus dessen (ggf. ideell anteiligen) BV die stillen Reserven anschließend auf das KStSubjekt überspringen.

Beispiel 1 (Anteilsveräußerung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung): A überträgt in 01 ein WG seines Einzelunternehmens unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG, an der er neben B zu 50 % beteiligt ist. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt. In 05 veräußert A seinen Mitunternehmeranteil zum Teilwert an C. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen. In 07 wird die OHG zum Buchwert in eine KapGes. umgewandelt.

Die infolge der Buchwertübertragung in 01 zunächst unaufgedeckt gebliebenen stillen Reserven entfielen in der OHG zunächst auf A und B jeweils zur Hälfte. Im Zuge der Anteilsveräußerung in 05 realisiert A den bei ihm verbliebenen Anteil der stillen Reserven. Durch die Umwandlung der OHG springen die zuvor nach Satz 3 auf B übergegangenen stillen Reserven nunmehr auf die KapGes. über. Insoweit hat ein rückwirkender Ansatz zum Teilwert zu erfolgen. Die Besteuerung hat uE de lege lata bei A zu erfolgen, obwohl für ihn ein Missbrauchsverdacht kaum gerechtfertigt erscheint. Dies wirkt umso schwerer, als nunmehr nicht für A, sondern für B eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen ist, da die stillen Reserven bei demjenigen aufzustocken sind, von dem sie später auf die KapGes. übergehen.

Zwischenzeitliche unentgeltliche Übertragungen: Die durch die Aufstockung entstehenden Folgewirkungen können uU auch bei verschiedenen Personen auftreten. Dies ist insbes. der Fall, wenn zwischenzeitlich unentgeltliche Anteilsübertragungen nach Satz 3 vorgenommen werden.

Beispiel 2 (unentgeltliche Anteilsübertragung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung): Das vorhergehende Beispiel sei insoweit abgewandelt, als A seinen Mitunternehmeranteil in 05 nicht veräußert, sondern unentgeltlich nach Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte an seinen Sohn C überträgt.

In diesem Fall springen bei der Umwandlung in 07 die gesamten stillen Reserven auf die KapGes. über. A hat daher rückwirkend in 01 die stillen Reserven des nach Satz 3 übertragenen WG zu versteuern. A und B erhalten infolgedessen in 01 je eine Ergänzungsbilanz, in der jeweils die Hälfte der stillen Reserven aktiviert wird. Die (fortgeführte) Ergänzungsbilanz des A geht in 05 mit auf C über.

1474z 4. Sonstige Rechtsfolgen

Teileinkünfteverfahren: Handelt es sich bei dem zum BW übertragenen WG um Anteile an einer KapGes., kommt ggf. § 3 Nr. 40 oder § 8b KStG zur Anwendung (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.14 mwN). Soweit es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt, ist ggf. die siebenjährige Sperrfrist nach § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF zu beachten. Für Anteile, die nach dem 12.12.2006 durch eine Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG unter dem gemeinen Wert entstanden sind, ist ggf. ein Einbringungsgewinn I zu berücksichtigen.

Erhöhung der AK der Kapitalgesellschaftsanteile: In den Fällen der Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG erhöhen sich infolge des rückwirkenden Teilwertansatzes nach Satz 6 der Buchwert des eingebrachten BV und damit nach § 20 Abs. 3 UmwStG zugleich die AK der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile (vgl. STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.8; REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 392e).

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Anschaffungskosten bei Tausch und
verdeckter Einlage**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

Schrifttum:

Vor StEntG 1999/2000/2002:

Tausch allgemein: GAIL/DÜLL/HESS-EMMERICH/FUHRMANN, Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts – Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 1998, DB 1998, Beil. Nr. 19/98; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; FOCKEN, Spielräume der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode bei Beteiligungserwerb durch Anteilstausch, DB 2000, 2437; STROHNER/WEISMÜLLER, Steuerliche Behandlung des Tauschs oder Verkaufs von Belegschaftsaktien – Tausch von Mannesmann- in Vodafone-Aktien, NWB F. 3, 11377 (2001).

Tauschgutachten: WASSERMAYER, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; BLUMERS/SCHMIDT, Die neuen Tauschgrundsätze und ihre subsidiäre Geltung, DB 1998, 392; HONERT/NEUMAYER, Neue und alte Probleme nach dem „Tausch-Erlaß“, GmbHR 1998, 1101; KUPKA, Zum „6:1 -Clou“ – Ist ein steuernerutraler Tausch auch in Zukunft noch möglich? – Welche Auswirkungen ergeben sich für die Aktionäre, die die zum Tausch abgegebenen Aktien im Betriebsvermögen gehalten haben?, DB 1998, 229; RÖDDER, Das neue BMF-Schreiben zum Tauschgutachten – Grundsatz- und Detailanmerkungen, DStR 1998, 474; ROHLER, Ist die Abschaffung des Tauschgutachtens wirklich gelungen?, NWB F. 3, 10855 (1999); HERZIG, Das Ende des Tauschgutachtens?, in Festschr. Widmann, Bonn 2000, 393; RIEMENSCHNEIDER, Der Tausch in der Handels- und Steuerbilanz unter besonderer Berücksichtigung des sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs vom 16.12.1958, Diss. Bonn 2000; SCHOLTEN/GRIEMLA/THEUNISSEN, Das Tauschgutachten lebt – Keine Einschränkung der Rechtsgrundsätze des BFH-Tauschgutachtens vom 16.12.1958 durch § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, Ubg. 2009, 628.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15.2.1995, BStBl. I 1995, 149; v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 163; beide Schreiben aufgehoben mit Wirkung für ab 1.1.2004 verwirklichte Steuerstatbestände, BMF v. 29.3.2007, BStBl. I, 2007, 369; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462.

Nach StEntG 1999/2000/2002: KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; WEBER-GRELLET, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998, 2435; BÜCHELE, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2336; DÖTSCH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; TIEDTKE/WÄLZHOLOZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; SCHMID/MÜHLHÄUSER, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei der Wertpapieranleihe, DB 2001, 2609; DAUTEL, Steuerneutraler Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Tausch, BB 2002, 1844; HÄGER/FORST, Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Vielfältige Möglichkeiten führen zur Steuerneutralität, EStB 2002, 291; HONERT, Steuerneutraler Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Wann er möglich und worauf zu achten ist!, EStB 2002, 160; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, DStR 2003, 628; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 21.5.2001, FR 2001, 802; OFD Berlin v. 19.7.2002, DStR 2002, 1811; FinSen. Bremen v. 25.10.2002, FR 2003, 48; OFD Düss. v. 11.5.2004, FR 2004, 670.

I. Überblick

Abs. 6 schreibt bestimmte Rechtsfolgen einerseits für den Tausch von WG und andererseits für die verdeckte Einlage von WG in KapGes. vor. Bei beiden Vorgängen handelt es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um Realisationsakte, darüber hinaus haben sie jedoch nichts gemeinsam. Schließlich sind die in Abs. 6 bestimmten Rechtsfolgen keine Neuregelungen, sondern beschreiben lediglich das, was schon bisher galt.

Tausch: Für den Tausch bestimmt Abs. 6 Satz 1 die AK des erworbenen WG, die in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen WG anzusetzen sind. Dies war schon bisher stRspr. des BFH (vgl. zB BFH v. 25.1.1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422; v. 8.7.1992 – XI R 51/89, BStBl. II 1992, 946 betr. Tausch von Mitunternehmeranteilen; s. auch BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 163 Tz. 1 – aufgehoben ab 2004 durch BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369). Wesentliches Ziel der Schaffung von Abs. 6 Satz 1 war es daher auch, das sogenannte Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S (BStBl. III 1959, 30) für nicht mehr anwendbar zu erklären. Diese Haltung des Gesetzgebers dürfte auf ein falsches Verständnis des Tauschgutachtens zurückzuführen sein, die uE durch eine zu weitgehende Anwendungspraxis begünstigt worden ist. Das Tauschgutachten geht im Ergebnis grds. von den jetzt in Abs. 6 Satz 1 beschriebenen Rechtsfolgen aus, verneint jedoch das Vorliegen eines Anschaffungsgeschäfts unter sehr engen Bedingungen (s. dazu Anm. 1483). Im Übrigen umfasst der Begriff des Tauschs auch tauschähnliche Geschäfte, wie sie vor allem bei Umwandlungsvorgängen zu beobachten sind (zum Vorrang der besonderen Bewertungsvorschriften des UmwStG vgl. Anm. 1482). Der Bewertungsmaßstab für die AK des erworbenen WG ist gem. § 9 BewG zu ermitteln. Soweit das Tauschgeschäft oder tauschähnliche Geschäft einem der in Abs. 5 beschriebenen Sachverhalte entspricht, gehen die dort beschriebenen Rechtsfolgen denen des Abs. 6 vor (Abs. 6 Satz 4).

Verdeckte Einlage: Abs. 6 Sätze 2 und 3 bestimmen die Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf den Buchwert der Beteiligung. Der Begriff der verdeckten Einlage ist dabei auch in Abs. 6 Sätzen 2 und 3 nicht definiert, insofern ist auf die einschlägige Rspr. des BFH zurückzugreifen (vgl. Anm. 1488b). Liegt eine solche verdeckte Einlage vor, erhöhen sich nach dem Wortlaut des Gesetzes die AK der Beteiligung (im Einzelnen vgl. Anm. 1488a ff.).

Abs. 6 Satz 3 stellt nach der hier vertretenen Auffassung eine Korrespondenz zwischen der Bewertung des eingelegten WG bei der empfangenden KapGes. und der Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung an dieser KapGes. her, indem er für den Betrag der Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung den Einlagewert des WG bestimmt. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut bezüglich des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 in Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a in seinem Wortlaut unscharf, weshalb es zu unterschiedlichen Interpretationen diesbezüglich kommen kann (im Einzelnen vgl. Anm. 1489a).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich

1. Rechtsentwicklung

1476

Rechtslage bis 1999:

► *Anschaffungskostenprinzip*: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG 1957 waren die als BV anzusetzenden einzelnen WG mit ihren AHK, ggf. vermindert um AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, zu bewerten. Der Begriff der AK selbst war im EStG bislang nie geregelt, er wurde vielmehr dem Handelsrecht entnommen (seit 1.1.1987: § 255 HGB; s. dazu Anm. 281). Diese Definition galt auch, wenn der Anschaffungsvorgang nicht durch die Hingabe von Geld als Gegenleistung, sondern durch die Hingabe von anderen WG vollzogen wurde. Als Aufwand zum Erwerb des WG wurde dabei der gemeine Wert des hingegebenen WG angenommen (vgl. zB BFH v. 25.1.1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422; ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 633). Lag der Buchwert des hingegebenen WG unter dessen gemeinem Wert, kam es beim Tausch also nach bisheriger gefestigter Rechtslage zur Gewinnrealisation.

► *Ausnahmetatbestand Anteilstausch*: Nach dem Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S (BStBl. III 1959, 30) war für den Tausch von Anteilen an KapGes. unter bestimmten Bedingungen nicht von einer Gewinnrealisierung auszugehen (s. dazu ausführl. Anm. 1483).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die erstmals eingefügte Vorschrift des Abs. 6 normiert in Satz 1 zunächst den bereits bisher herrschenden AK-Begriff für die Fälle des Tauschs in unveränderter Art und Weise (s. dazu Anm. 1487a). Die Sätze 2 und 3 der Vorschrift regeln die Bewertung einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer KapGes. für den Fall, dass WG auf diese im Wege der verdeckten Einlage übertragen werden (im Einzelnen dazu Anm. 1488a ff.).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Satz 4 wurde angefügt und bestimmt das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 (vgl. Anm. 1479).

2. Zeitlicher Geltungsbereich

1477

Abs. 6 Satz 1 ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntlG 1999/2000/2002 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, bei denen der Erwerb auf Grund eines nach dem 31.12.1998 abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Es kommt also auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, nicht auf die tatsächliche Übereignung an.

Abs. 6 Sätze 2 und 3 gelten gem. § 52 Abs. 16 Satz 15 erstmals für Einlagen, die nach dem 31.12.1998 vorgenommen werden. Vorgenommen werden kann nur iS eines tatsächlichen Vollzugs der Einlagen verstanden werden, so dass in den von den Sätzen 2 und 3 erfassten Fällen der verdeckten Einlage auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen ist. Denn ab diesem Zeitpunkt hat der Erwerber die (wirtschaftliche) Verfügungsmacht über das betreffende WG und er trägt das damit verbundene wirtschaftliche Risiko.

Abs. 6 Satz 4 wurde durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) angefügt und gilt mangels besonderer Vorschrift gem. § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2001.

1478 **3. Grund und Bedeutung der gesetzlichen Neuregelung****Grund der gesetzlichen Neuregelung:**

► *Steuern neutrale Umstrukturierungen:* Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass er für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem UmwG und dem UmwStG den Unternehmen ein hinreichendes Instrumentarium für die Schaffung und Anpassung von Unternehmensstrukturen zur Verfügung gestellt hat. Insbes. mit Blick auf das Tauschgutachten des BFH wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass gesetzlich nicht zugelassene Begünstigungen nicht gewollt sind. Konsequenterweise sollte daher durch die gesetzliche Normierung des AK-Begriffs eine für alle Tauschvorgänge einheitliche, gesetzliche Bewertungsvorschrift geschaffen werden. Dies wurde insbes. mit Hinweis auf das verfassungsrechtl. Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet (BTDrucks. 14/23, 172f.). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte durch die Schaffung des Abs. 6 Satz 1 vor allem die Möglichkeit, Anteile an KapGes. ohne Aufdeckung der stillen Reserven tauschen zu können, abgeschafft werden. Zu dem Ergebnis s. Anm. 1483. Ein wesentlicher Faktor und damit Auslöser der gesetzlichen Regelung war der sog. 6:1-Clou der Hypo-Vereinsbank, der nach den im Schrifttum kolportierten Meinungen steuerneutral aufgrund des Tauschgutachtens abgewickelt wurde, dies aber nach wohl überwiegender Auffassung zu Unrecht (vgl. KUPKA, DB 1998, 229).

► *Verdeckte Einlage:* Dabei sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit, auch die stl. Folgen der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. ausdrücklich gesetzlich zu regeln. Allerdings sollten – zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung – WG, die der Stpfl. innerhalb der letzten 3 Jahre vor der Einlage erworben hat, lediglich mit ihren tatsächlichen AK bzw. dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein (BTDrucks. 14/23, 173).

► *Vorrang des Abs. 5 gegenüber Abs. 6:* Abs. 6 Satz 4 der Vorschrift, der durch das UntStFG eingefügt worden ist, sollte schließlich klarstellen, dass die Bewertungsvorschrift des Abs. 6 in den Fällen des Abs. 5 nicht gelten soll. Liegt ein Fall des Abs. 5 vor, bleibt es also für die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der dort geregelten Buchwertverknüpfung. Die Ergänzung um diesen Satz wurde für erforderlich gehalten, weil ansonsten das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 für unklar gehalten wurde. Zum Umfang des Vorrangs s. nachfolgend Anm. 1479 „Subsidiarität“.

Bedeutung der Vorschrift: Abs. 6 hat uE insgesamt lediglich klarstellende Bedeutung (vgl. auch Anm. 1475), da er Rechtsfolgen bestimmt, die auch schon nach bisher ganz herrschender Auffassung aufgrund der in Abs. 1 enthaltenen Bewertungsvorschriften bzw. nach den GoB galten:

► *Abs. 6 Satz 1* bestimmt, wie die AK eines WG zu ermitteln sind, wenn als Gegenleistung für dieses WG kein Geldbetrag, sondern eine Sachleistung gewährt wird, wenn also im Wege des Tauschs erworben wird. Abs. 6 Satz 1 hat Bedeutung für beide Tauschpartner gleichermaßen, wenn sich bei beiden das Tauschgeschäft als betriebliches darstellt. Bislang war die hier vorgeschriebene Rechtsfolge allerdings, soweit ersichtlich, nicht str., sondern durch langjährige Rspr. des BFH geklärt (BFH v. 25.1.1984 – I 183/81, BStBl. II 1984, 422; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 633). Die Rechtsfolge ist Ausdruck des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dazu WEBER-GRELLET, FR 2003, 469 unter Verweis auf BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; s. auch BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420).

Der AK-Begriff, wie er jetzt in Abs. 6 Satz 1 normiert ist, wurde schon bisher aus Abs. 1 Nr. 1 abgeleitet. Insofern hat Abs. 6 Satz 1 lediglich klarstellende Bedeutung.

► *Abs. 6 Sätze 2 und 3* beschäftigen sich nicht mit den stl. Konsequenzen eines Tauschs, sondern mit der Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf die Bewertung der Beteiligung in der StBil. des Einlegenden. Diese Sätze haben mithin nur Bedeutung im Rahmen der Bilanzierung des einlegenden Gesellschafters der KapGes.

► *Abs. 6 Satz 4* schließlich grenzt die Anwendungsbereiche von Abs. 5 und Abs. 6 voneinander ab, indem er den in Abs. 5 festgelegten Rechtsfolgen Vorrang gegenüber denjenigen von Abs. 6 erteilt.

III. Geltungsbereich des Abs. 6

1. Sachlicher Geltungsbereich

1479

§ 6 insgesamt ist die zentrale Bewertungsvorschrift im EStG für die sog. Gewinnermittlungseinkünfte (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit). Diese Vorschrift ist aber teilweise auch – zB bei den AK – bei den privaten Überschusseinkunftsarten anwendbar (s. Anm. 5). Innerhalb des Abs. 6 ist hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs zwischen den einzelnen Sätzen zu differenzieren:

Tauschvorgänge hinsichtlich einzelner WG werden durch Abs. 6 Satz 1 erfasst. Bezüglich der Auswirkungen auf tauschähnliche Geschäfte s. Anm. 1484b. Abs. 6 Satz 1 regelt dabei die Bemessung der AK für das erworbene WG. Eine Differenzierung hinsichtlich des Grunds des Tauschs ist grds. nicht vorgesehen, Voraussetzung ist lediglich, dass ein WG im Wege des Tauschs übertragen wird.

Verdeckte Einlagen von einzelnen WG in KapGes. werden bezüglich ihrer Auswirkungen auf den Buchwert der Beteiligung beim einlegenden Gesellschafter von Abs. 6 Sätzen 2 und 3 erfasst. Abs. 6 Satz 2 regelt dabei den Grundfall der verdeckten Einlage, während Abs. 6 Satz 3 eine Buchwertverknüpfung zwischen dem bei der empfangenden KapGes. zu berücksichtigenden Ansatz des eingelegten WG und der mit diesem Wert korrespondierenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes bei der einlegenden Person herstellt. Abs. 6 Satz 3 betrifft die verdeckte Einlage von WG, die innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage vom Einlegenden angeschafft oder hergestellt worden sind.

Subsidiarität: Abs. 6 Satz 4 schließlich grenzt den Geltungsbereich des Abs. 6 gegenüber dem von Abs. 5 ab, indem er den Regelungen des Abs. 5 Vorrang einräumt. Diese Subsidiarität von Abs. 6 gegenüber Abs. 5 kann sich allerdings lediglich auf Abs. 6 Satz 1 beziehen, da Abs. 6 Sätze 2 und 3, wie oben dargestellt, die verdeckte Einlage einzelner WG in KapGes. betreffen. Dieser Vorgang wiederum ist nicht Gegenstand des Regelungsbereichs von Abs. 5. Auch aus dem Regelungsbereich des Abs. 5 können nur die in dessen Satz 3 aufgeführten Vorgänge, also die Übertragung einzelner WG in oder aus dem Gesamtvermögen einer Mitunternehmerschaft gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfasst sein, denn nur dann kann man von einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 sprechen.

2. Persönlicher Geltungsbereich

1480

Abs. 6 gilt für alle Stpfl. mit Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1), unabhängig von der Art der Gewinnermittlung (Abs. 7). Über den Verweis in § 8

Abs. 1 Satz 1 KStG gilt Abs. 6 auch für alle unbeschränkt und beschränkt KStpfl. (§§ 1–4 KStG). UU kann Abs. 6 auch auf die Überschusseinkunftsarten (zB § 23) ausstrahlen (s. Anm. 5).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1481 1. Vorschriften des EStG

Verhältnis zu den anderen Absätzen des § 6: Im Rahmen der allgemeinen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 spielen die AK bzw. die fortgeführten AK eine zentrale Rolle. Der AK-Begriff selbst ist im EStG nicht definiert (s. Anm. 281). Lediglich für den Spezialfall des Tauschs bestimmt Abs. 6 Satz 1 die Höhe der AK des erworbenen WG. Insofern ergänzt Abs. 6 Satz 1 die Bewertungsregeln von Abs. 1. Gleiches gilt für die Regelung in Abs. 6 Sätzen 2 und 3. Auch für die Fälle des Abs. 2 (sog. geringwertige WG) gilt die in Abs. 6 Satz 1 enthaltene Definition der AK. Abs. 6 Sätze 2 und 3 können auf Abs. 2 keine Auswirkung haben, da eine Beteiligung kein abnutzbares bewegliches WG darstellt.

Die Fälle, die in Abs. 3 geregelt sind, setzen Unentgeltlichkeit voraus (für Abs. 3 vgl. auch OFD Düss. v. 9.9.1999, DStR 1999, 1946). Hier liegen daher definitionsgemäß keine (neuen) AK vor (zu Abs. 3 s. Anm. 1386), weshalb es auch keiner speziellen Definition der AK bei einem Tausch bedarf. Für die unentgeltlich Übertragung einzelner WG nach Abs. 4 gilt eine Sonderregelung (gemeiner Wert beim Erwerber; s. Anm. 1435 ff.). Soweit in den Fällen des Abs. 5 eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wird, liegt begrifflich allerdings ein Tausch vor. Hier schreibt jedoch Abs. 6 Satz 4 vor, dass die Regelungen des Abs. 5 Vorrang haben. In den Fällen des Abs. 5 ist also zwingende Buchwertverknüpfung anzunehmen.

Verhältnis zu § 16: Auch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe kann gedanklich im Wege des Tauschs erfolgen (Beispiel: Der Einzelunternehmer verkauft sein Unternehmen gegen eine Kunstsammlung). Zunächst ist festzuhalten, dass es bei § 16, wie auch bei § 17, § 20 Abs. 2 und § 23, um die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns geht, während Abs. 6 sich mit den AK auseinandersetzt. Während Abs. 6 sich also den stl. Rechtsfolgen für einen Erwerber widmet, bestimmen die §§ 16, 17, 20 Abs. 2 und 23 die stl. Rechtsfolgen für einen Verkäufer. Insofern besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen § 16 und Abs. 6. Allerdings besteht dieser mittelbar dergestalt, dass die AK des Erwerbers des Betriebs, die sich im Fall eines Tauschs nach Abs. 6 bestimmen, regelmäßig dem Veräußerungspreis des Verkäufers entsprechen. Also wirkt Abs. 6 in dem eingangs erwähnten Beispiel indirekt auch auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns.

Grds. gehen zwar die in § 16 enthaltenen Bewertungsvorschriften als *lex specialis* den allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 6 vor, allerdings enthält § 16 keine besondere Bewertungsregel für einen solchen Fall. Dann wäre Abs. 6 als allgemeine Bewertungsregel auch im Zusammenhang mit § 16 zu beachten. Dies gilt allerdings nicht für die in § 16 Abs. 3 geregelten Fälle der Realteilung, da insoweit besondere Bewertungsvorschriften bestehen (SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 1).

Verhältnis zu § 17: § 17 regelt die stl. Konsequenzen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die im PV gehalten werden und bestimmte Voraussetzungen erfüllen (Mindestbeteiligung von 1 % am Kapital der Gesellschaft, zu den

Einzelheiten s. Erl. zu § 17). Die Einkünfte aus § 17 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den Gewinneinkünften. Daher ist Abs. 6 im Rahmen des § 17 grds. zu beachten. Sofern eine verdeckte Einlage in eine KapGes. vorliegt, ist § 17 Abs. 2 Satz 2 als *lex specialis* vorrangig.

Verhältnis zu § 20: Soweit Wertpapiere und andere Finanzprodukte im PV gehalten werden, richtet sich die Besteuerung seit 1.1.2009 nach § 20, sofern die Finanzanlagen nach dem 31.12.2008 erworben wurden (§ 52a Abs. 10) und nicht § 17 greift. Hier gilt nicht Abs. 6. Bei Tausch solcher Finanzanlagen ist grds. der Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (die Rspr. des BFH zu § 23 ist uE insoweit übertragbar, vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262). Zu beachten ist hier insbes. auch § 20 Abs. 4a.

Verhältnis zu § 23: Die in § 23 beschriebenen privaten Veräußerungsgeschäfte gehören zu den sonstigen Einkünften des § 22, also zu den Überschusseinkünften. Für diese ist § 6 grds. nicht anwendbar. Bei einem privaten Veräußerungsgeschäft im Wege des Tauschs ist grds. der gemeine Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262; vgl. auch SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 23 Rn. 71).

2. Vorschriften des UmwStG

1482

Das UmwStG enthält bezüglich der dort genannten Vorgänge gegenüber den allgemeinen Bewertungsregeln des EStG besondere Vorschriften, die dementsprechend den allgemeinen Regeln vorgehen (glA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 733).

3. Tauschgutachten

1483

Das Gutachten des BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S (BStBl. III 1959, 30) hat sich mit der Frage der Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anteilsrechten (Aktientausch) an KapGes. beschäftigt (sogenanntes Tauschgutachten). Nach den Gesetzesmaterialien war es Ziel des Gesetzgebers, das als Begünstigung angesehene Ergebnis dieses Tauschgutachtens durch die Einführung des Abs. 6 zu beseitigen (BTDrucks. 14/23, 172 [173]; im Einzelnen s. Anm. 1478). Fraglich ist allerdings, ob dies gelungen ist, auch wenn der BFH in drei Entscheidungen, allerdings ohne nähere Begründung, davon auszugehen scheint (BFH v. 23.6.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651; v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; v. 6.4.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262).

In dem ersten Leitsatz kommt das Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S (aaO) zu dem Ergebnis, dass der Tausch von Anteilsrechten an KapGes. grds. zur Verwirklichung der im Buchwert der hingegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven führt. Dieses Ergebnis entspricht grds. der in Abs. 6 Satz 1 enthaltenen Vorschrift. Eine Realisierung stiller Reserven kann nur dann angenommen werden, wenn die Anteile im Rahmen des Tauschvorgangs mit ihren (höheren) Verkehrswerten bewertet werden. Im weiteren führt der BFH aus, dass ausnahmsweise dann keine Realisierung der stillen Reserven anzunehmen ist, wenn wegen der Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile deren Nämlichkeit bejaht werden kann. Nämlichkeit bedeutet nach den Ausführungen im Tauschgutachten, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die hingegebenen Anteile und die empfangenen Anteile identisch sind. Besteht aber wirtschaftliche Identität, also Nämlichkeit iSd. Tauschgutachtens, dann kann begrifflich kein Austauschgeschäft bezüglich der betroffenen Anteile stattgefunden

haben. Die hingegebenen Anteile und die erworbenen Anteile sind unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise identisch. Damit fehlt es hier also am Anschaffungsvorgang, was letztendlich den BFH im Tauschgutachten dazu veranlasst hat, in diesem Ausnahmefall keine Gewinnrealisierung anzunehmen.

Wenn aber kein Anschaffungsgeschäft vorliegt, gibt es auch keine Notwendigkeit für die Definition von AK, wie sie in Abs. 6 Satz 1 enthalten ist. Die AK für die ursprünglichen Anteile sind fortzuführen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707). Denn Abs. 6 Satz 1 setzt für seine Anwendung eben ein solches Austauschgeschäft voraus. Damit ist aber die vom Gesetzgeber beabsichtigte „Abschaffung des Tauschgutachtens“ misslungen, denn Abs. 6 regelt nichts anderes, als schon bisher nach stRspr. gegolten hat und entsprechend auch im Tauschgutachten festgehalten worden ist (glA HERZIG, Festschr. Widmann, 2000, 393; ROHLER, NWB F. 3, 10855; SCHOLTEN/GRIEMLA/THEUNISSEN, Ubg. 2009, 628; neutral wohl DAUTEL, BB 2002, 1844).

1484

V. Verfahrensfragen

Über die Frage der Anwendbarkeit und Reichweite des Abs. 6 wird im Rahmen der Gewinnermittlung des Stpfl. bzw. der Mitunternehmerschaft entschieden, zuständig hierfür sind die BetriebsFÄ. Sind auf beiden Seiten des Tauschs Gewinnermittler beteiligt, kann es theoretisch dazu kommen, dass die BetriebsFÄ zu unterschiedlichen Ergebnissen hinsichtlich der Bewertung des jeweils hingegebenen WG kommen. Solche einander widersprechenden Bewertungen können nur durch Verständigung der zuständigen BetriebsFÄ beseitigt werden.

B. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 6

I. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)

1. Begriff des Tauschs

1484a a) Der Tausch als Leistungsaustausch

Tausch: Der Begriff des Tauschs ist im Gesetz nicht definiert. Es bietet sich also an, den Begriff Tausch anhand der Normen des bürgerlichen Rechts zu untersuchen.

Der Regelfall des Erwerbs von WG ist der Kauf (§ 433 BGB). Der Käufer verpflichtet sich, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer die Sache frei von Sach- und Rechtsmängeln zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Entsprechendes gilt für den Rechtskauf (§ 453 BGB). Dieser klassische Kauf eines WG besteht also in einem Tausch von Geld gegen das WG, das eine wird hingegeben, um das andere zu erlangen (do ut des). Diese Vorschriften finden auf den Tausch entsprechende Anwendung (§ 480 BGB), auch hier ist also der Begriff Tausch nicht weiter definiert.

Allgemeinsprachlich wird der Tausch beschrieben als die Hingabe eines wirtschaftlichen Guts gegen Überlassung eines anderen, als Geben auf Wechselseitigkeit (dtv-Lexikon Stichwort „Tausch“). Auch hierin kommt der Gedanke des Leistungsaustauschs, des „do ut des“, zum Ausdruck. Das eine wird bewusst hingegeben, um das andere zu erlangen (WASSERMEYER, DB 1990, 855 spricht von einem synallagmatischen Verhältnis von Aufwendung und Anschaffung).

Der Tausch kann auch bezeichnet werden als doppelter, gegenseitiger Kauf. Allerdings findet hier kein Geldfluss statt. Formell werden die jeweiligen Kaufpreisforderungen auch nicht gegeneinander aufgerechnet, die Vertragsparteien sind sich vielmehr von vornherein einig, dass statt der Pflicht, den Kaufpreis zu zahlen, der jeweilige Käufer gleichzeitig die Verkäuferpflichten des § 433 Abs. 1 BGB hat.

Gegenstand des Tauschs kann alles sein, was dem wirtschaftlichen Verkehr zugänglich ist. Dies sind Sachen – unabhängig davon, ob diese beweglich oder unbeweglich sind –, Rechte oder andere Immaterialgüter. Dabei ist es unerheblich, was für ein WG gegen ein anderes eingetauscht wird. Grds. können auch Nutzungen Gegenstand eines Tauschgeschäfts – zumindest im wirtschaftlichen Sinne – sein (zB gegenseitige Überlassung jeweils gemieteter Räume, Zins-SWAPS). Derartige Tauschgeschäfte führen jedoch im Regelfall nicht zu AK für ein WG und werden daher vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 nicht erfasst (vgl. jedoch unten Anm. 1486b).

b) Tauschähnliche Geschäfte

1484b

Neben den eigentlichen Tauschgeschäften gibt es Transaktionen, die wirtschaftlich einem Tausch entsprechen, denen aber kein Leistungsaustausgedanke zugrunde liegt, sondern ein anderer Rechtsgrund. Zu nennen sind hier in erster Linie gesellschaftsrechtl. Vorgänge.

Offene Sacheinlagen: Werden im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einer PersGes. oder KapGes. WG zur Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Kapitalaufbringungspflicht auf die Gesellschaft übertragen, erhält der Einbringende Gesellschaftsrechte. Die Einbringung erfolgt allerdings nicht aufgrund eines Leistungsaustauschs, sondern auf gesellschaftsrechtl. Basis. Die übernehmende Gesellschaft gibt kein WG aus ihrem Vermögen hin, sondern die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte entstehen erst im Zuge des Einbringungsvorgangs. Damit liegt in diesem Fall kein Tausch im eigentlichen Sinn vor, obwohl der Vorgang wirtschaftlich betrachtet einem Tausch gleichkommt. Man spricht daher von einem tauschähnlichen Vorgang (zur Einbringung in eine KapGes. BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 636 mwN; GROH, DB 1997, 1683; zur Einbringung in eine PersGes. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 und v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230 sowie BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Nach einer von GROH (DB 2003, 1403) vertretenen Auffassung soll die Einlage eines WG in eine PersGes. kein tauschähnliches Geschäft sein, weil Abs. 5 zwingend die Buchwertverknüpfung vorschreibt. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. § 6 ist insgesamt eine (stl.) Bewertungsvorschrift, von deren Rechtsfolge nicht auf den rechtl. Grund der für die Bewertung maßgeblichen Transaktion geschlossen werden kann. Wäre die Auffassung von GROH richtig, wäre Abs. 5 nicht erforderlich, denn dann läge in der Einlage gerade kein Realisationstatbestand.

Verschmelzungen: Auch bei Verschmelzungen kommt es zu Vorgängen, die wirtschaftlich einem Tausch angenähert sind. Dabei können dies sogar mehrfache tauschähnliche Vorgänge sein. Bei dem Fall der Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft gehen die Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft unter, die Muttergesellschaft erhält dafür das Vermögen der Tochtergesellschaft. Soweit an der Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, können diese grds. (auch) Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Muttergesellschaft erhalten. In diesem Fall geben die Minderheitsgesell-

schafter also Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft auf und erhalten dafür die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften erhält die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und gewährt dafür idR neue Anteile – der Sachverhalt ist damit den Einlagevorgängen vergleichbar. Auch bei der Verschmelzung einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft findet ein tauschähnlicher Vorgang statt: Der Gesellschafter der übertragenden Muttergesellschaft erhält die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft, die bisher von ihm gehaltenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gehen unter.

Spaltungen: Auch bei Spaltungen werden idR Vermögen oder Vermögensteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Dies gilt sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung sowie anlässlich einer Ausgliederung. Auch bei Spaltungsvorgängen kann man also von tauschähnlichen Geschäften reden.

Anwendung von Abs. 6: All diesen Umwandlungsvorgängen gemein ist, dass sie nicht auf obligatorischen Austauschverträgen beruhen, sondern auf gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen. Gleichwohl wird auch hier ein WG hingegeben im Austausch für ein anderes WG, idR Gesellschaftsanteile. Fraglich ist daher, ob diese tauschähnlichen Geschäfte von dem Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 erfasst werden. Ziel der gesetzlichen Regelung war es, für alle Tauschgeschäfte sicherzustellen, dass diese als Realisationstatbestand anzusehen sind (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Dann wäre es aber nicht verständlich, den Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 eng zu fassen und ausschließlich die Kaufgeschäfte gem. § 480 BGB unter diese Norm zu subsumieren. Vielmehr sollte der Begriff hier als stl. Begriff angesehen werden und entsprechend weit verstanden werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die vorstehend beschriebenen Umwandlungsvorgänge, soweit sie nach dem UmwG oder vergleichbaren ausländ. Regelungen durchgeführt werden, auch den Vorschriften des UmwStG unterliegen können. Insoweit gelten für die Bewertung anlässlich dieser Umstrukturierungen dann diese Vorschriften, die als *lex specialis* der allgemeinen Bewertungsvorschrift von Abs. 6 vorgehen (s. auch Anm. 1482).

1485 2. Einzelnes Wirtschaftsgut

Nach seinem Wortlaut gilt Abs. 6 Satz 1 grds. nur für den Tausch einzelner WG. Nachdem die Vorschrift die Bewertung der AK regelt, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „ein einzelnes Wirtschaftsgut“ uE allerdings auf das bzw. jedes einzelne von dem Stpfl. erworbene WG. Maßgebend ist hier der stl. Begriff des WG; s. dazu Vor §§ 4–7 Anm. 107.

Mehrere Wirtschaftsgüter: Aufgrund seines Wortlauts kann fraglich sein, ob Abs. 6 Satz 1 auch anwendbar ist, wenn in einem Tauschvorgang mehrere WG oder Sachgesamtheiten erworben werden.

Beispiel: Der Unternehmer tauscht sein bisheriges betrieblich genutztes Grundstück gegen eine andere Liegenschaft ein. Die erworbene Liegenschaft besteht aus Grund und Boden und Gebäude; in dem Gebäude befindet sich eine vom Unternehmer selbst genutzte Wohnung, eine fremdvermietete Arztpraxis sowie eine für das eigene Unternehmen genutzte Büroeinheit.

Die erworbene Liegenschaft besteht aus insgesamt sechs WG: der eigenbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der fremdbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der zu eigenen Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes (insoweit jeweils R 4.2 Abs. 4 EStR), der dem eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund

und Boden, der dem fremdbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden und der dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden (R 4.2 Abs. 7 EStR).

Für jedes einzelne dieser WG gilt Abs. 6 Satz 1, auch wenn alle sechs WG in einem Akt erworben worden sind.

Abs. 6 Satz 1 regelt zwar nach seinem Wortlaut nur den Tausch einzelner WG, kann aber insgesamt nur im Zusammenhang mit dem allgemeinen AK-Begriff gesehen werden (s. dazu Anm. 281 ff.). Der Vorgang ist daher nicht anders zu würdigen als die Anschaffung dieser Liegenschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises in bar. Die AK sind aus dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstücks abzuleiten und auf die einzelnen WG aufzuteilen (zum Aufteilungsmaßstab bei Grundstücken vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BFH/NV 2002, 1646). Auch die nicht eigenbetrieblich genutzten WG werden zunächst notwendiges BV (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128), die (Zwangs-) Entnahme der zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG erfolgt erst in einem zweiten Schritt.

Sachgesamtheiten: Auch beim Erwerb anderer Sachgesamtheiten, zB eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege eines Tauschs, gilt für den Erwerber Abs. 6 Satz 1 für jedes einzelne WG des erworbenen (Teil-) Betriebs. Der gemeine Wert des hingegebenen WG ist auf die einzelnen WG des (Teil-) Betriebs aufzuteilen (zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises im Rahmen eines sog. Asset Deals s. Anm. 304 ff., 1240).

Umwandlungen: Für die in Anm. 1484b dargestellten Umwandlungsvorgänge gilt, nachdem es sich dabei um tauschähnliche Geschäfte handelt, nach der hier vertretenen Auffassung für die Bilanzierung bei dem übernehmenden Rechtsträger grds. Entsprechendes. Sofern für diese Geschäfte nicht die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG Anwendung finden können, gelten die allgemeinen Regeln über AK (s. Anm. 281 ff.), zu denen auch Abs. 6 Satz 1 gehört. Vor allem Spaltungen können gesellschaftsrechtl. allerdings auch mit einzelnen WG durchgeführt werden, diese würden dann ausschließlich von dem Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 erfasst. Denn die Bewertungsregeln für Spaltungen im UmwStG verlangen die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben.

3. Übertragung

1486

Die Übertragung des Wirtschaftsguts ist weiteres Tatbestandsmerkmal von Abs. 6 Satz 1. Dieser Begriff weicht von der zivilrechtl. Terminologie ab. Zivilrechtl. wird bei einem Kaufgeschäft, auch in seiner besonderen Ausprägung des Tauschs (§ 480 BGB), zunächst ein schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen. Hieraus ergeben sich für die beiden Vertragsparteien die vertraglichen Pflichten. Diese sind, dem jeweils gegenüberstehenden Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen (§ 433 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der jeweilige Käufer hat gleichzeitig die Verkäufertpflichten (im Einzelnen s. Anm. 1484a). Insgesamt werden durch das schuldrechtl. Geschäft also Pflichten begründet, aber noch keine Übertragung vorgenommen.

Dies geschieht vielmehr erst im Rahmen der Verschaffung des Eigentums und der Übergabe, die allerdings auch durch ein Besitzkonstitut (vgl. § 870 BGB) ersetzt werden kann. Vor allem bei unbeweglichen Sachen, bei Sachgesamtheiten oder auch bei Rechten oder anderen immateriellen Gütern, bei denen eine Übergabe regelmäßig scheitern wird, einigt man sich bei der Eigentumsverschaffung auf einen Stichtag, ab wann das Gut dem Käufer zustehen soll. Ab diesem Zeitpunkt gehen dann idR Nutzen und Lasten über, womit aus stl. Sicht das wirt-

schaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf den Erwerber übergeht. Mit diesem Zeitpunkt findet dann die hier zu bestimmende Übertragung statt.

4. Sonderfälle

1486a a) Tausch mit Zuzahlung

Spitzenausgleich: Von einem Tausch mit Zuzahlung spricht man, wenn sich die Werte der zu tauschenden WG nicht genau entsprechen und eine Partei daher neben der Hingabe des WG eine zusätzliche (Bar-) Zahlung leistet. Bei im Verhältnis zum Gesamtwert des Geschäfts nur geringer Zuzahlung spricht man oft auch von Spitzenausgleich. Im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 kommt es allerdings auf eine bestimmte (Mindest-)Wertrelation nicht an, es gibt auch keine (Frei-)Grenzen, deren Überschreitung bestimmte Steuerfolgen auslösen würde.

Abs. 6 Satz 1 gilt auch für diese Fälle. Für den Käufer, der eine Zuzahlung erhält, ergibt sich die Folge, dass diese von dem gemeinen Wert des hingegebenen WG abzuziehen ist, um die AK des erworbenen WG zu ermitteln. Für den Erwerber, der eine Zuzahlung leistet, gehört diese gemeinsam mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG zu den AK des erworbenen WG.

1486b b) Tausch gegen Nutzungsrechte

Abs. 6 Satz 1 verlangt als Grundvoraussetzung, dass WG getauscht werden. Der Tausch beispielsweise einer Sache gegen die zeitlich befristete Möglichkeit, diese oder eine andere Sache zu nutzen, ist daher nur dann nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen, wenn auch die Nutzungsmöglichkeit ein WG ist.

Nutzungsrecht ist ein WG, das sich nach den allgemeinen Kriterien bestimmt. Danach ist ein Nutzungsrecht dann als WG anzusehen, wenn es aufgrund dinglicher Absicherung oder schuldrechtl. Vereinbarung eine gesicherte Rechtsposition gewährt (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128 und v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808) und selbständig bewertbar ist (s. § 5 Anm. 350; str. bzgl. der Übertragbarkeit, s. § 5 Anm. 354). Handelt es sich bei dem als immaterielles WG in Frage kommenden Nutzungsrecht um ein schwebendes Geschäft (zB Mietvertrag), verhindert diese Eigenschaft seine Aktivierbarkeit (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).

Stellt das in Frage kommende Nutzungsrecht ein WG dar, kann es auch Gegenstand eines Tauschgeschäfts sein. Dann ist auch Abs. 6 Satz 1 auf diese Fälle anzuwenden. Zur Bewertung s. Anm. 1487b.

1486c c) Erzwungener Tausch

Der Anwendungsbereich des Abs. 6 Satz 1 sind Tauschgeschäfte und tauschähnliche Umsätze. Fraglich ist, ob hierunter auch erzwungene Tauschgeschäfte fallen. Als Beispiele dafür können genannt werden:

- das Umlegungsverfahren nach §§ 45 ff. BauGB,
- das Umlegungsverfahren nach dem FlurbG,
- die Abfindungen in Anteilen anlässlich von Umwandlungsvorgängen,
- die Abfindung mit Aktien der Hauptgesellschaft bei Eingliederungen (§ 320b Abs. 1 Satz 2 AktG).

Die Umlegungsverfahren haben idR das Ziel, die beteiligten Grundstücksbesitzer nach der Umlegung nicht anders zu stellen, als diese vor der Umlegung gestellt waren. Insofern sind idR die erhaltenen Flurstücke mit den abzugebenden Flurstücken wirtschaftlich identisch und auch wertgleich. Es besteht also

Nämlichkeit zwischen den erhaltenen und den abgegebenen Grundstücken, weshalb es nicht zu einem Leistungsaustausch und Anschaffungsgeschäft kommt. Aus diesem Grund ist uE Abs. 6 Satz 1 auf die Umlegungsfälle nicht anwendbar (glA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 734). Es kommt hier also nicht zu einer Realisierung stiller Reserven.

Umwandlungen werden idR mit qualifizierter Mehrheit, mindestens 75 % der Stimmrechte, beschlossen (vgl. § 13 UmwG für die Verschmelzung, §§ 125, 13 UmwG für die Spaltung, § 193 UmwG für den Formwechsel). Sofern an dem übertragenden Rechtsträger Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, ist diesen neben einer angemessenen Barabfindung regelmäßig eine Abfindung in Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers anzubieten (vgl. § 2 UmwG für die Verschmelzung, § 123 UmwG für die Spaltung). Der Minderheitsaktionär hat es hier also idR nicht in der Hand, ob er seine Anteile verliert, kann aber die Art der Entschädigung wählen. Es handelt sich zwar nicht um einen Tausch im eigentlichen Sinn, wohl aber um ein tauschähnliches Geschäft (vgl. Anm. 1484b). Sofern der Minderheitsgesellschafter seine Anteile im BV hält, stellt sich also für ihn die Frage der Anwendbarkeit von Abs. 6 Satz 1. Diese ist uE zu bejahen. Bei den Umwandlungsvorgängen werden, soweit Abfindungen in Anteilsrechten des übernehmenden Rechtsträgers geleistet werden, Anteile übertragen, und zwar im Wege eines tauschähnlichen Umsatzes. Die Freiwilligkeit des Übertragungsvorgangs ist kein Tatbestandsmerkmal der Vorschrift. Der Unterschied zu den Umlegungsverfahren ist, dass die als Abfindung zu gewährenden Anteile idR nicht den Nämlichkeitskriterien genügen und es daher hier zu einem Anschaffungsgeschäft kommt. Allerdings werden für die Umwandlungen zumeist die Vorschriften des UmwStG gelten (vgl. §§ 4, 13, 14 iVm. 4 und 15 iVm. 13 UmwStG), die als *lex specialis* dem EStG und damit auch Abs. 6 Satz 1 vorgehen.

Anlässlich Eingliederungen aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses (§ 320 AktG) sind den außenstehenden Aktionären der einzugliedernden AG grds. als Abfindung Aktien der Hauptgesellschaft zu gewähren (§ 320b AktG). Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Eingliederung ist, dass die Hauptgesellschaft ebenfalls in der Rechtsform einer AG besteht und dass dieser mindestens 95 % der Aktien an der einzugliedernden AG zustehen. Ergebnis eines erfolgreichen Eingliederungsbeschlusses ist, dass die Aktien der eingegliederten Gesellschaft auf die Hauptgesellschaft übergehen (§ 320a AktG). Bei der Hauptgesellschaft kommt es also zu einem Anschaffungsgeschäft. Als Gegenleistung für die Aktien der Minderheitsaktionäre werden eigene Aktien aufgewendet, unabhängig davon, ob diese aus dem Bestand an eigenen Aktien stammen (vgl. § 71 Abs. 1 Nr. 3 AktG) oder aus einer Kapitalerhöhung. Die AK für die Aktien der eingegliederten Gesellschaft ergeben sich grds. aus dem gemeinen Wert der Aktien der Hauptgesellschaft. Wird allerdings anlässlich der Eingliederung bei der Hauptgesellschaft das Grundkapital (Ausgabe neuer Aktien) erhöht, hat die Hauptgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht, die erworbenen Aktien an der eingegliederten AG mit ihrem bisherigen Buchwert, einem Zwischenwert oder deren Teilwert anzusetzen. Diese Vorschrift geht als *lex specialis* dem Abs. 6 Satz 1 vor. Bei der Hauptgesellschaft wird es jedenfalls dann zum Ansatz des Teilwerts kommen, wenn es sich bei den Aktien der eingegliederten AG um börsennotierte Aktien handelt, denn in diesen Fällen wird es aus praktischen Gründen nur schwer möglich sein, die bisherigen Buchwerte (bei Privatvermögen AK) überhaupt zu ermitteln.

Auch für den Minderheitsaktionär der einzugliedernden AG kann es zu einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 kommen, nämlich wenn dieser seine Aktien in einem BV hält. Die AK für die erhaltenen Aktien an der Hauptgesellschaft bestimmen sich damit grds. nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien an der eingegliederten AG. Sofern die Hauptgesellschaft zum Zweck der Eingliederung eine Kapitalerhöhung durchgeführt hat, gilt auch für den Minderheitsaktionär allerdings § 21 UmwStG, der somit an die Wahlrechtsausübung bei der Hauptgesellschaft gebunden ist (§ 21 Abs. 2 UmwStG). Fraglich könnte sein, ob für den Minderheitsaktionär in den Fällen, in denen keine Kapitalerhöhung durchgeführt wurde, also eigene Aktien der Hauptgesellschaft zur Abfindung verwendet wurden, das Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30 anwendbar sein könnte (allg. zum Verhältnis zwischen Abs. 6 Satz 1 und dem Tauschgutachten vgl. Anm. 1483). Für den Minderheitsaktionär kann zwischen den Aktien der Hauptgesellschaft und denjenigen an der eingegliederten AG Nämlichkeit bestehen. Angemessenheit des Austauschverhältnisses unterstellt, besteht Wertgleichheit zwischen den hingegebenen und den erhaltenen Aktien. Artgleichheit dürfte im Regelfall ebenfalls bestehen, in beiden Fällen handelt es sich um eine Minderheitsbeteiligung. Lediglich wenn der Unternehmenswert der Hauptgesellschaft wesentlich geringer war als der Wert der eingegliederten AG – dies kann vor allem bei sogenannten Public to Private Transaktionen im Rahmen von Leveraged Buy Outs vorkommen – wird sich die Beteiligungsquote der Minderheitsaktionäre deutlich erhöhen, und dann besteht eher keine Artgleichheit. Auch an der Funktion der Aktien für den Minderheitsaktionär dürfte sich grds. nichts ändern. Wenn man darüber hinaus berücksichtigt, dass sich der Minderheitsaktionär der Eingliederung aufgrund der erforderlichen Mehrheitsverhältnisse idR nicht entziehen kann, ist uE die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens in diesen Fällen möglich und sinnvoll, ggf. als Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO).

1486d d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen?

Umwandlungsvorgänge sind als tauschähnliche Umsätze anzusehen (vgl. Anm. 1484b). Das gilt unbeschadet der Frage, ob der Vorgang grenzüberschreitend ist oder sich ausschließlich im Inland abspielt. Als grenzüberschreitende Umwandlungen können angesehen werden rein inländ. Transaktionen, an denen im Ausland ansässige Gesellschafter beteiligt sind, der umgekehrte Fall rein ausländ. Transaktionen unter Beteiligung deutscher Gesellschafter und echte grenzüberschreitende Umwandlungen (im Einzelnen hierzu vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 6. Kapitel).

Regel: Grds. ist Abs. 6 Satz 1 in allen diesen Fällen einschlägig, soweit ein Erwerber für sein BV erwirbt.

Ausnahmen bestehen lediglich dort, wo die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG greifen. Bei Fällen mit Auslandsbezug ist das idR immer dann der Fall, wenn die Umwandlung auf dem deutschen UmwG vergleichbaren ausländ. Regelungen beruht (zu Einzelheiten vgl. § 1 UmwStG)

Tauschgutachten: Des Weiteren kann in Einzelfällen das Tauschgutachten (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zur Anwendung kommen, nämlich dann, wenn deutsche Gesellschafter ausländischer KapGes. betroffen sind (zB bei Verschmelzung von zwei ausländischen KapGes.; vgl. auch Anm. 1483).

Gemeiner Wert: In allen anderen Fällen der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sind daher die Bewertungsregeln von Abs. 6 Satz 1 anzuwenden, sofern die dem Stpfl. gewährten WG bei diesem BV werden.

e) „Passivtausch“

1486e

Zu den sog. „negativen WG“ zählen die Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (handelsrechtl.: Schulden; ebenso BLÜMICH/BUCIEK, § 5 Rn. 303 und 741). Da im stl. Schrifttum teilweise auch von Schulden gesprochen wird (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 110; s. dazu auch Vor §§ 4–7 Anm. 118), könnte fraglich sein, ob der Austausch von solchen „negativen WG“ auch der ggf. entsprechenden Anwendung des Abs. 6 unterliegt; uE ist diese Frage noch nicht abschließend geklärt.

Im Ergebnis ist der „Tausch“ von Schulden in der Rechnungslegung entsprechend den allgemeinen Vorschriften abzubilden. Er wird damit nicht anders behandelt werden müssen als der Tausch von WG und damit genauso wie die Begleichung der bisherigen Schuld durch Barmittel und der Neuaufnahme einer Schuld. Die neue Schuld ist mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nachdem bei einem „Tausch“ von Schulden kein Geld fließt, determiniert der Rückzahlungsbetrag der neuen Schuld den Wert, mit dem die bisherige Schuld ausgebucht wird. Sofern dieser Wert vom bisherigen Buchwert der alten Schuld abweicht, entsteht ein Gewinn oder Verlust.

Einstweilen frei.

1487

5. Rechtsfolgen

a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts

1487a

Gemeiner Wert: Sind die Tatbestandsmerkmale von Abs. 6 Satz 1 erfüllt, schreibt dieser als unmittelbare Rechtsfolge lediglich die AK des erworbenen WG fest. Diese sind in Höhe des gemeinen Werts (zur Wertermittlung vgl. Anm. 1487b) des hingegebenen WG anzusetzen.

Gewinnrealisierung: Das BV des Stpfl. erhöht sich also um den gemeinen Wert des hingegebenen WG. Nachdem letzteres im Zuge des Tauschs aus dem BV ausscheidet, vermindert sich gleichzeitig also das BV um den Buchwert des hingegebenen WG. Der Unterschiedsbetrag iSv. § 4 Abs. 1 verändert sich somit um die Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert des hingegebenen WG. Hieraus kann man schließen, dass mittelbare Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1 eine zwingende Gewinnrealisierung beim Tausch ist.

Abweichung vom Handelsrecht: Damit bewirkt Abs. 6 Satz 1 eine (weitere) Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (materielle Maßgeblichkeit) für die strechtl. Gewinnermittlung (s. § 5 Anm. 61). Denn nach den handelsrechtl. GoB können die AK bei einem Tausch grds. nach drei Methoden bestimmt werden (im Einzelnen dazu ADS VI. § 255 HGB Rn. 89 ff, ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 130 ff):

- Bei der Methode der Buchwertfortführung kann der eingetauschte Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden.
- Soll handelsrechtl. ein Gewinn realisiert werden, kann als AK der (höhere) Zeitwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden, allerdings wird als Wertobergrenze hier ein vorsichtig geschätzter Zeitwert des eingetauschten Vermögensgegenstands angesehen.

- Die dritte Methode ist die sog. ergebnisneutrale Behandlung des Tauschs, bei der sich die AK des erworbenen Vermögensgegenstands aus dem Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands zuzüglich der Ertragsteuerbelastung ergeben.

Nach hM ist handelsrechtl. der Ansatz eines Zwischenwerts unzulässig (Grundsatz der Methodenbestimmtheit).

Laufender Gewinn: Nach den Tatbestandsmerkmalen handelt es sich bei dem realisierten Gewinn um einen solchen aus der Veräußerung eines einzelnen WG. Dieser Gewinn ist somit grds. als laufender Gewinn zu erfassen. Ein Wahlrecht besteht insoweit nicht. Ist allerdings das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes., die deren gesamtes Nennkapital umfasst, handelt es sich stl. um eine Teilbetriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Insoweit käme dann für natürliche Personen und Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen natürliche Personen beteiligt sind, grds. die Anwendung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 sowie die ermäßigte Besteuerung nach § 34 in Frage (im Einzelnen vgl. die Erl. zu diesen Vorschriften). Insgesamt kommt das sog. Teileinkünfteverfahren immer dann zur Anwendung, wenn das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes. ist (§ 3 Nr. 40) und der Hingebende bzw. der Mitunternehmer einer hingebenden PersGes. eine natürliche Person ist; eine Einschränkung ist der Vorschrift jedenfalls nicht zu entnehmen. Ist Hingebender eine KapGes., ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Beteiligung § 8b KStG insgesamt anzuwenden (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016, [1021]; Anm. zu BMF v. 28.4.2003; DB 2003, 1027).

1487b b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts

Begriff: Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, wohl aber in § 9 BewG. Mangels anderer Begriffsbestimmung ist die Vorschrift auch im EStR-Recht zu beachten (§ 1 BewG).

§ 9 Abs. 2 BewG bestimmt den gemeinen Wert als den Einzelveräußerungspreis des WG im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Bei der Wertfindung sind die Beschaffenheit des WG und alle übrigen, objektiv den Preis beeinflussenden Umstände zu berücksichtigen. Persönliche oder „ungewöhnliche“ Faktoren sind außer acht zu lassen.

Ermittlung: Am einfachsten kann als Verkehrswert eines WG der Einzelverkaufspreis auf einem Markt herangezogen werden. Sofern ein solcher Marktpreis nicht vorhanden ist, wird der Verkehrswert am besten von Marktpreisen vergleichbarer WG abgeleitet. Ist auch dies nicht möglich, bleibt nur eine freie Schätzung des Verkehrswerts. Bei den außer acht zu lassenden persönlichen Verhältnissen kann es sich neben den offensichtlichen privaten Beziehungen zwischen den Tauschpartnern, zB aufgrund von Verwandtschaft oder Freundschaft, auch um Zwangslagen eines der Tauschpartner handeln. Wegen Einzelheiten sei hier auf die Komm., zu § 9 BewG verwiesen (s. zB MEINCKE, ErbStG, 15. Aufl. 2009, § 12 Rn. 17 ff.).

Ist die Ermittlung bzw. Schätzung des gemeinen Werts des hingegebenen WG außerordentlich schwierig oder gar unmöglich, kann ausnahmsweise eine Herleitung des gemeinen Werts des hingegebenen WG aus dem gemeinen Wert des empfangenen WG erfolgen (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884). Dieses Urteil ist zwar zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 6. ergangen. Da aber Abs. 6 Satz 1 nach der hier vertretenen Auffassung im Wesentlichen

klarstellende Bedeutung hat, sind die Grundsätze dieser Entscheidung auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 anwendbar.

Wertunterschiede: Unerheblich für die Bewertung der AK des erworbenen WG mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG sind objektiv feststellbare Wertunterschiede zwischen den gemeinen Werten der beiden WG. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn es sich um Aktien handelt (für die dann natürlich das Tauschgutachten nicht zur Anwendung kommen darf). Selbst wenn das hingegebene WG einen deutlich höheren gemeinen Wert hat als das erworbene WG, ist als dessen AK der gemeine Wert des hingegebenen WG anzusetzen. Denn grds. ist davon auszugehen, dass ein Kaufmann „nichts zu verschenken“ hat. Dies setzt selbstverständlich voraus, dass keine außerbetrieblichen Gesichtspunkte bei dem Tausch eine Rolle gespielt haben. In der ersten Bilanz nach Erwerb des WG ist dann zu prüfen, ob ggf. eine Teilwertabschreibung hierauf vorzunehmen ist. Diese Prüfung ist nach den allgemeinen Kriterien vorzunehmen (vgl. Anm. 561 ff.). Dabei ist die sog. Teilwertvermutung zu berücksichtigen, nach welcher der Teilwert im Zeitpunkt des Erwerbs und an den folgenden Bilanzstichtagen grds. den AK eines WG entspricht (stRSpr., zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294).

Einzelfälle:

► *Bei Grundstücken und Gebäuden* ist der Verkehrswert aus zeitnahen Verkäufen in der näheren Umgebung abzuleiten, in Ermangelung dieser anhand des Ertrags- oder Sachwerts zu schätzen. Die Grundbesitzwerte nach §§ 145 ff. BewG sind allerdings kein Maßstab für den gemeinen Wert (glA SCHMIDT/WACKER XXIX. § 16 Rn. 294 mit Verweis auf die einschlägige Rspr.). Für Grund und Boden können auch die Richtwerttafeln der Gemeinden herangezogen werden, allerdings ist dabei auf die Aktualität der zugrunde liegenden Daten zu achten.

► *Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung* sind mit ihren Einzelveräußerungspreisen zu bewerten, die ggf. von einem Sachverständigen gutachterlich zu schätzen sind.

► *Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften* gilt § 11 BewG; der gemeine Wert ist grds. aus Verkäufen abzuleiten. Sofern es hier keine zeitnahen Verkäufe gab, ist der gemeine Wert gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu schätzen. Das sog. Stuttgarter Verfahren zur Wertermittlung ist uE nicht (mehr) heranzuziehen, da die Vorschrift nur noch auf die Ertragsaussichten bzw. eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Bewertungsmethode verweist.

► *Für fertige Erzeugnisse* ist der Verkehrswert der Einzelveräußerungspreis. Dieser kann idR aus Verkäufen an Dritte im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs abgeleitet werden. Der gemeine Wert von *Forderungen* entspricht idR dem Nennbetrag, es sei denn, an der Einbringlichkeit der Forderung bestehen Zweifel.

Einstweilen frei.

1488

II. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter

1. Grundfall (Abs. 6 Satz 2)

a) Übertragung

1488a

Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Abs. 6 Satz 2 beginnt mit den Worten „Erfolgt die Übertragung ...“. Damit wird grammatikalisch der Bezug zu Abs. 6 Satz 1 hergestellt. Die Übertragung kann nur die in Abs. 6 Satz 1 geregelt

te Übertragung einzelner WG sein. Der Begriff Übertragung selbst ist hier nicht anders zu verstehen als in Abs. 6 Satz 1 (vgl. Anm. 1486). Maßgebend ist somit die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem WG zugunsten der empfangenden KapGes.

Finaler Charakter der Übertragung: Es muss sich bei der Übertragung um den endgültigen Transfer mindestens des wirtschaftlichen Eigentums an dem WG handeln. Das WG verlässt den Vermögensbereich des Einlegenden. Eine Überlassung, auch wenn sie unbefristet ist, reicht für die Anwendung des Abs. 6 Satz 2 regelmäßig nicht aus.

Einzelnes Wirtschaftsgut: Aufgrund des Bezugs zu der Formulierung in Abs. 6 Satz 1 stellt sich für die Anwendung von Abs. 6 Satz 2 wie schon für Satz 1 die Frage danach, wie eng der Terminus „einzelnes WG“ zu verstehen ist. UE gilt hier das schon zu Abs. 6 Satz 1 Gesagte (vgl. Anm. 1485), nämlich dass auch Sachgesamtheiten in den Regelungsgehalt von Abs. 6 Satz 2 einzubeziehen sind (aA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 745). Abs. 6 Satz 2 ist auf jedes einzelne in der Sachgesamtheit enthaltene WG gesondert anzuwenden, die AK der Beteiligung erhöhen sich dann um die Summe der maßgebenden Einlagewerte (vgl. Anm. 1488e und 1489b). Handelt es sich bei der Sachgesamtheit allerdings um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb, ist fraglich, ob der Regelung des Abs. 6 Satz 2 diejenige des Abs. 3 vorgeht (dieser Ansicht TIEDTKE/WÄLZHOlz, DB 1999, 2026), oder ob insgesamt ein Fall des § 16 gegeben ist (dieser Ansicht LADEMANN/ORTHMANN-BABEL, § 6 Rn. 1052). Abs. 3 ist allerdings auf gesellschaftsrechtl. Vorgänge grds. nicht anzuwenden. Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. Anm. 1488b). Daher ist Abs. 3 auf die verdeckte Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht anwendbar (aA offenbar BÜCHELE, DB 1999, 2336 [2340]). Die verdeckte Einlage stellt auch keinen Veräußerungsvorgang dar (für § 17 vom BFH wiederholt entschieden, zuletzt BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463). Allerdings kann es sich aus der Sicht des Einlegenden um eine Betriebsaufgabe handeln, die der Regelung des § 16 Abs. 3 unterliegt (glA SCHMIDT/WACKER XXIX. § 16 Rn. 201, aA § 16 Anm. 102). Die Vorschrift bestimmt allerdings lediglich die stl. Konsequenzen bezüglich des eingelegten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, nicht jedoch die Folgen der verdeckten Einlage für die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. Diese ergeben sich daher uE aus Abs. 6 Satz 2.

Anwendung nur bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens: Abs. 6 Satz 2 ist eine Sonderregelung über die AK an einer Beteiligung, die demnach zwingend ein WG des BV sein muss (s. Anm. 1479 zum Anwendungsbereich von Abs. 6), auch wenn der Gewinn auf der Grundlage einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt wird (Abs. 7). Die überwiegende Zahl der Kommentatoren schließt daraus, dass auch das eingelegte WG aus diesem BV stammen muss (vgl. SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 743; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1390; FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 530). Dies lässt sich uE jedoch nicht aus dem Gesetz entnehmen. Es ist durchaus auch denkbar, dass ein im PV gehaltenes WG im Wege der verdeckten Einlage in eine KapGes. übertragen wird, deren Anteile sich im BV des einlegenden Gesellschafters oder des dem Einlegenden nahe stehenden Gesellschafters befinden. Es könnte lediglich daran gedacht werden, den Einlagevorgang, der zivilrechtl. selbstverständlich direkt vorstatten gehen kann, in zwei Einlagetatbestände aufzuteilen: eine erste Einlage aus dem PV in das BV des Gesellschafters und, in der gleichen logischen

Sekunde, eine zweite Einlage aus dem BV des Gesellschafters der KapGes. in die KapGes. selbst (glA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1052; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 533). Abs. 6 Satz 2 und ggf. Satz 3 regelt dabei lediglich einen Aspekt des zweiten Einbringungsverfahrens, nämlich die Erhöhung der AK der Beteiligung im BV des Einlegenden. Die Bewertung des WG anlässlich der Einlage aus dem PV in das BV und anlässlich der Einlage in die KapGes. für deren Gewinnermittlung richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5.

b) Verdeckte Einlage

1488b

Keine gesetzliche Begriffsdefinition: Der Begriff der verdeckten Einlage ist gesetzlich nicht bestimmt, wird allerdings an verschiedenen Stellen in Steuergesetzen verwandt, so ua. in §§ 17 Abs. 1 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG, § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG. Eine Definition findet sich allerdings in keinem der Gesetze. Lediglich allgemein sind Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 5 bestimmt als „alle WG (Bareinzahlungen und sonstige WG), die der Stpfl. dem Betrieb im Laufe eines Wj. zugeführt hat“. Diese Bestimmung gilt zunächst nur für den Bereich der ESt., also Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt diese Definition allerdings grds. auch im Bereich der KSt. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG geht zwar grds. davon aus, dass das WG bei demselben StSubjekt verbleibt und lediglich seine stl. Qualifikation – von anderen Vermögen in BV – ändert. Über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG wird jedoch dieses Tatbestandsmerkmal unbeachtlich (BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach der Rspr., die sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit dem Begriff der verdeckten Einlage zu beschäftigen hatte, ist diese gegeben, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung keine offene Einlage darstellt und sie ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624 mit weiteren Rspr.-Nachweisen). Dieser Rspr. entspricht auch die Auffassung der FinVerw. (vgl. R 40 KStR).

Einlegende Person: Eine verdeckte Einlage kann nur dann angenommen werden, wenn diese von einem Gesellschafter oder einer ihm nahe stehenden Person vorgenommen wird. Gesellschafter ist, wer über die Anteile am gezeichneten Kapital der empfangenden KapGes. verfügen kann, insbes. die mit diesen Anteilen verbundenen Gesellschaftsrechte ausüben kann. Hat die empfangende KapGes. kein gezeichnetes Kapital, ist eine vergleichbare Berechtigung am Vermögen der Gesellschaft oder das Innehaben von Stimmrechten als maßgebendes Kriterium für die Gesellschafterstellung heranzuziehen.

Nahe stehende Personen können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Auch eine Personenhandelsgesellschaft kann als Person in diesem Sinne anzusehen sein (BFH v. 1.10.1986 – I R 54/83, BStBl. II 1987, 459). Die Entscheidung ist zwar zur vGA ergangen. UE kann der Begriff der nahe stehenden Person für die vGA und die verdeckte Einlage nur einheitlich verstanden werden. Zur Definition in § 1 Abs. 2 AStG, die uE auf den Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG zugeschnitten und daher grds. normspezifisch für diesen Anwendungsbereich auszulegen ist, s. WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 826.

Liegen die übrigen Tatbestandsmerkmale für eine verdeckte Einlage durch eine nahe stehende Person vor, ist der Vorgang stl. zu unterteilen in eine Vermögenszuwendung von der nahe stehenden Person an den Gesellschafter und von die-

sem an die KapGes. (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Die unmittelbare Übertragung des Vermögensvorteils von der nahe stehenden Person auf die KapGes. stellt danach lediglich eine Abkürzung des Weges dar.

Empfangende Kapitalgesellschaft: Abs. 6 Satz 2 spricht ganz allgemein von den AK der Beteiligung an der KapGes. Eine Differenzierung nach beschränkter oder unbeschränkter StPflcht, Ort des Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung ist also nicht vorzunehmen. Inländ. KapGes. sind die AG, die KGaA sowie die GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Bei ausländ. Gesellschaften ist zur Beantwortung der Frage, ob es sich um eine KapGes. oder PersGes. handelt, ein Typenvergleich mit den deutschen Rechtsformen (Personenhandlungsgesellschaften versus inländ. KapGes.) durchzuführen (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Ergibt dieser Typenvergleich, dass mehr Kriterien für das Vorliegen einer Personenhandlungsgesellschaft sprechen, ist Abs. 6 Satz 2 nicht anwendbar.

Bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil: Gegenstand der verdeckten Einlage kann jedes bilanzierbare WG sein, das in der Bilanz der KapGes. zu einer Vermögensmehrung führt, sei es durch die Entstehung oder Vermehrung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Minderung eines Passivpostens (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Nach diesem grundlegenden Beschluss des Großen Senats des BFH stellt die Möglichkeit, ein WG unentgeltlich nutzen zu können, keinen solchen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil dar. Die sog. Nutzungsüberlassung kann daher nicht Gegenstand einer Einlage und damit auch nicht einer verdeckten Einlage sein. Die Gewährung eines zinslosen Gesellschafterdarlehens und die anschließende zinsbringende Anlage der Mittel durch die Gesellschaft führen weder zu einer verdeckten Einlage noch sind sie allein deshalb als Gestaltungsmissbrauch anzusehen, weil diese Verlagerung von Erträgen auf die KapGes. dem Verbrauch eines ansonsten vom Verfall bedrohten Verlustabzugs dient (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240). Geht allerdings die Überlassung eines WG so weit, dass nicht nur die laufende Nutzung, sondern auch die Chancen und Risiken des WG selbst übertragen werden, wird die empfangende KapGes. wirtschaftlicher Eigentümer des WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) mit der Folge, dass eine verdeckte Einlage gegeben ist. Auch selbst geschaffene immaterielle WG können Gegenstand einer verdeckten Einlage sein, sofern sie ganz allgemein die Kriterien für das Vorliegen eines WG erfüllen (grundlegend dazu Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.). Auch der Wegfall einer Verbindlichkeit ist ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil. Hierzu hat der Große Senat des BFH in BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307) grundlegend Stellung genommen (dazu auch § 8 KStG Anm. 22). Der Wegfall einer Verbindlichkeit ist auch dann ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil, wenn die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Verzichts kapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677).

Abgrenzung offene und verdeckte Einlage: Bezüglich Einlagen besteht ein Unterschied zwischen Personenunternehmen und KapGes. darin, dass es im Bereich der ESt. im Regelfall um eine Änderung der Vermögenssphäre desselben StPfl. geht (Überführung aus dem PV in das BV), während eine Einlage im Bereich der KapGes. regelmäßig auch eine Verlagerung von einem StSubjekt auf ein anderes beinhaltet. Eine Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Einlage ist uE immer dann sinnvoll, wenn mehrere StSubjekte beteiligt sind, also zum einen bei KapGes. – hier erfolgt die Einlage aus dem Vermögen des Gesellschafters in das der KapGes. – und zum anderen bei mehrgliedrigen Pers-

Ges., bei denen es durch eine verdeckte Einlage zu einer Vermögensverschiebung zwischen einzelnen Gesellschaftern kommen kann.

Eine Einlage ist offen, wenn sie gegenüber allen Beteiligten, also der Gesellschaft und ggf. auch den anderen Gesellschaftern als Einlage ausgewiesen wird. Neben der Aufbringung des gezeichneten Kapitals (Grund- oder Stammkapital) dürften die häufigsten Fälle das Agio (Ausgabeaufgeld) und die Leistung von weiteren Zuzahlungen sein, die dann als Kapitalrücklage auszuweisen sind (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Eine offene Einlage verstärkt daher immer direkt das Eigenkapital und entspricht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften (s. auch § 8 KStG Anm. 21).

Verdeckt ist eine Einlage dann, wenn sie nicht offen erfolgt, wenn sie also nicht als Einlage ausgewiesen wird (uE zu eng in dieser Hinsicht WEBER-GRELLET, DB 1999, 1532 [1535 li.Sp.], der eine offene Einlage nur dann annimmt, wenn diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt). Eine verdeckte Einlage verstärkt zwar auch das Eigenkapital, allerdings nur indirekt; sie erfolgt nicht entsprechend den gesellschaftsrechtl. Vorschriften. Regelmäßig führt eine verdeckte Einlage entweder zu Ertrag oder zur Bildung von stillen Reserven.

Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis: Ob und inwieweit eine verdeckte Einlage, also eine nicht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechende Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, muss durch einen Fremdvergleich festgestellt werden; insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Prüfung einer vGA (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Bei dem Fremdvergleich ist auf die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96 aaO, aber auch schon in BFH v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; s. auch FG Münster v. 9.7.2002, EFG 2003, 30, rkr.). Diese Begriffsbestimmung ist uE übrigens enger als diejenige in R 40 Abs. 3 Satz 2 KStR. BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96 aaO begrenzt das Vorliegen einer vGA sowohl dem Grunde nach („wenn“), als auch der Höhe nach („soweit“) auf das Fehlschlagen des Fremdvergleichs, während in den KStR die Begrenzung der Höhe nach fehlt.

c) Einzelfälle

1488c

Anwachsung: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, ohne seinen Gesellschaftsanteil auf eine andere Person (Mitgesellschafter oder neu eintretender Gesellschafter) zu übertragen, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen dem oder den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, bei Personenhandelsgesellschaften iVm. §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Scheidet der Gesellschafter gegen Zahlung einer Abfindung aus, so stellt sich dieser Vorgang ungeachtet der zivilrechtl. Anwachsung für die verbleibenden Gesellschafter als Anschaffungsgeschäft dar (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Auch ohne Zahlung einer Abfindung kann das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu werten sein, zB, wenn der ausscheidende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto hatte (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Ist das Ausscheiden des Gesellschafters dagegen tatsächlich unentgeltlich, liegt regelmäßig ein Fall des Abs. 3 vor (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96 aaO; OFD Berlin v. 19.7.2002, DStR 2002, 1811).

Gehört jedoch zum Kreis der verbleibenden Gesellschafter eine (oder mehrere) KapGes. oder handelt es sich um eine zweigliedrige PersGes., bei der einziger verbleibender Gesellschafter eine KapGes. ist, ist vorrangig zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage in die KapGes. gegeben ist (BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG, 10. Aufl. 2005, § 28 Rn. 28 ff.). Denn das Institut der verdeckten Einlage als gesellschaftlich veranlasster Vorgang geht idR der Regelung des § 6 Abs. 3 vor (vgl. Anm. 1375, 1488a; dort auch zum Übergang einer Sachgesamtheit im Wege der Erbschaft). Durch die Anwachsung wird der KapGes. regelmäßig ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil zugewendet. Denn die WG und Verbindlichkeiten der PersGes. sind in deren Gesamthandsbilanz bereits bilanziert. Aber auch die immateriellen, nicht bilanzierten WG (§ 5 Abs. 2) sind bilanzierungsfähige (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705) und damit einlagefähige Vermögensvorteile. Im Fall der Anwachsung ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung des in der Anwachsung des anteiligen Gesellschaftsvermögens liegenden Vermögensvorteils an die KapGes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies dürfte regelmäßig dann der Fall sein, wenn der ausscheidende Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person an der KapGes. beteiligt ist. Abs. 6 Satz 2 ist dann anzuwenden, wenn die Anteile an der KapGes., die Gesellschafter der PersGes. bleibt bzw. deren Unternehmen fortsetzt, zu einem BV des ausscheidenden Gesellschafters oder einer ihm nahe stehenden Person gehören.

FinSen. Bremen v. 25.10.2002 (FR 2003, 48) kommt für den Fall des Ausscheidens sämtlicher Kommanditisten aus einer GmbH & Co. KG – im Ergebnis zutreffend – zu dem gleichen Ergebnis. Gleichwohl sei zu diesem Erlass folgendes angemerkt:

- Der FinSen. Bremen geht von einem Anwachsen der Gesellschaftsanteile der Kommanditisten bei der GmbH aus. Tatsächlich ist es aber so, dass das Vermögen der KG bei der ehemaligen Komplementär GmbH anwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Auch die Ausführungen zum Wert der verdeckten Einlage, die sich nach der Wertsteigerung der Beteiligung an der GmbH bemessen soll, sind nicht zutreffend. Das in dem Erlass zitierte Urteil des BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83 (BStBl. II 1987, 705) bestimmt als Wertmaßstab den gemeinen Wert des der GmbH zukommenden Vermögensvorteils. Liegt ein Fall des Abs. 6 Satz 2 vor, ist der Teilwert des übergehenden Vermögens für die Erhöhung der AK der Beteiligung an der KapGes. maßgebend (dazu vgl. Anm. 1488d).

Betriebsaufspaltung: Bei der Begründung einer (klassischen) Betriebsaufspaltung werden regelmäßig vom Besitzunternehmen (idR PersGes.) wesentliche Teile des Umlaufvermögens auf das Betriebsunternehmen (idR KapGes.) übertragen. Die zurückbehaltenen Teile des Umlaufvermögens werden abgewickelt (zB Forderungseinzug, Begleichung der Verbindlichkeiten). Das Anlagevermögen einschließlich eines Firmenwerts wird dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen. Sowohl die Übertragung (von Teilen) des Umlaufvermögens als auch die Nutzungsüberlassung des Anlagevermögens können auf Grund entgeltlicher Austauschgeschäfte wie auch auf Grund unentgeltlicher Akte erfolgen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder Überlassung an eine Betriebs-KapGes. ist zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage vorliegt, hierfür gelten die allgemeinen Kriterien (vgl. Anm. 1488b). Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung liegt keine verdeckte Einlage vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die Betriebs-KapGes. greift seit 1.1.1999 Abs. 6 Satz 2. Dessen Rechtsfolge galt grds. zwar auch schon vor dem 1.1.1999 (SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 877). Die FinVerw. hat allerdings im Billigkeitswege die Möglichkeit aner-

kannt, dass die übertragenen WG von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden (vgl. BMF v. 16.6.1978, BStBl. I 1978, 235 Tz. 49; v. 22.1.1985, BStBl. I 1985, 97; OFD Münster v. 16.8.1990, BB 1990, 1754; die BMF-Schreiben sind allerdings inzwischen aufgehoben, vgl. BMF v. 7.6.2005, BStBl. I 2005, 717 und v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369). Diese Billigkeitsregelung galt grds. uneingeschränkt für die Begründung einer Betriebsaufspaltung, für Übertragungen während des Zustands der Betriebsaufspaltung war die Anwendbarkeit umstritten. Sie galt jedoch keinesfalls für die verdeckte Einlage von Anteilen an KapGes. (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Die Abschaffung dieser Billigkeitsregelung durch die Einführung von Abs. 6 Satz 2 war gewollt (vgl. BTDrucks. 14/23, 173).

Konsequenterweise gelten daher auch bei einer Betriebsaufspaltung die allgemeinen Regeln bezüglich Darlehensgewährung, Bürgschaftsübernahme und Verzicht auf Gesellschafterdarlehen (dazu s. nachfolgend). Hierbei handelt es sich regelmäßig um einen Fall des Abs. 6 Satz 2, da die Anteile an der Betriebs-KapGes. zumindest zum SonderBV bei der Besitz-PersGes. gehören, wenn nicht sogar zu deren Gesamthandsvermögen. Die Gewährung eines Darlehens der Gesellschafter an die Betriebs-KapGes. ist daher regelmäßig nicht als verdeckte Einlage in das Kapital zu werten, selbst wenn das Darlehen Eigenkapital ersetzenden Charakter hat (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; zur Abgrenzung zwischen Darlehensgewährung und verdeckter Einlage BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der Gesellschafter aus einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Betriebs-KapGes. sind regelmäßig betrieblich veranlasst und stellen daher ebenfalls keine verdeckte Einlage dar (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

► *Stellungnahme:* Der Grund für die Aufgabe der bisherigen Verwaltungspraxis vermag nicht zu überzeugen. Die Neuregelung beseitigt Flexibilität für Unternehmen bei der Organisation ihrer rechtl. Rahmenbedingungen, ohne dass diese zu nennenswerten Steuermehreinnahmen führen wird. In Zukunft wird man darauf zu achten haben, dass bei Begründung einer Betriebsaufspaltung § 20 UmwStG zur Anwendung kommen kann, was im Wesentlichen zu erhöhten Kosten für die Unternehmen führen wird (notarielle Beurkundung der Sachkapitalerhöhung, Sachgründungs- bzw. Sachkapitalerhöhungsbericht, Bewertung der Sacheinlage mit entsprechenden Kosten). Die Fälle der Übertragung von EinzelWG während des Zustands der Betriebsaufspaltung dürften dagegen eher vernachlässigbar sein, so dass es im Ergebnis nicht zu Steuermehreinnahmen kommen wird. Die Neuregelung ist daher abzulehnen. Die FinVerw. ist aufgefordert, über Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall (§ 163 AO) den Unternehmen auch weiterhin die erforderliche Flexibilität zur Verfügung zu stellen.

Forderungsverzicht: Seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH zu den stl. Folgen eines Verzichts der Gesellschafter auf ihre Forderung gegenüber ihrer KapGes. (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) ist dieser Sachverhaltskomplex nicht mehr umstritten. Soweit die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht werthaltig ist, liegt auch keine verdeckte Einlage vor. Lediglich bezüglich des werthaltigen Teils der Forderung ist zu prüfen, ob die übrigen Kriterien einer verdeckten Einlage, insbes. also die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl. Anm. 1488b), gegeben sind. Ist dies zu bejahen, liegt insoweit eine verdeckte Einlage vor. Dies gilt auch dann, wenn das Darlehen vor dem Verzicht eigenkapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; v. 4.7.2001 – VIII R 79/00, BFH/NV 2001, 1553,

jeweils mwN). Kein Forderungsverzicht, sondern zunächst die Gewährung eines Freistellungsanspruchs liegt vor, wenn ein Gesellschafter Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernimmt und auf den Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft verzichtet (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678). Der BFH differenziert hier dahingehend, dass der GmbH zunächst ein Freistellungsanspruch gegenüber ihren Gesellschaftern eingeräumt wird, der bei wirksamer Übernahme der Verbindlichkeit, spätestens bei Zahlung erfolgsneutral mit dem Freistellungsanspruch zu verrechnen ist. Die verdeckte Einlage liegt hier in der Gewährung des Freistellungsanspruchs, also einer Forderung der GmbH gegen ihre Gesellschafter. Diesbezüglich greifen dann die Grundsätze in dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (aaO) nicht. Zu beachten ist allerdings die Abgrenzung zwischen privativer Schuldübernahme und Erfüllungsübernahme. Zu letzterer hat der BFH die Grundsätze in dem Beschluss des Großen Senats für anwendbar erklärt (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

1488d d) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung

Rechtsfolge: Liegt eine verdeckte Einlage eines einzelnen WG iSv. Abs. 6 Satz 2 vor, ist die ausschließliche Rechtsfolge dieser Vorschrift die Erhöhung der AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den Teilwert des verdeckt eingelegten WG. Der Begriff AK im Wortlaut von Abs. 6 Satz 2 ist hier iSv. Buchwert zu interpretieren. Denn die ursprünglichen AK der Beteiligung können in der Zeit bis zur verdeckten Einlage einerseits durch Teilwertabschreibungen gemindert sein und andererseits durch früher getätigte offene oder verdeckte Einlagen erhöht worden sein. Eine Bezeichnung des Erhöhungsbetrags, zB als nachträgliche AK, erfolgt im Gesetz nicht (zum Begriff nachträgliche AK vgl. Anm. 803). Dies wäre uE auch verfehlt, da ein Anschaffungsvorgang bei einer verdeckten Einlage bezüglich der bisher existierenden Anteile nicht vorliegt und auch neue Anteile gerade nicht ausgegeben werden. Es wird also gar nichts angeschafft (sonst wäre auch ein Tausch gegeben, der nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen wäre, s. Anm. 1484b). Vermieden wird dadurch auch die vor allem handelsrechtl. geführte Diskussion um die Frage, ob die Werterhöhung einer Beteiligung durch eine verdeckte Einlage überhaupt bilanziell abbildbar ist (hierzu ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 162), indem zumindest für das StRecht eine eindeutige Bewertungsvorschrift für die Beteiligung an der empfangenden KapGes. vorliegt. Soweit handelsrechtl. eine andere Beurteilung geboten ist, liegt hierin eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1, 6).

Abgrenzung zu § 17: Für den Bereich des § 17 verwendet der BFH einen „normspezifischen Anschaffungskostenbegriff“ (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 31/98, BStBl. II 1999, 724), der insbes. darauf hinzielt, Verluste aus der Gewährung von Darlehen an die KapGes., deren Anteile der Stpfl. in seinem PV hält, wenigstens im Liquidations- bzw. Insolvenzfall stl. geltend machen zu können. Die entsprechende Rspr. ist aber auf diesen engen Sachverhalt begrenzt (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436). Die Besonderheiten des § 17 zeigen sich auch an den strechtl. Folgen der verdeckten Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. Für die Rechtslage bis zu der gesetzlichen Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 1992 war diese nicht als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463 und v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640), gleichwohl erhöhten sich die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes.

um den gemeinen Wert der eingelegten Beteiligung im Einlagezeitpunkt. Auch an dieser abweichenden Rechtsfolgenbestimmung zeigen sich die Unterschiede zwischen Abs. 6 Sätzen 2 und 3 einerseits und § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 andererseits.

Tatsächliche Folge: Eine weitere Folge des Vorliegens einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2, wenn auch keine Rechtsfolge, ist das Ausscheiden des übertragenen WG aus dem BV des Einlegenden. Dieses Ausscheiden erfolgt zum Buchwert. Die Rspr., wonach der verdeckten Einlage zwingend eine Entnahme aus dem BV vorausgeht (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512) kann im Bereich des Abs. 6 Satz 2 nicht gefolgt werden. In den vom BFH entschiedenen Fällen handelte es sich regelmäßig um Anteile an einer KapGes., die im PV gehalten wurden. Abs. 6 Satz 2 setzt allerdings voraus, dass die Anteile an der KapGes. im BV gehalten werden, sonst ist die Vorschrift nicht anwendbar (vgl. Anm. 1488a).

Unterschiedsbetrag: Auch wenn das Ausscheiden des übertragenen WG zu dessen Buchwert erfolgt, führt Abs. 6 Satz 2 zwingend zu einer Erfolgswirksamkeit der verdeckten Einlage. Dies ergibt sich aus der Mechanik des BV-Vergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1). Der Unterschiedsbetrag verändert sich um die Differenz zwischen dem Teilwert des übertragenen WG und dessen Buchwert bzw. dem Buchwert der hierauf verwendeten Mittel. Diese Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag kann sowohl Gewinn als auch Verlust sein. Das Entstehen eines Verlusts dürfte allerdings eher untypisch sein, denn der Teilwert des übertragenen WG würde dann unter dessen Buchwert liegen. In solch einem Fall dürfte zumindest bei WG, die am Schluss des vorangegangenen Wj. zum BV gehörten, eine Teilwertabschreibung zu diesem Stichtag geboten sein (Ausnahme: unerwarteter Wertverfall während des Wj., in dem die verdeckte Einlage durchgeführt wird).

Anwendbarkeit von § 6b? Fraglich könnte sein, ob aus dem durch eine verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 entstehenden positiven Unterschiedsbetrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Übertragung der hierdurch aufgedeckten stillen Reserven gem. § 6b Abs. 1 bzw. die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage gem. § 6b Abs. 3 zulässig ist. Voraussetzung hierfür wäre, dass die verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 als Veräußerung iSv. § 6b Abs. 1 Satz 1 anzusehen ist. Die Veräußerung ist immer ein entgeltlicher Vorgang (§ 6b Anm. 123), während die Unentgeltlichkeit wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist (vgl. Anm. 1488b). Der Begriff der Veräußerung iSv. § 6b beschreibt die Verschaffung zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG gegen Entgelt. Dies ist stRspr. (BFH v. 29.10.1996 – IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558; v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145) und hM (LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 49; KSM/HEGER, § 6b Rn. B 61; BLÜMICH/SCHLENKER, § 6b Rn. 32). Bei der verdeckten Einlage gibt es gerade kein Entgelt, der Zwang zur Gewinnrealisierung kann dieses uE auch nicht ersetzen (aA LADEMANN/WELBERS, § 6b Rn. 50a). UE ist daher § 6b auf den Gewinn, der anlässlich der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. entsteht, nicht anwendbar.

e) Ermittlung des Teilwerts

1488e

Begriff des Teilwerts: Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (Abs. 1

Nr. 1 Satz 3). Diese allgemeine Definition gilt auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 2. Zum Begriff des Teilwerts s. Anm. 554 ff.; zur Teilwertabschreibung vgl. auch BMF v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372.

Bewertung: Grds. ist der Teilwert des einzelnen WG aus dem gesamten Kaufpreis für das Unternehmen abzuleiten. In den seltensten Fällen wird jedoch der Gesamtkaufpreis des Unternehmens feststehen. Insofern ist im Regelfall der Teilwert durch Bewertung zu ermitteln. Auch hierzu kann auf die umfangreichen Ausführungen bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (vgl. Anm. 572 ff.) sowie die dort zitierte umfangreiche Rspr. des BFH verwiesen werden. Besonderheiten ergeben sich für die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2 nicht.

Teilwertabschreibung: Nach Zubuchung des Teilwerts des eingelegten WG zu dem bisherigen Buchwert der Beteiligung an der KapGes. ist zu prüfen, ob der Teilwert der Beteiligung mindestens ihren neuen Buchwert erreicht. Dies kann aufgrund anderer Umstände, zB Verluste der KapGes., nicht der Fall sein. In dem Fall wäre eine Teilwertabschreibung dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Die sogenannte Teilwertvermutung des BFH gilt im Fall der Erhöhung des Buchwerts um den Teilwert eines verdeckt eingelegten WG nicht (BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515). Dies ist jedoch keine Neuregelung, sondern entspricht der bisherigen Rspr. (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652).

1489 Einstweilen frei.

2. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)

1489a a) Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a

Abs. 6 ist insgesamt eine Vorschrift zur Bewertung von WG in bestimmten Fällen. Abs. 6 Satz 2 regelt die Bewertung von Beteiligungen an KapGes. in Fällen der verdeckten Einlage. Grds. ist der stl. Bilanzansatz der Beteiligung um den Teilwert des im Wege der verdeckten Einlage auf die KapGes. übertragenen WG zu erhöhen. Abs. 6 Satz 3 ist eine Ausnahmeregel zu dem Grundsatz, von Abs. 6 Satz 2, wobei der Inhalt dieser Ausnahmeregel unklar erscheint.

Verweis auf Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a: Tatbestandsmerkmal des Abs. 6 Satz 3 sind die Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Abs. 1 Nr. 5 bestimmt die Bewertung von Einlagen. Aus dem Gesamtzusammenhang und der Stellung im EStG in Kapitel II 3. Gewinn ergibt sich, dass hier Einlagen iSv. § 4 Abs. 1 gemeint sind, grds. also Änderungen der stl. Qualifikationen von WG bei demselben Stpfl. Allerdings gilt diese Vorschrift auch für Einlagen in KapGes. Der Bestandteil des Tatbestands „desselben Steuerpflichtigen“ hat in diesen Fällen keine Bedeutung (§ 8 Abs. 1 KStG, BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sind Einlagen in drei Fällen höchstens mit den AHK anzusetzen. Der hier relevante Fall ist in Buchst. a geregelt. Danach greift die Begrenzung des Einlagewerts auf die (ursprünglichen) AHK, wenn das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Fraglich und im Schrifttum bislang unterschiedlich dargestellt ist die Tragweite des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 auf diese Vorschrift. Denkbar sind folgende Lösungen:

- ▷ Die in Abs. 6 Satz 3 gemeinten Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfassen alle im Wege der verdeckten Einlage übertragenen WG, die innerhalb der

letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden sind (so SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 752; glA DJPW/WOCHINGER, KStG, § 8 Abs. 3 Rn. 25 f.).

- ▷ Bei dem auf die KapGes. übertragenen WG muss es sich um ein solches handeln, das – zu irgendeinem Zeitpunkt – innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung aus dem PV in das BV überführt worden ist (KORN, KÖSDI 2000, 12352 f.).

Die zweitgenannte Meinung, nach der das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in die KapGes. ist, zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit von der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasst worden sein muss, führt uE zu ungerechtfertigten Ergebnissen. Denn danach würde ein WG, das sich beispielsweise seit 20 Jahren im BV befindet, aber ursprünglich innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in das BV eingelegt worden ist, auch dann in den Anwendungsbereich von Abs. 6 Satz 3 fallen. In so einem Fall könnten unter Umständen erhebliche stille Reserven auf die KapGes. verlagert werden und, durch anschließenden Verkauf der Beteiligung im Rahmen des sogenannten Teileinkünfteverfahrens, realisiert werden. Mit einer Vermeidung von Übermaßbesteuerung, die durch Abs. 6 Satz 3 geschaffen werden sollte (BTDrucks. 14/23, 173), kann dies jedenfalls nicht gerechtfertigt werden. Angesichts der durch das StEntG 1999/2000/2002 an anderer Stelle eingeführten Missbrauchsvermeidungsvorschriften (vgl. zB Abs. 5 Sätze 5 und 6) lässt sich diese Auslegung kaum rechtfertigen. Sie wäre auch nicht praktikabel und würde zu erheblichem zusätzlichem Dokumentationsaufwand führen, denn der Stpfl. müsste jeweils nachweisen, dass die im Zweifel erheblich unter dem Teilwert liegenden ursprünglichen AHK angesetzt werden können. Die Auffassung ist uE daher ebenfalls abzulehnen (aA FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628).

Im Ergebnis ist uE daher der Auffassung von SCHMIDT/KULOSA (aaO) und WOCHINGER (aaO) zuzustimmen, nach der mit den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a alle diejenigen gemeint sind, bei denen das verdeckt in die KapGes. eingelegte WG innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist. Nur diese Auslegung verhindert sonst drohende Doppelbesteuerungen, da sie den Vorgang der verdeckten Einlage sowohl in dem BV des Einlegenden als auch bei der empfangenden KapGes. einheitlich bewertet. Bei der empfangenden KapGes. ist das WG gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a mit den ursprünglichen AHK zu bewerten, und im BV des Einlegenden erhöht sich der Beteiligungsbuchwert um den gleichen Betrag. Im Übrigen entspricht die Vorschrift, so verstanden, am ehesten der sogenannten Teilwertvermutung des BFH (grundlegend zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294), nach der im Regelfall innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung die widerlegbare Vermutung besteht, dass der Teilwert eines WG seinen ursprünglichen AHK, ggf. vermindert um AfA nach der linearen Methode (BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183) entspricht, sofern keine Fehlmaßnahme vorliegt.

b) Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert 1489b

Ist das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in einer KapGes. ist, innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der verdeckten Einlage angeschafft oder hergestellt worden, erhöhen sich die AK der Beteiligung an der KapGes. nicht um den Teilwert des WG, sondern um dessen Einlagewert. Einlagewert ist der Wert, mit dem die KapGes. das empfangene WG zu bewerten hat. Dieser Wert ergibt sich aus Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Sofern Gegenstand der ver-

deckten Einlage ein abnutzbares WG ist, sind die in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und verdeckter Einlage aufgelaufenen AfA von den ursprünglichen AHK abzuziehen (zu Einzelheiten vgl. Anm. 1218 ff.). Hierdurch kommt es zu einer korrespondierenden Bilanzierung bei der empfangenden KapGes. und dem einlegenden BV. Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, ein Wahlrecht besteht insoweit nicht.

1490 **3. Vorrang des Absatzes 5 (Abs. 6 Satz 4)**

Abs. 5 ist gegenüber Abs. 6 vorrangig. Das bedeutet, dass unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Buchwertfortführung gilt (s. Anm. 1481 und 1445d).

1491–1649 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Anschaffungskosten und Abschreibungen bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Schrifttum: BÄUML, Kein anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924.

1650

A. Rechtsentwicklung des Abs. 7

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Ab VZ 1999 wurden die ehemaligen Regelungen von § 7 Abs. 1 und 2 EStDV in § 6 Abs. 3 bis 6 kodifiziert. Aus diesem Grund wurde auch die ehemalige Regelung von § 7 Abs. 3 EStDV in Abs. 7 übernommen (vgl. BTDrucks. 14/443, 24 sowie Anm. 1331).

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Abs. 7 wird erweitert um Nr. 2. Die bisherige Regelung wird zu Nr. 1.

1651

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 7

Nr. 1 regelt die Anwendbarkeit der Buchwertfortführung (Abs. 3–6) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 629) und ist Ausfluss des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 531).

Nach Nr. 2 gelten die Regelung zu anschaffungsnahen HK (Abs. 1 Nr. 1a) sowie die Regelungen zu Entnahmen und Einlagen und damit in Zusammenhang stehende Vorschriften (Abs. 1 Nr. 4 bis 7) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 584). Die gegenteilige Auffassung in der Literatur (vgl. BÄUML, FR 2010, 924) zur Nichtanwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 1a ist somit überholt.

Nach der Gesetzesbegründung (noch zum sog. JStG 2013 der Länder, BRDrucks. 139/19, 122) soll mit Nr. 2 nur die bestehende Verwaltungspraxis klarstellend gesetzlich geregelt werden. Die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 war nicht Gegenstand des Änderungsgesetzes. Zum Meinungsstand vgl. § 4 Anm. 536.

1652–1699 Einstweilen frei.

ABC der Bilanzierung und Bewertung

1700

1 %-Methode: s. „Listenpreismethode“, „Nutzungsentnahme“.

Abbaurechte: § 5 Anm. 1760, 2000 „Nutzungsrechte“, § 6 Anm. 686, 1182 f.

Abbruch: § 6 Anm. 307, 635, 670 ff., 1025.

Abbruchabsicht: § 6 Anm. 671, 686, 693 „Anmietung eines Gebäudes mit Abbruchabsicht“, „Einlage eines Gebäudes mit Abbruchabsicht“, 1025, 1216, 1236.

Abbruchkosten: § 6 Anm. 679; s. auch „Rückstellungen für Abbruchkosten, -verpflichtungen“; vgl. auch BFH v. 25.1.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, 707; v. 7.9.2004 – IX R 1/03, FR 2005, 743 (Abbruchkosten als AK des Grund und Bodens).

Abbruchmaterial: § 6 Anm. 680.

Abbruchverpflichtung: s. „Entfernungsverpflichtung“.

Abfallbeseitigungskosten, -verpflichtung, Abfallentsorgungskosten, -verpflichtung: § 6 Anm. 982, 1000 „Abfälle“, „Lohnkosten“; s. auch „Rückstellungen für Abfallentsorgung“.

Abfindung: § 5 Anm. 1927; s. auch „Ausgleichszahlung“, „Sachabfindung“;

- zur Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs § 6 Anm. 297;
- gem. § 305 Abs. 1 AktG § 5 Anm. 1433, 1448, 1451;
- für die Befreiung von einer dinglichen Last § 6 Anm. 401;
- an Konkurrenten § 5 Anm. 1700;
- eines lästigen Gesellschafters § 6 Anm. 725;
- bei Miet- und Pachtverhältnissen § 5 Anm. 2000 „Abstandszahlungen“, „Mieteintritt-Ausgleichszahlung“ (RAP), § 6 Anm. 693 „Abfindungen (Abstandszahlungen)“, „Mieterabfindung“;
- an Miterben, im Rahmen einer Erbauseinandersetzung oder wegen eines Vermächtnisses § 6 Anm. 285, 287, 297, 1346, 1395, 1400 f., 1405, 1407 ff.;
- für Mühlenstillegungsverpflichtung § 5 Anm. 2000 (RAP);
- für Verzicht auf Erhebung nachbarrechtl. Einwendungen § 6 Anm. 715 „Abwehrkosten“;

Abfüllkosten: § 6 Anm. 1000.

Ablösung: s. auch „Abfindung“, „Ausgleichszahlung“;

- einer Abstands-, Ausgleichszahlung § 6 Anm. 1374;
- für Emissionsduldung § 5 Anm. 2000 „Ablösungen für Emissionsduldung etc.“ (RAP);
- im Profisport § 5 Anm. 2000 (RAP);
- von Versorgungsleistungen § 6 Anm. 1374;
- für Zustimmung zur Erteilung einer Baugenehmigung § 5 Anm. 2000 „Ablösungen für Emissionsduldung etc.“ (RAP).

Abnutzbare Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, abnutzbar“, und „Anlagevermögen, abnutzbar“.

Abonnementsverträge: s. „Provision für den Abschluss von Abonnementsverträgen“.

Abonnentenstamm: § 5 Anm. 1760.

Abraumbeseitigung: § 6 Anm. 1000; s. auch „Rückstellungen für Abraumbeseitigung“.

Abraumrückstand: § 6 Anm. 226.

Abraumvorrat: § 6 Anm. 226, 468, 975, 1000 „Abraum“.

Abschlussgebühren bei Bausparverträgen: s. „Bausparvertrag“.

Abschreibungen: s. auch „Absetzungen für Abnutzung“, „Sonderabschreibungen“;

- außerplanmäßige § 6 Anm. 53;
- kalkulatorische § 6 Anm. 463 f.;
- planmäßige § 6 Anm. 52;
- steuerrechtliche § 6 Anm. 54;
- als Teil der Herstellungskosten § 6 Anm. 463 f.

Abschreibungsverbote, handelsrechtliche: § 6 Anm. 242.

Absetzungen für Abnutzung: s. auch „Abschreibungen“; vgl. auch FG Hamb. v. 18.6.2007 – 2 K 107/07, juris (AfA nur bei Anlagevermögen), rkr.;

- Abgrenzung zu Teilwertabschreibung § 6 Anm. 556;
- als Teil der Herstellungskosten § 6 Anm. 463 f.

Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung: § 6 Anm. 515, 556, 658, 660, 676.

Absetzungen für Substanzverringerung: § 5 Anm. 2112, § 6 Anm. 544.

Absicherungskosten bei Gebäudeherstellung: § 6 Anm. 715.

Abstandszahlung: § 5 Anm. 1760, 2000 „Abstandszahlungen“, „Mietvertragliche Abstandszahlungen“ (RAP), § 6 Anm. 285, 287, 388, 391, 401, 1374; s. auch „Abfindung“, „Entschädigungen“.

Abwasserbaubeitrag: vgl. BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282.

Abwehrkosten: § 5 Anm. 614, 710, § 6 Anm. 289, 715; s. auch „Anwaltskosten“, „Prozesskosten“.

Abzinsung: § 6 Anm. 1141 ff., 1186 ff.; vgl. auch BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854 (Gesellschafterdarlehen); v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301 (Gesellschafterdarlehen); v. 24.10.2006 – I R 2/06, BStBl. II 2007, 469 (Abzinsung bei Teilwertabschreibung notleidender Forderung); FG Berlin-Brandenburg v. 6.1.2009, EFG 2009, 564 (Abzinsung zunächst unverzinslicher Darlehen auch bei späterer Vereinbarung einer Verzinsung), rkr.; v. 17.11.2008, EFG 2009, 322 (Gesellschafterdarlehen), rkr.; v. 8.9.2008, EFG 2008, 1947 (Gesellschafterdarlehen), rkr.; Nds. FG v. 12.11.2008 – 6 K 355/08, BB 2009, 296 (Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen), nrkr., Az. Rev. BFH I R 9/09; FG Ba.-Württ. v. 10.12.2007 – 6 K 446/06, DStRE 2009, 71 (Gesellschafterdarlehen), nrkr., Rev. Az. BFH I R 4/08; FG München v. 20.6.2006 – 5 V 1675/06, juris (Abzinsung innerhalb ärztlicher Praxisgemeinschaft).

Abzinsungsbetrag: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Ackerprämienberechtigung: s. „Prämienrecht“.

Ackerquote: § 5 Anm. 1690; vgl. auch Nds. FG v. 29.10.2007 – 9 V 328/07, juris; Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008, EFG 2008, 1273, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 28/08.

Ähnliche Rechte und Werte: s. „Konzessionen“, „Schutzrechte“.

Äquivalenzziffernrechnung: § 6 Anm. 467.

Ärztemuster: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 1014, 1025 „Ärztemuster“, „Veräußerungsverbot“.

AfA: s. „Absetzungen für Abnutzung“.

AfS: s. „Absetzungen für Substanzverringerung“.

Agio: s. „Disagio (Damnum)/Agio“.

Aktivierung: § 5 Anm. 300 ff., 340 ff.

Aktivierungsfähigkeit: § 5 Anm. 300, 320;

– abstrakte § 5 Anm. 300;

– konkrete § 5 Anm. 300.

Aktivierungsgebot: § 5 Anm. 324;

– für Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen § 5 Anm. 1996;

– für Zölle und Verbrauchsteuern § 5 Anm. 1975.

Aktivierungspflicht: § 5 Anm. 300, 302, 320;

– Disagio § 5 Anm. 1954;

– Rechnungsabgrenzungsposten § 5 Anm. 1920.

Aktivierungsverbot: § 5 Anm. 325.

Aktivierungswahlrecht: § 5 Anm. 302, 321 ff.;

– handelsrechtlich § 5 Anm. 302;

– Rechnungsabgrenzungsposten § 5 Anm. 1921.

Alarmanlage: § 6 Anm. 715 „Alarmanlage“ und „Einbruchmeldeanlagen“.

Altautos: s. „Rückstellungen für Entsorgung von Altfahrzeugen“.

Altbatterien: s. „Rückstellungen für Rückkauf-/Rücknahmeverpflichtungen“.

Altenteilerwohnung: § 6 Anm. 715; vgl. auch BFH v. 21.2.2008 – IX B 233/07, BFH/NV 2008, 952.

Altersteilzeit: s. „Rückstellungen für Altersteilzeit“.

Altersversorgung: s. „Betriebliche Altersversorgung“, „Betriebliche Versorgungsrente“.

Altfahrzeuge: s. „Rückstellungen für Entsorgung von Altfahrzeugen“.

Altlasten: § 6 Anm. 533, 715 „Altlasten-Entsorgung“, 1025; s. auch „Entkontaminierungskosten“, „Rückstellungen für Altlastenbeseitigung“.

Anbau: s. „Gebäude“.

Anbauschränkteile: s. „Möbel“.

Ankaufsrecht: § 6 Anm. 913; s. auch „Optionsrecht“.

Anlagevermögen: § 5 Anm. 371, § 6 Anm. 253 ff.; vgl. auch FG Hamb. v. 18.6.2007 – 2 K 107/07, juris (AfA nur bei Anlagevermögen), rkr.;

– Abgrenzung zum Umlaufvermögen § 6 Anm. 253;

– Begriff § 6 Anm. 253;

– abnutzbares, Bewertung § 6 Anm. 240, 242, 266, 719 ff.;

– abnutzbares, Teilwertvermutung § 6 Anm. 595;

– immaterielles, § 5 Anm. 1721 ff., § 6 Anm. 719 ff.;

– nicht abnutzbares, Bewertung § 6 Anm. 240, 242, 719 ff., 764 ff.;

– nicht abnutzbares, Teilwertvermutung § 6 Anm. 594.

Anlaufkosten: § 5 Anm. 2000 (RAP); s. auch „Gründungskosten“.

Anlaufverluste: § 6 Anm. 18a, 811; vgl. auch FG München v. 28.11.1997 – 13 V 3073/97, juris; FG Sachs.-Anh. v. 21.2.2008 – 3 K 775/99, juris, rkr.

Anliegerbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge, -kosten“.

Anpassungsverpflichtung: s. „Rückstellungen für Anpassungsverpflichtungen“.

Ansammlungsrückstellung: s. „Rückstellungen“.

Anschaffung: § 6 Anm. 272 ff.;

- Abgrenzung zu Herstellung § 6 Anm. 277;
- Begriff § 6 Anm. 273;
- Teilwertvermutung § 6 Anm. 587 ff.;
- Zeitraum § 6 Anm. 274, 282c, 974 „Beginn der Anschaffung“, „Ende der Anschaffung“;
- Zeitpunkt § 6 Anm. 274, 974 „Wirtschaftliche Verfügungsmacht“ und „Zeitpunkt der Anschaffung“.

Anschaffungskosten: s. auch „Anschaffungs-/Herstellungskosten“; vgl. auch BFH v. 20.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347 (Abgrenzung der AK eines EinzelWG von Aufwendungen auf den Geschäftswert);

- von ausländischen Beteiligungen § 6 Anm. 14 ff.;
- Begriff § 6 Anm. 281 ff.;
- Bestandteile § 6 Anm. 284 ff.;
- als Bewertungsmaßstab § 6 Anm. 283, 725;
- fiktive § 6 Anm. 239, 303, 974, 1436; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 10.7.2008, EFG 2008, 1610, rkr.; Sächs. FG v. 5.11.2007 – 5 K 1571/05, juris, rkr.;
- von Fremdwährungsforderungen § 6 Anm. 22;
- von KapGes.-Anteilen § 6 Anm. 1094;
- nachträgliche § 6 Anm. 297; vgl. auch BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369;
- negative § 6 Anm. 974;
- bei Tausch § 6 Anm. 974;
- überhöhte § 6 Anm. 588; vgl. auch BFH v. 7.2.2002 – IV R 45/01, BFH/NV 2002, 1021;
- unangemessene § 6 Anm. 974 „Unangemessenheit“;
- unbekannte § 6 Anm. 302;
- unbestimmte § 6 Anm. 301;
- von Verbindlichkeiten in ausländischer Währung § 6 Anm. 27;
- von Vorräten § 6 Anm. 19, 972 ff.;
- von Wertpapieren § 6 Anm. 1094;
- von Zahlungsmitteln in ausländischer Währung § 6 Anm. 24.

Anschaffungs-/Herstellungskosten: § 6 Anm. 279 ff.; s. auch „Anschaffungskosten“, „Herstellungskosten“;

- als Bewertungsmaßstab § 6 Anm. 239, 269 ff., 719, 724, 725;
- ausländischen Sachanlagevermögens § 6 Anm. 12;
- bei Auslandsbeziehungen § 6 Anm. 10;

- in Fremdwährung § 6 Anm. 10;
- nachträgliche Änderung bei ausländischen Beteiligungen § 6 Anm. 17.
- Anschaffungskostenänderungen:** § 6 Anm. 288 ff.
- Anschaffungskostenerhöhung:** § 6 Anm. 290.
- Anschaffungskostenminderung:** § 6 Anm. 289, 544, 972; s. auch „Bonus“, „Rabatt“, „Skonto“; vgl. auch FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107 (Versicherungsleistung einer Baumehrpreisversicherung), rkr.
- Anschaffungskostenprinzip:** s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.
- Anschaffungsnahe Aufwendungen:** § 6 Anm. 505 ff.; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.
- Anschaffungsnebenkosten:** § 6 Anm. 292 ff., 972, 974;
 - pauschale Ermittlung § 6 Anm. 223.
- Anschaffungspreis:** s. „Anschaffungskosten“.
- Anschaffungspreisänderungen:** s. „Anschaffungskostenänderungen“.
- Anschaffungspreiserhöhung:** s. „Anschaffungskostenerhöhung“.
- Anschaffungspreisminderung:** s. „Anschaffungskostenminderung“.
- Anschaffungspreisprinzip:** s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.
- Anschaffungszeitpunkt:** s. „Anschaffung“.
- Anschaffungszeitraum:** s. „Anschaffung“.
- Anschlusskosten:** s. „Gasanschluss“, „Stromanschluss“, „Wärmanschluss“, „Wasseranschluss“, „Leitungsverlegung“.
- Ansiedlungsbeitrag:** § 6 Anm. 641.
- Ansparabschreibung:** s. „Rücklagen“.
- Anwachsung:** § 6 Anm. 1334, 1377, 1488c.
- Anwaltskosten:** § 5 Anm. 327, § 6 Anm. 715 „Anwalts- und Prozesskosten“; s. auch „Abwehrkosten“, „Prozesskosten“.
- Anzahlungen:** § 5 Anm. 291 f., § 6 Anm. 299, 468, 650, 1000, 1144, 1187, 1281;
 - Abgrenzung zu RAP § 5 Anm. 1917, 2000 „Anzahlungen“;
 - Abgrenzung zu WG § 5 Anm. 363;
 - Begriff § 5 Anm. 362;
 - erhaltene Anzahlungen § 5 Anm. 292, 450, 485, 1773, 1790;
 - geleistete Anzahlungen § 5 Anm. 291, 300, 320, 333, 362 f., § 6 Anm. 19, 929, 965, 972, 974;
 - Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen § 5 Anm. 1992 ff.
- Anzeigenvertrag:** § 5 Anm. 2000 (RAP).
- Apotheke:** § 6 Anm. 1025; vgl. auch FG Brandenb. v. 11.10.2000, EFG 2001, 129, rkr.; FG Köln v. 21.6.2006, EFG 2006, 1504, rkr.
- Arbeiten:**
 - halbfertige auf fremdem Grund und Boden § 6 Anm. 1011;
 - unfertige § 5 Anm. 624.
- Arbeitgeberjubiläum:** s. „Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen“.
- Arbeitnehmererfindungen:** § 5 Anm. 1734; s. auch „Dienstserfindungen“.
- Arbeitnehmerjubiläum:** s. „Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen“.

Arbeitskraft, Arbeitsleistung: § 6 Anm. 1000 „Arbeitsleistung“, 1200; s. auch „Dienstleistung“.

Arbeitsverhältnis: § 5 Anm. 1760.

Arbeitsvorbereitung: s. „Vorbereitungskosten“.

Architektenhonorar: § 6 Anm. 648, 715 „Architekt“ und „Bauunternehmer“; vgl. auch FG Hamb. v. 15.12.2003 – V 91/00, juris, rkr.

Archiv: § 6 Anm. 1300 „Archiv“.

Arzneimittel: § 5 Anm. 695; s. auch „Ärzttemuster“.

Arzneimittelkonzession, Arzneimittelzulassung: § 5 Anm. 381, 1700; vgl. auch Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, juris.

Arztpraxis: § 6 Anm. 1300 „Instrumentarium“, 1355.

Asbest-Entsorgung, Asbest-Sanierung: s. „Altlasten“.

Assekurateur-Provision: s. „Provisionen, Provisionsaufwendungen“.

Atomanlagen: s. „Rückstellungen für Stilllegung von Kernkraftwerken“.

Aufbewahrungspflicht: s. „Rückstellungen für Aufbewahrungspflichten“.

Aufforstung: § 5 Anm. 605, § 6 Anm. 741 ff.; vgl. auch BFH v. 5.6.2008 – IV R 57/05, BStBl. II 2008, 960; s. auch „Nachaufforstung“, „Wiederaufforstung“, „Zweitaufforstung“.

Auffüllung, Auffüllungsverpflichtung, Auffüllungskosten: s. „Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtung“.

Aufgeld: s. „Disagio (Damnum)/Agio“.

Auflösend bedingte Verbindlichkeiten: s. „Verbindlichkeiten, auflösend bedingte“.

Aufräumungsarbeiten: § 6 Anm. 1000.

Aufrechnung: § 5 Anm. 218, § 6 Anm. 925.

Aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten: s. „Verbindlichkeiten, aufschiebend bedingte“.

Auftragsbestand: § 5 Anm. 1700, § 6 Anm. 723, 724; vgl. auch FG Düss. v. 20.3.2003, EFG 2003, 1290, rkr.

Aufwandsrückstellungen: s. „Rückstellungen“.

Aufwendungsdarlehen: vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581.

Aufwuchs: § 6 Anm. 307 „Aufwuchs und Grundstück“, 311, 736, 739, 746; s. auch „Holz“; vgl. auch BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532.

Aufzug: s. „Fahrstuhl“.

Ausbeuteverträge: § 5 Anm. 297, 1917, 2000 (RAP).

Ausbietungsgarantiegebühren: s. „Garantiegebühren, -geschäfte“.

Ausbildungskosten: § 6 Anm. 1000 „Ausbildung von Arbeitnehmern“.

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters: s. „Handelsvertreter“.

Ausgleichsleistung, Ausgleichszahlung: § 6 Anm. 1374; s. auch „Abfindungen“, „Ablösung“; vgl. auch FG Münster v. 6.2.2003, EFG 2003, 983 (Ausgleichszahlung auf Grund eines städtebaulichen Vorhabendurchführungsvertrags und Erschließungsvertrags), rkr.

Ausländische Beteiligungen: s. „Beteiligungen, ausländische“.

Ausländische Einkünfte: s. „Einkünfte, ausländische“.

Auslandsbeziehungen: § 5 Anm. 11 ff., § 6 Anm. 8 ff.

Auslandsforderung: s. „Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten“.

Auslandsrisiken: s. „Risiken“.

Auslandsschulden: s. „Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten“.

Ausleihungen: s. „Forderungen“.

Auslösungen: s. „Beförderungskosten“, „Reisekosten“.

Außenanlagen: § 5 Anm. 396, § 6 Anm. 715, 1300.

Außenwand: § 6 Anm. 715.

Außenverbindlichkeit: § 5 Anm. 1770.

Außerplanmäßige Abschreibungen: s. „Abschreibungen, außerplanmäßige“.

Ausstellungsgegenstände: § 5 Anm. 381, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 1300 (gWG); s. auch „Musterhäuser“, „Musterküchen“, „Vorführanlagen, -maschinen, -wagen“.

Austauschmotor: § 6 Anm. 494; vgl. auch FG München v. 19.9.2005 – 6 K 4305/03, juris.

Autoradio, Autoreifen, Autotelefon: s. „Kraftfahrzeuge“.

Autorenhonorar: § 6 Anm. 1000 „Verlag“.

Avalprovision: s. „Bürgschaft“.

Badezimmer: § 6 Anm. 715.

Bäume: § 6 Anm. 644, 715 „Hangabtragung“; s. auch „Aufwuchs“, „Holz“, „Wald“.

Bahnanlagen: s. „Gleise, Gleisanlagen“.

Balkon: § 6 Anm. 482, 653.

Bankgebühren: § 5 Anm. 328; s. auch „Geldbeschaffungskosten“.

Bankguthaben: § 6 Anm. 1119, 1345.

Bargeld: § 6 Anm. 1119, 1345.

Baubeschleunigungskosten: s. „Schnellbaukosten“.

Baubetreuungskosten, Baubetreuungsunternehmen, Baubetreuungsvertrag: § 6 Anm. 715 „Baubetreuung“.

Baucontainer: § 6 Anm. 715 „Container“.

Bauelemente: s. „Möbel“.

Baugenehmigung: § 6 Anm. 715.

Baugrube: § 6 Anm. 636, 644, 715 „Absicherungskosten“; vgl. auch BFH v. 4.6.2003 – X R 30/99, BFH/NV 2003, 1322.

Bauherr: § 6 Anm. 277, 633.

Bauherrengemeinschaft: § 6 Anm. 633, 715 „Baubetreuung“.

Bauherrenhaftpflichtversicherung: § 6 Anm. 715.

Bauherrenmodell: § 6 Anm. 287.

Baukostenindex: § 6 Anm. 598, 600, 1025.

Baukostenzuschuss: § 5 Anm. 1687, 1741, 2000 „Versorgungsunternehmen“ (RAP), § 6 Anm. 661; vgl. auch BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812.

Baukredit: § 6 Anm. 940.

Baulast: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Baumängel: § 5 Anm. 585, § 6 Anm. 276, 280, 502, 515, 635, 715, 900 „Mängel“, 1025; vgl. auch BFH v. 26.1.1999 – IX R 23/94, BFH/NV 1999, 785.

Baumehrpreisversicherung: vgl. FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107, rkr.

Baumschule: § 6 Anm. 154 (Zulässigkeit der Festwertbildung), 265 (Anlage-/Umlaufvermögen); vgl. auch BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960.

Baumschulerlass: § 6 Anm. 736; vgl. auch BFH v. 23.4.1998 – IV R 25/97, BFH/NV 1998, 1470.

Bausparkassen: § 5 Anm. 2000 (RAP); s. auch „Bausparvertrag“, „Bausparvorratsvertrag“.

Bausparvertrag: § 5 Anm. 1760, 2000 (RAP); s. auch „Bausparkassen“, „Bausparvorratsvertrag“;

– Abschlussgebühren § 5 Anm. 1760, 2000 „Abschlussgebühr bei Bausparkassen“, „Bausparvertrag“ (RAP);

– Zuteilungsgebühren § 5 Anm. 2000 „Bausparvertrag“ (RAP).

Bausparvorratsvertrag: § 5 Anm. 1760, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen); s. auch „Bausparkassen“, „Bausparvertrag“.

Bauten auf fremdem Grund und Boden/fremden Grundstücken: s. „Gebäude auf fremdem Grund und Boden“.

Bauüberwachungskosten: § 6 Anm. 715.

Bauvertrag: vgl. FG Meckl.-Vorp. v. 26.5.2005 – 2 K 549/02, juris (Bilanzierung von bestrittenen Werklohnforderungen aus Bauverträgen).

Bauwesenversicherung: § 6 Anm. 715 „Versicherung“.

Bauzeitversicherung: § 6 Anm. 715 „Versicherung“.

Bauzeitzinsen: § 6 Anm. 299; vgl. auch FG Nürnberg v. 27.3.2002, EFG 2002, 1033, rkr.

Bearbeitungskosten: § 6 Anm. 911; s. auch „Schadensermittlungs- und Schadensbearbeitungskosten“.

Beförderungskosten: § 6 Anm. 293 ff., 1000; s. auch „Reisekosten“, „Transportkosten“.

Beiträge an Erdölbevorratungsverband: § 5 Anm. 2000 „Mitgliedsbeiträge“ (RAP).

Beizen: § 6 Anm. 977.

Beizulegender Wert: § 5 Anm. 123, § 6 Anm. 53, 242, 562, 577, 618 ff.

Beleuchtungsanlagen: § 6 Anm. 1300 „Grubenlampen“, „Lampen“, „Straßenleuchten“ (gWG).

Belieferungsrechte, -möglichkeiten: § 5 Anm. 1700, § 6 Anm. 722 f., 1432; s. auch „Kontingente“, „Milchkontingent, Milchlieferrecht“, „Zuckerrübenlieferrecht“; vgl. auch FG Münster v. 1.2.2008, EFG 2008, 1449 (Abgrenzung Kundenstamm von Exklusivlieferungsrecht).

Belüftungsanlagen: s. „Lüftungsanlagen“.

Beratung: s. „Kundenberatkosten“, „Steuerberatkosten“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14.2.2001, EFG 2001, 808, aufgeh. durch BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463.

Bereitstellungszinsen: s. „Darlehen“.

Bergbauanlagen: § 6 Anm. 154 (Zulässigkeit der Festwertbildung).

Bergschäden: § 6 Anm. 600, 780; vgl. auch BFH v. 6.8.1998 – IV R 91/96, BFH/NV 1999, 40.

Berufsausbildung: s. „Ausbildungskosten“, „Zuschüsse, öffentliche“.

Berufsgenossenschaftsbeiträge: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 463a; s. auch „Rückstellungen für Berufsgenossenschaftsbeiträge“.

Beschädigung: s. „Wertminderung“.

Beschleunigungskosten: § 5 Anm. 605, § 6 Anm. 283, 715; s. auch „Schnellbaukosten“.

Beschränkte persönliche Dienstbarkeit: s. „Dienstbarkeit“.

Besichtigungskosten: § 6 Anm. 293, 974.

Besserungsabrede, -klausel, -schein, -verabredung: § 5 Anm. 485 „Besserungsvereinbarung (Besserungsabrede, Besserungsschein), 1787, 1790 „Forderungsverzicht“.

Bestandskunden, Bestandspflegevergütung: s. „Rückstellungen für Kundenpflege“.

Bestandteile, wesentliche: § 5 Anm. 313, 315, 391.

Bestechungsgeld: § 6 Anm. 293; s. auch „Rückstellungen für Bestechungsgeld“.

Besteck: § 6 Anm. 154 „Gastronomie“ (Zulässigkeit der Festwertbildung), 1300 „Bestecke“, „Hotel“ (gWG).

Bestuhlung: § 6 Anm. 1291, 1300 „Gaststätte“, „Lichtspieltheater“ (gWG).

Beteiligungen: s. auch „Kapitalgesellschaft“, „Personengesellschaft“, „Versicherungsunternehmen“;

– ausländische § 6 Anm. 14 ff.

Betrieb:

– im Aufbau § 6 Anm. 1350;

– auslaufender § 6 Anm. 1350;

– Nießbrauchsüberlassung § 6 Anm. 1350;

– ruhender § 6 Anm. 1350;

– Übertragung § 6 Anm. 1330 ff., 1351, 1370 ff.;

– verfallener § 6 Anm. 1350;

– zerstörter § 6 Anm. 1350.

Betriebliche Altersversorgung: § 6 Anm. 461, 463i, 1000 „Soziale Aufwendungen“, 1173; s. auch „Betriebliche Versorgungsrente“, „Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Betriebliche Organisationseinheit: s. „Organisationseinheit, betriebliche“.

Betriebliche Versorgungsrente: § 6 Anm. 1155, 1374; s. auch „Betriebliche Altersversorgung“; vgl. auch BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99.

Betriebsaufgabe: § 5 Anm. 576, 1736, 1934, 1957, § 6 Anm. 1330, 1336, 1350 f., 1388, 1395, 1481, 1488a; s. auch „BetriebsEinstellung“, „Betriebsstilllegung“;

– Entschädigung § 5 Anm. 2000 „Betriebsaufgabe-Entschädigung“ (RAP).

Betriebsaufspaltung: § 5 Anm. 306, 590, § 6 Anm. 811, 943, 1340, 1447b, 1488c.

Betriebsausgaben: § 5 Anm. 94, 2112, § 6 Anm. 280, 636, 1202h, 1280.

Betriebsbereitschaftskosten: § 6 Anm. 974; vgl. auch FG München v. 10.5.2006, EFG 2006, 1238, rkr.

Betriebseinstellung: § 6 Anm. 265 „Betriebseinstellung“, „Konkurseröffnung“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1025; s. auch „Betriebsaufgabe“, „Betriebsstilllegung“.

Betriebseröffnung: § 6 Anm. 244, 303, 1235 ff.

Betriebserwerb: § 6 Anm. 244, 307, 1234, 1240.

Betriebsgrundlage, wesentliche: § 6 Anm. 1341, 1345 f., 1357, 1361, 1381 f.

Betriebsleitungskosten: § 6 Anm. 463e, 715 „Bauunternehmer“, 1000, 1173.

Betriebsprüfung: § 5 Anm. 801; s. auch „Rückstellungen für Mehrsteuern“.

Betriebsrat: § 6 Anm. 1000.

Betriebsstilllegung: s. auch „Betriebsaufgabe“, „Betriebseinstellung“;

– drohende: § 6 Anm. 1025 „Beschränkung“.

Betriebsstoffe: § 6 Anm. 463, 965, 977; s. auch „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“.

Betriebsteil: § 6 Anm. 1355.

Betriebs- und Geschäftsausstattung: § 6 Anm. 154 „Geschäftsausstattung“ (Zulässigkeit der Festwertbildung); s. auch „Büroeinrichtung“, „Ladeneinrichtung“.

Betriebsunterbrechung: § 6 Anm. 1350.

Betriebsunterbrechungsversicherung: § 5 Anm. 605 „Beschleunigungskosten“, 1530, 1611, 1620.

Betriebsveräußerung: § 5 Anm. 576, 1934, 1957, § 6 Anm. 1336, 1351, 1481.

Betriebsverlegung: § 5 Anm. 587.

Betriebsvermögensvergleich: § 5 Anm. 16, 36 ff.

Betriebsverpachtung: § 5 Anm. 590, § 6 Anm. 1350.

Betriebsvorrichtung: § 5 Anm. 315, 396, § 6 Anm. 1345.

Betten, -umrandungen: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Beurkundungsgebühren: § 5 Anm. 1965, 2000 (RAP), § 6 Anm. 800, s. auch „Notarkosten“.

Bewachungskosten: § 6 Anm. 463d f., 715 „Versicherung“, 981, 1000 „Bewachung“.

Bewegliche Wirtschaftsgüter: s. Wirtschaftsgut, beweglich.

Bewertung:

– Begriff § 6 Anm. 69;

– Durchführung § 6 Anm. 70 ff.;

– kompensatorische § 5 Anm. 217, § 6 Anm. 90, 923;

– und Schätzung § 6 Anm. 74.

Bewertungseinheit: § 5 Anm. 217 f., § 6 Anm. 90, 565, 923, 1111.

Bewertungsfreiheit: § 5 Anm. 322, § 6 Anm. 236, 463 f., 544, 1249 ff.; s. auch „Wirtschaftsgut, geringwertig“.

Bewertungsstetigkeit: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bewertungsvereinfachungsverfahren: § 5 Anm. 126, § 6 Anm. 56; s. auch „Durchschnittsbewertung“, „Festwertverfahren“, „Gruppenbewertung“, „Verbrauchs-/Veräußerungsfolgebewertungsverfahren“.

Bewertungsvorbehalt: § 5 Anm. 15, 94, 2121, § 6 Anm. 48.

Bewertungswahlrecht: § 5 Anm. 105, 322, § 6 Anm. 461, 1124, 1251.

Bewertungszusammenhang: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bewertungskosten: § 6 Anm. 715 „Bewirtung“, „Richtfest“.

Bezugsrecht: s. „Kapitalgesellschaft“.

Bibliothek: s. „Bücher“.

Biersteuer: § 5 Anm. 1983, 1985, 2000 (RAP), § 6 Anm. 463g.

Bilanzänderung: § 5 Anm. 94, 601, 802, 2112.

Bilanzidentität, Bilanzenzusammenhang: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bilanzierung, korrespondierende: § 5 Anm. 305 ff., 1920, 1952, § 6 Anm. 803, 907, 943, 1489b.

Bilanzierungsgebot: s. „Aktivierungsgebot“, „Passivierungsgebot“.

Bilanzierungshilfe: § 5 Anm. 105, 114, 320, 323, 328, 364 ff., 1946, 1949;

– Abgrenzung zu RAP § 5 Anm. 1917;

– Abgrenzung zu WG § 5 Anm. 366;

– Begriff § 5 Anm. 364.

Bilanzierungsverbot: s. „Aktivierungsverbot“, „Passivierungsverbot“.

Bilanzierungswahlrecht: s. „Aktivierungswahlrecht“, „Passivierungswahlrecht“.

Bilanzklarheit: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bilanzkontinuität: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bilanzwahrheit: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Bildschirm: s. „Computerteile“.

Bindemittel: § 6 Anm. 463.

Blockheizkraftwerk: vgl. Nds. FG v. 10.7.2008, DStRE 2008, 1437, rkr.

Bodenluftsanierung: s. „Altlasten“.

Bodensanierung: s. „Altlasten“.

Bodenschätze: § 5 Anm. 399, 1720, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 307, 780; vgl. auch BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 44; v. 20.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; FG Berlin-Brandenb. v. 1.7.2008, EFG 2008, 1544, rkr.

Bodenverbesserung: § 6 Anm. 782; vgl. auch Nds. FG v. 11.11.1993, EFG 1994, 512, rkr.

Börsenwert: § 6 Anm. 578.

Bonus: § 6 Anm. 289, 974, 1011, 1432; s. auch „Rabatt“, „Skonto“.

Boxen: s. „Ladungsträger“.

Branchenkennzahlen: § 6 Anm. 1025.

Branntweinsteuer: § 5 Anm. 1983, 1985, 2000 (RAP), § 6 Anm. 463g, 974, 1000.

Breitbandanlagen: § 6 Anm. 715; vgl. auch Nds. FG v. 8.7.1997 – VI 201/93, juris; FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.

Brenner: s. „Computerteile“.

Brennrecht: § 5 Anm. 381, 1700, § 6 Anm. 723.

Brennstoffe: § 6 Anm. 985, 1000 „Energie“.

Brennstoffelemente: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Briefmarken: § 6 Anm. 1119.

Bruchteilseigentum: § 5 Anm. 397.

Brücken: § 6 Anm. 780.

Buchführung: s. auch „Rückstellungen für Aufbewahrungspflichten“;

– freiwillige § 5 Anm. 9, 35;

– ordnungsmäßige § 5 Anm. 40 ff.

Buchführungspflicht: § 5 Anm. 8 f., 15, 16, 27 ff.

Bücher: § 5 Anm. 377, 1715, § 6 Anm. 266, 1300 (gWG); vgl. auch BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421.

Bürgschaft: § 5 Anm. 2000 (RAP); vgl. auch BFH v. 4.3.2008 – IX R 78/06, BStBl. II 2008, 575.

Bürocontainer: § 5 Anm. 386.

Büroeinrichtung: § 6 Anm. 1272, 1300 „Einrichtungsgegenstände“, „Erstausstattung“, „Schreibtischkombinationen“ (gWG), 1345.

Büromaschinen: § 6 Anm. 1345.

Büro- und Verwaltungsgebäude: § 6 Anm. 635, 1345.

Cap: s. „Zinsbegrenzungsvereinbarung“.

Carport: § 6 Anm. 715.

CD: § 5 Anm. 377.

CD-/DVD-Brenner: s. „Computerteile“.

CD-/DVD-Laufwerk: s. „Computerteile“.

Certified Emission Reduction (CER): s. „Emissionsberechtigungen“.

Chemikalien, Chemische Produkte: § 6 Anm. 463, 1124 „Chemische Industrie“.

Collar: s. „Zinsbegrenzungsvereinbarung“.

Computerprogramme: § 5 Anm. 377, 1716, 1724, § 6 Anm. 722; s. auch „Datenträger“.

Computerteile: § 6 Anm. 1273, 1300.

Computerzubehör: § 5 Anm. 1716, § 6 Anm. 1300 „Disketten“ (gWG).

Container: § 6 Anm. 265 „Leergut“ (Anlage-/Umlaufvermögen); s. auch „Bürocontainer“, „Bürocontainer“.

Containerpflanzen: § 6 Anm. 736; s. auch „Pflanzen, Pflanzenanlagen“.

Dach: § 6 Anm. 475, 481, 502, 634.

Dachausbau: § 6 Anm. 634, 650 ff., 715; s. auch „Dachgeschoss“.

Dacheindeckung: § 5 Anm. 2000 „Pachtvorauszahlungen“ (RAP), § 6 Anm. 653, 655a.

Dachgeschoss: § 6 Anm. 475, 482; s. auch „Dachausbau“.

Damnum: s. „Disagio (Damnum)/Agio“.

Darlehen:

- Abzinsungsbetrag § 5 Anm. 2000 „Abzinsungsbetrag“, „Darlehensabzinsungsbetrag“ (RAP);
- Bearbeitungsgebühren § 5 Anm. 1947, 2000 „Darlehens-Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren/-Provisionen“ (RAP);
- Bereitstellungszinsen § 5 Anm. 2000 (RAP); § 6 Anm. 985;
- Disagio-Darlehen § 5 Anm. 1960;
- Fälligkeitsdarlehen § 5 Anm. 1955, 1957, 1962, § 6 Anm. 1155;
- haftungslose § 5 Anm. 1762; vgl. auch BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483;
- Laufzeitänderung § 5 Anm. 2000 „Laufzeitänderungen“ (RAP);
- Risikoprämie § 5 Anm. 1947;
- Tilgungsdarlehen § 5 Anm. 1955 f., § 6 Anm. 1155;
- Tilgungsstreckungsdarlehen § 5 Anm. 1960, 2000 (RAP);
- Vermittlungsprovision § 5 Anm. 2000 „Darlehens-Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren/-Provisionen“, „Provisionsaufwendungen“ (RAP), § 6 Anm. 715 „Provision“;
- Verwaltungsgebühren § 5 Anm. 2000 „Darlehens-Bearbeitungs- und Verwaltungsgebühren/-Provisionen“ (RAP);
- Vorfalligkeitsentschädigung § 5 Anm. 2000 (RAP).

Datensammlung: § 5 Anm. 1716.

Datensatz: vgl. BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (Geopunkte).

Datensicherung: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Datenträger: § 5 Anm. 377, § 6 Anm. 722; s. auch „Computerprogramme“.

Dauerkarten: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Dauerkulturen: § 6 Anm. 1300 (gWG); s. auch „Baumschule“, „Pflanzen, Pflanzenanlagen“.

Dauernde Last: § 6 Anm. 1155 „Verbindlichkeiten aus dauernden Lasten“, 1374.

Dauernde Wertminderung: s. „Wertminderung, dauernde bzw. voraussichtlich dauernde“.

Dauerschuldverhältnis: § 5 Anm. 288, 290, 473, 1836, 1913, 1917, 2000 „Anzahlungen“, „Pachtvorauszahlungen“ (RAP).

Dauerwohnrecht: § 5 Anm. 1760.

Derivate: s. „Finanzprodukte“.

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee: § 5 Anm. 22.

Devisenbestände, -guthaben: § 6 Anm. 10, 19, 1119 ff.

Diamantsäge: § 6 Anm. 1300 „Sägeblätter“.

Dienstbarkeit: § 5 Anm. 2000 (RAP).

- Grunddienstbarkeit § 5 Anm. 2000 „Nutzungsrechte“ (RAP), § 6 Anm. 630.

Dienstleistung: § 5 Anm. 1734.

Dienstfahrzeug: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Dienstjubiläum: s. „Rückstellungen für Jubiläumsszuwendungen“.

Dienstleistungen: § 5 Anm. 1760, 2000 „Arbeitnehmer“, „Dienstleistungen“, „Entwicklungskosten“ (RAP), § 6 Anm. 17, 1000; s. auch „Arbeitskraft“, „Unterrichtsvertrag“.

Dienstverhältnis: § 5 Anm. 1836.

Diktiergerät: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Dingliche Lasten: § 5 Anm. 2000 „Nutzungsrechte“ (RAP), § 6 Anm. 384 ff.; s. auch „Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last“, „Nießbrauch“; vgl. auch BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296.

Dingliche Rechte: § 5 Anm. 1808; s. auch „Erbbaurecht, Erbbauzinsen“, „Nutzungsrecht, dingliches“, „Wohnrecht“.

Direktversicherung: § 5 Anm. 2000 „Lebensversicherungsprämien“ (RAP).

Disagio (Damnum)/Agio: § 5 Anm. 1945 ff., 2000 (RAP); § 6 Anm. 715 „Auszahlungsverlust“; vgl. auch FG München v. 9.12.2008 – 13 K 2292/03, juris, insoweit nicht abgedruckt in EFG 2009, 909 (aktiver RAP für ein von der KfW-Bank als Refinanzierungsbank einbehaltenes Damnum), rkr.

Disagio-Darlehen: s. „Darlehen“.

Disketten: s. „Computerzubehör“.

Diskont: s. „Wechseldiskont“.

Dividende: § 5 Anm. 334, 364; s. auch „Gewinnansprüche“, „Sachdividende“; vgl. auch BFH v. 7.2.2007 – I R 15/06, BStBl. II 2008, 340; FG Hamb. v. 4.5.2006, EFG 2006, 1360 (zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen), rkr.

Divisionskalkulation: § 6 Anm. 467.

DM-Bilanzgesetz, DM-Eröffnungsbilanz: § 5 Anm. 19, § 6 Anm. 64 ff.

Dollar-Value-Methode: § 6 Anm. 1124; s. auch „Index-Lifo-Verfahren“, „Index-Verfahren“.

Domain-Adresse: s. „Internet-Domain“.

Doppelstöckige Personengesellschaft: s. „Personengesellschaft, doppelstöckige“.

Drittaufwand: § 6 Anm. 1000 „Unentgeltliche Dienstleistungen Dritter“.

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften: s. „Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“.

DRSC: s. „Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee“.

Druckbeihilfen: s. „Rückstellungen für Druckbeihilfen“.

Drucker: s. „Computerzubehör“.

Druckerei, Druck- und Prägeformen, Druckvorlagen, Druckwalzen: s. „Werkzeuge“.

Duldungspflicht: § 5 Anm. 2000 „Duldungspflicht, immerwährende“ (RAP), § 6 Anm. 387, 390 ff.

Durchschnittsbewertung: § 6 Anm. 19, 135 ff., 1108.

DVD-Brenner: s. „Computerteile“.

DVD-Laufwerk: s. „Computerteile“.

EDV-Anlage: s. „Computerprogramme“, „Computerteile“, „Computerzubehör“.

Ehevermittler: § 5 Anm. 2000 „Ehemaklerhonorare“.

Eigene Anteile: § 5 Anm. 372 aE, § 6 Anm. 265 „Anteile“, 1110.

Eigenjagdrecht: s. „Jagdrecht“.

Eigenkapital: § 5 Anm. 450, 570;

– Aufwendungen für Beschaffung § 5 Anm. 328.

Eigenkapitalersatz: § 5 Anm. 485, 1785, § 6 Anm. 811, 1155 „Unverzinsliche eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen“.

Eigenkapitalzinsen: § 6 Anm. 299, 465, 974 „Kalkulatorische Kosten“, 1009.

Eigentumswohnung: § 6 Anm. 265 „Eigentumswohnungen“, „Grundstücke“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 277, 313; vgl. auch Sächs. FG v. 19.6.2008 – 8 K 848/07, juris (Teilwertabschreibung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 38/08.

Einbauküche: s. „Küche“.

Einbaumöbel: s. „Möbel“.

Einfriedung: s. „Umzäunung“.

Einheitlichkeit der Bewertung: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Einheitswert: § 6 Anm. 576.

Einkaufsbüro: § 6 Anm. 1000 „Einkauf“.

Einkünfte, ausländische: § 5 Anm. 12.

Einlagen: § 5 Anm. 94, 301, 1672, 1952, 2112, § 6 Anm. 244, 287, 303, 802, 1208 ff., 1449; s. auch „Sacheinlagen“, „verdeckte Einlage“.

Einnahmeabhängige Verbindlichkeit: s. „Verbindlichkeiten, einnahmeabhängige“.

Einrichtungsgegenstände: s. „Möbel“.

Einstandsgebühr: § 5 Anm. 2000 „Golf-Einstandsgebühr“ (RAP).

Eintragungskosten: § 5 Anm. 327, 1965; s. auch „Grundbuchgebühren, -kosten“, „Notarkosten“.

Eintrittskarten im Umlauf: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Einzelbewertungsgrundsatz: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Einzelhandel: § 6 Anm. 1025 „Lebensmitteleinzelhandel“, „Textilwareneinzelhandel“; s. auch „Musikalienhandel“.

Einzelkosten: § 6 Anm. 463c, 975, 1173, s. auch „Fertigungseinzelkosten“, „Materialeinzelkosten“.

Einzelwertberichtigung: § 6 Anm. 930.

Einzweckteile: s. „Spezialreserveteile“.

Eiserne Verpachtung: s. „Verpachtung, eiserne“.

Elektroinstallationen: § 5 Anm. 315, § 6 Anm. 283, 647.

Elektrolyten: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Elektromotor: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Emission Reduction Unit (ERU): s. „Emissionsberechtigungen“.

Emissionsberechtigungen: § 5 Anm. 1724, 1760, § 6 Anm. 1155; s. auch „Ablösung für Emissionsduldung“, „Rückstellungen für Emissionsberechtigungen“.

Emissionsdisagio: s. „Disagio (Damnum)/Agio“.

Energiekosten: § 6 Anm. 459, 463, 463e, 982, 1000 „Energie“.

Entfernungsverpflichtung: s. „Rückstellungen für Entfernungsverpflichtungen“.

Entgelt: § 5 Anm. 1740 ff.

Entkontaminierungskosten: vgl. Nds. FG v. 12.4.2007, EFG 2007, 1756, rkr.

Entlüftungsanlagen: s. „Lüftungsanlagen“.

Entnahmen: § 5 Anm. 94, 301, 1952, 2112, § 6 Anm. 244, 303, 1190 ff., 1330, 1449, 1468b, 1469b; s. auch „Leistungsentnahme“, „Nutzungsentnahme“.

Entschädigungen: § 5 Anm. 584, 595, 1817, 2000 „Entschädigungen“, „Hausverwaltervertrag“, „Nutzungsverzicht“, „Pächterzahlungen zur Entschädigung des Verpächters für Feldbestellungskosten“, „Unterlassungslast“, „Verpflichtungsverzicht“, „Vertragsaufhebung“, „Wettbewerbsverbot“, „Wirtschaftserschweris-Entschädigungen“ (RAP); s. auch „Abfindung“, „Ablösung“, „Ausgleichsleistung, Ausgleichszahlung“.

Entsorgungskosten, -verpflichtung: § 5 Anm. 475, 842, 2000 „Entsorgung“ (RAP), s. auch „Abfallbeseitigungskosten, -verpflichtung, Abfallentsorgungskosten, -verpflichtung“, „Altlasten“, „Rückstellungen für Entsorgung von Altfahrzeugen“, „Rückstellungen für Entsorgungsverpflichtungen“.

Entwicklungskosten: s. „Forschung und Entwicklung“.

Entwurfskosten: § 6 Anm. 463b, 715 „Architekt“; s. auch „Konstruktionskosten“, „Planungskosten“.

Erbauseinandersetzung: § 6 Anm. 287 „Erbauseinandersetzung, vorweggenommene Erbfolge“, 1391, 1405 ff.

Erbbaurecht, Erbbauszinsen: § 5 Anm. 605, 1719, 2000 „Erbbauszinsen“ (RAP), § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 287, 292, 630, 642, 676.

Erbfall: § 6 Anm. 273, 532, 693, 1334, 1372, 1375, 1390, 1395 ff.

Erbfolge, vorweggenommene: § 6 Anm. 287 „Erbauseinandersetzung, vorweggenommene Erbfolge“, 1334, 1374.

Erfindung: § 6 Anm. 724, 1025; s. auch „Arbeitnehmererfindungen“, „Dienst-erfindung“.

Erfolgsbeteiligung, -prämie: s. „Rückstellungen für Erfolgsprämie“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Erfüllungsrückstand: § 5 Anm. 485; s. auch „Rückstellungen für Erfüllungsrückstand“.

Ergänzungsbilanz: § 6 Anm. 825, 1025, 1441b, 1459a, 1460, 1460b, 1462, 1467a ff.

Erhaltungsaufwand: § 5 Anm. 315, § 6 Anm. 470 ff.; s. auch „Rückstellungen für unterlassenen Erhaltungsaufwand“.

Ernte, stehende: § 6 Anm. 265 „Feldinventar und stehende Ernte“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 730, 736, 780, 966; vgl. auch BFH v. 7.12.2005 – I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097.

Ersatzteile: § 6 Anm. 152, 265 „Reparaturmaterialien und Ersatzteile“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1010, 1025 „Kfz.-Gewerbe“, 1300 (gWG); vgl. auch FG München v. 19.9.2005 – 6 K 4305/03, juris.

Ersatzwirtschaftsgut: § 5 Anm. 574, 597 f.; vgl. auch BFH v. 22.1.2004 – IV R 65/02, BStBl. II 2004, 421.

Erschließungsbeiträge, -kosten: § 5 Anm. 297, 2000 „Erbbauszinsen“ (RAP), § 6 Anm. 640 ff.; s. auch „Folgebeiträge, -lasten“, „Rückstellungen für Erschließungsbeiträge“, „Zweiterschließung“; vgl. auch BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282 (Abwasserbaubeiträge).

Erstaufforstung: s. „Aufforstung“.

Erstmuster: s. „Prototyp“; vgl. auch Sächs. FG v. 19.3.2007 – 4 K 1395/05, juris (Spitzendecken, Gardinen), rkr.

Erstzulassung: § 6 Anm. 1203h.

Ertragswertentschädigung: § 5 Anm. 2000 „Entschädigungen“ (RAP); vgl. auch BFH v. 7.3.2007 – I R 18/06, BStBl. II 2007, 697 (Vorfälligkeitsentschädigung als passiver RAP).

Erwerb, entgeltlich: § 5 Anm. 1730 ff.

Erzeugnisse: § 5 Anm. 293, 375, § 6 Anm. 20, 965, 970, 975 f., 1009, 1025 „Erzeugnisbestände“;

– fertige § 5 Anm. 293, § 6 Anm. 965, 970, 1487b;

– unfertige § 5 Anm. 293, § 6 Anm. 129 „Vorratsvermögen“, 463, 965, 970.

Etuais: § 6 Anm. 463.

EU-Geldbußen: s. „Rückstellungen für Geldbußen, Geldstrafen“.

Europarecht: § 5 Anm. 20.

Euroumrechnungsrücklage: s. „Rücklagen“.

Euro-Umstellung: s. „Rückstellungen für Euro-Umstellung“.

„Ewige Rente“: § 5 Anm. 1934, 2000 „Duldungspflicht, immerwährende“ (RAP).

Explorationskosten: § 5 Anm. 1760.

Fabrikgebäude, -halle: § 6 Anm. 635, 650, 687.

Fabrikgrundstück: § 6 Anm. 608, 1345, 1361; vgl. auch FG Nürnberg v. 25.11.2004 – IV 332/2003, juris, nrkr., Rev. Az. BFH X R 45/06.

Fachzeitschriften: s. „Zeitschriften“.

Fälligkeitsdarlehen: s. „Darlehen“.

Fässer: s. „Leergut“.

Fahrgastschiff: s. „Hotel“.

Fahrgestell: § 6 Anm. 1025.

Fahrstuhl: § 6 Anm. 484, 654, 715; vgl. auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BFH/NV 2007, 1239.

Fahrtenbuch: § 6 Anm. 1203u ff.

Fahrtenbuchmethode: § 6 Anm. 1202m f., 1203p ff.; s. auch „Listenpreismethode“, „Nutzungsentnahme“.

Fahrtkosten: § 6 Anm. 715; vgl. auch BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BFH/NV 2007, 1407 (Anschaffungsnebenkosten bei Anschaffung eines GmbH-Geschäftsanteils).

Familienbetriebsförderung: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Farben, Farbstoffe: § 6 Anm. 463, 977.

Fassade: § 6 Anm. 476, 657.

Fehlmaßnahme: § 6 Anm. 599 f., 726, 811, 1025 „Baukostenindex“, „Galerist“, „Grundierungskosten“, „Übergroße“, „Unverkäuflichkeit“, „Verlag“, „Verlustprodukte“, „Zwangslage“; vgl. auch BFH v. 29.8.2001 – XI R 26/99, BFH/NV 2002, 625; FG Ba.-Württ. v. 25.4.2008, EFG 2008, 1539 (Teilwertabschreibung auf Beteiligung), rkr.; FG Hamb. v. 9.10.2007, EFG 2008, 466 (Teilwertabschreibung auf Beteiligung), rkr.

Feldbestellungskosten: § 5 Anm. 2000 „Entschädigungen“, „Pächterzahlungen zur Entschädigung des Verpächters für Feldbestellungskosten“.

Feldinventar: § 6 Anm. 265 „Feldinventar und stehende Ernte“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 736, 780, 966; vgl. auch BFH v. 7.12.2005 – I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097 (Aktivierungswahlrecht); FG Sachs.-Anh. v. 23.6.2005 – 3 K 57/03, juris (Bewertung); v. 10.4.2003 – 3 K 467/01, juris (Durchschnittsbewertung); FG München v. 28.4.2005 – 15 K 1207/04, juris (Aktivierungswahlrecht); FG Brandenb. v. 22.10.2003, EFG 2005, 1005 (Aktivierungswahlrecht als Billigkeitsmaßnahme), rkr.

Fenster: § 6 Anm. 715; s. auch „Schaufensteranlagen“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541 (Erhaltungsaufwand), nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.

Ferngasleitung: § 5 Anm. 2000 „Dienstbarkeit“, „Leitungsverlegung“ (RAP).

Fernsehgerät: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Fernsehrechte: § 5 Anm. 381.

Fernsehüberwachung: s. „Überwachungsanlage“.

Fernverkehrsgenehmigung: s. „Güterfernverkehrsgenehmigung“.

Fernwärme: s. „Wärmeanschluss“.

Fertige Erzeugnisse, fertige Leistungen: s. „Erzeugnisse, fertige“, „Leistungen, fertige“.

Fertigungseinzelkosten: § 6 Anm. 978.

Fertigungsgemeinkosten: § 6 Anm. 463e, 982, 984; vgl. auch Nds. FG v. 18.2.2003, EFG 2003, 835 (Vorarbeiten zur Erstellung einer Leistungsbeschreibung für ein von Dritten herzustellendes Werkzeug keine Fertigungsgemeinkosten des Werkzeugs), rkr.

Fertigungskosten: § 6 Anm. 463a; s. auch „Fertigungseinzelkosten“, „Fertigungsgemeinkosten“, „Fertigungslöhne“, „Sonderkosten der Fertigung“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Fertigungslöhne: § 6 Anm. 463a, 978; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Festwertanpassung: § 6 Anm. 153.

Festwertbildung: § 6 Anm. 152.

Festwertkontrolle: § 6 Anm. 153.

Festwertverfahren: § 6 Anm. 19, 145 ff.

Feuerlöschanlagen, -geräte: § 6 Anm. 715 „Feuerlöschanlagen“.

Fifo-Verfahren: § 6 Anm. 210, 1122h.

Fiktive Anschaffungskosten: s. „Anschaffungskosten, fiktive“.

Filmdarlehen, Filmförderungsdarlehen, Filmkredit: § 5 Anm. 1762, 1790.

Filme, Filmrechte: § 5 Anm. 377, 1724, 1760, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 965; s. auch „Synchronisationskosten“, „Werbefilme“; vgl. auch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156; v. 6.11.2008 – IV B 127/07, juris (Anlage-/Umlaufvermögen).

Finanzdienstleistungsinstitute: § 6 Anm. 1090.

Finanzierungskosten: s. „Geldbeschaffungskosten“.

Finanzplandarlehen, Finanzplankredit: § 5 Anm. 485; vgl. auch BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598.

Finanzprodukte: § 5 Anm. 218, § 6 Anm. 1111; vgl. auch WAGNER, StuB 2004, 1085; WIECHENS/HELKE, DB 2008, 1333.

Firma (Firmenbezeichnung, Firmenname): § 5 Anm. 1700.

Firmenjubiläum: s. „Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen“.

Firmenwert: s. „Geschäfts- oder Firmenwert“.

Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter: § 5 Anm. 381, 1700, § 6 Anm. 723, 725.

Fixkosten: § 6 Anm. 975.

Flachdach: s. „Dach“.

Flachpaletten: s. „Paletten“.

Flaschen, Flaschenkästen: s. „Leergut“.

Floor: s. „Zinsbegrenzungsvereinbarung“.

Flugzeuge: § 5 Anm. 830; vgl. auch Nds. FG v. 22.5.2006 – 10 V 239/05, juris; FG Berlin v. 17.12.2004 – 8 B 8279/02, EFG 2005, 544, rkr.

Fördermittel: § 5 Anm. 2000 „Fördermittel nach dem Berliner Landesmodernisierungsprogramm“, „Krankenhaus-Fördermittel“, „Studentenwohnraumförderung“, „Zuschüsse, öffentliche“ (RAP); s. auch „Subventionen“, „Zuschüsse, öffentliche“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 25.4.2002, EFG 2002, 1057, best. durch BFH v. 18.3.2003 – I B 97/02, BFH/NV 2003, 1190.

Folgebeiträge, -lasten: § 6 Anm. 640, 642.

Forderungen: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 905 ff., 1345; s. auch „Besserungsabrede, -klausel, -schein, -vereinbarung“, „Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten“, „Sachwertforderungen“;

– Ausfall § 6 Anm. 911; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 11.6.2008 – 12 K 3038/05 B, juris, rkr;

– von Gesellschaftern einer KapGes. gegen die Gesellschaft § 6 Anm. 936, 1155 „Verbindlichkeiten von Körperschaften gegenüber Anteilseignern“;

– von Gesellschaftern einer PersGes. gegen die Gesellschaft § 6 Anm. 937;

– von Kreditinstituten § 6 Anm. 938 ff., s. auch „Baukredit“, „Mindestreserve“, „Realkreditinstitut“, „Teilzahlungsbanken“;

– von Versicherungsunternehmen § 6 Anm. 941;

– Verkauf § 5 Anm. 2000 „Forderungsverkauf“, „Forfaitierung von Leasingraten“ (RAP);

– Verzicht § 5 Anm. 1787, 1790, § 6 Anm. 1488c.

Forfaitierung: s. „Forderung, Verkauf“.

Formen, Formplatten: s. „Werkzeuge“.

Forschung und Entwicklung: § 5 Anm. 222, 331, 1760 „Forschungsaufwand“, 1790 „Forschungs- und Entwicklungszuschüsse“, 2000 „Entwicklungskosten“ (RAP), § 6 Anm. 463b, 986; s. auch „Rückstellungen für rückzahlbare Forschungszuschüsse“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris; ERNSTING/FELLINGER, Ubg. 2008, 771.

Forstwirtschaft: s. „Aufforstung“, „Holz“, „Wald“.

Fortführungsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Forwards: s. „Finanzprodukte“.

Franchisevertragsgebühren: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Fremdkapitalzinsen: § 6 Anm. 299, 465.

Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten: § 6 Anm. 22 ff., 923, 1155.

Fundament: § 6 Anm. 634, 657.

Fundamentierungskosten: § 6 Anm. 295.

Funktionale Auslegung: § 6 Anm. 572.

Funktionale Betrachtungsweise: § 6 Anm. 1345.

Fußball: § 5 Anm. 1741 „Transferentschädigungen im Profifußball“, 1760 „Spielerlaubnis im Profifußball“; 2000 „Ablösungen im Profisport“, „Dauerkarten“, „Jahresleistungsprämien“, „Senderechte“ (RAP).

Fußbodenbelag: § 6 Anm. 715, 1300 (gWG); vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.

Futures: s. „Finanzprodukte“.

Gängigkeitsabschläge: § 6 Anm. 1025; s. auch „Lagerdauer“.

Garage: § 5 Anm. 401; s. auch „Carport“, „Stellplatz“.

Garagenablösung: § 6 Anm. 643.

Garagenzufahrt: s. „Zufahrt“.

Garantiegebühren, -geschäfte: § 5 Anm. 2000 „Garantie-Gebühren“, „Garantiegeschäft“ (RAP); vgl. auch BFH v. 24.7.1990 – IX B 138/89, BFH/NV 1991, 159.

Garantierückstellungen: s. „Rückstellungen für Garantieverpflichtungen/Gewährleistungsverpflichtungen“.

Garderobenwand: § 6 Anm. 715.

Gardinenleisten: § 6 Anm. 715.

Gartenanlage: § 6 Anm. 644.

Gasanschluss: § 6 Anm. 641, 715 „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluss“, 1300 „Hausanschlüsse“ (gWG).

Gaskosten: s. „Energiekosten“.

Gasthof, Gaststätte: s. „Hotel“.

Gaszähler: s. „Mess- und Prüfgeräte“.

Gebäude: § 5 Anm. 313, 385 f., 391, 395 f., 398, 401, 605 „Boden und Gebäude“, § 6 Anm. 313, 316, 630 ff., 715, 780, 1345, 1487b; s. auch „Abbruch“, „Büro- und Verwaltungsgebäude“, „Wohngebäude“;

– Anbau: § 6 Anm. 275, 715; vgl. auch BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370;

– auf fremdem Grund und Boden § 5 Anm. 313, 605 „Boden und Gebäude“, 1719, § 6 Anm. 722, 1011, 1025 „Baugewerbe“; s. auch „Gebäude, unfertige auf fremdem Grund und Boden“;

– teilfertige auf fremdem Grund und Boden § 6 Anm. 1011;

– unfertige § 6 Anm. 634, 715;

– unfertige auf fremdem Grund und Boden § 6 Anm. 587, 695, 1011, 1025 „Baugewerbe“, „Bewertung unfertiger Bauten und Leistungen“.

Gebäudeteile: § 5 Anm. 385, 396, 400, 605 „Gebäude“, § 6 Anm. 630, 637 ff., 652, 654 f., 657 ff.

Gebrauchskunst: s. „Kunstgegenstände, -werke“.

Gebrauchsmuster: § 5 Anm. 1808.

Geflügel: § 6 Anm. 265 „Hennen“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 730, 1300 „Legehennen“ (gWG).

Gehalt

- eines GmbH-Geschäftsführers § 6 Anm. 715 „Geschäftsführergehalt“;
- Fortzahlung im Krankheitsfall § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“.

Geldbeschaffungskosten: § 5 Anm. 1965 ff., § 6 Anm. 299, 465, 715 „Provision“, „Schätzungsgebühren“, 974 „Finanzierungskosten“, 985; s. auch „Beurkundungsgebühren“, „Grundbuchgebühren, -kosten“; vgl. auch FG Hamb. v. 23.5.2008, EFG 2008, 1864, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 36/08.

Geldbuße, Geldstrafe: s. „Rückstellungen für Geldbußen, Geldstrafen“.

Gemälde: s. „Kunstgegenstände, -werke“.

Gemeiner Wert: § 6 Anm. 575, 1003, 1197, 1487b.

Gemeinkosten: § 6 Anm. 282e, 292, 459, 463c, 972, 974, 975, 979, 1174; s. auch „Fertigungsgemeinkosten“, „Materialgemeinkosten“, „Sondergemeinkosten der Fertigung“, „Vertriebsgemeinkosten“, „Verwaltungsgemeinkosten“.

Generalüberholung: § 6 Anm. 496.

Genossenschaftsanteil: § 6 Anm. 265 „Beteiligung“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 791.

Gentechnik: § 5 Anm. 695.

Geopunkte: s. „Datensatz“.

Gerbstoffe: § 6 Anm. 463.

Gerichtsgebühren: § 5 Anm. 328, 1965.

Geringwertige Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, geringwertig“.

Gerüst- und Schalungsteile: § 6 Anm. 154 „Baugewerbe“ (Zulässigkeit der Festwertbildung), 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 1300 „Gerüst“, „Schalungsstützen“ (gWG).

Gesamtgläubigerschaft: § 5 Anm. 314.

Gesamthandseigentum, Gesamthandsvermögen: § 5 Anm. 397, 1452, 1456 f.; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008 – 2 K 175/05, juris (zeitgleiche Übertragung von SonderBV in ein anderes BV und eines Anteils am Gesamthandsvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; FG Düss. v. 26.10.2007, EFG 2008, 1110, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 1/08 (Übertragung eines WG aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft unter der Geltung des § 6 Abs. 5 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

Gesamtpreis, Aufteilung: § 5 Anm. 1743, § 6 Anm. 304 ff.; vgl. auch FG Düss. v. 20.12.2007 – 11 K 4306/05 E, juris (Grund und Boden/Gebäude bei Erwerb einer Eigentumswohnung).

Gesamtschuldnerschaft: § 5 Anm. 314.

Geschäftsbeziehung: § 5 Anm. 1700, 2000 „Geschäftsverbindung“ (RAP), § 6 Anm. 307 „Kundenstamm“; s. auch „Kundenstamm“, „Mandantenstamm“.

- mit dem Ausland § 5 Anm. 274.

Geschäftsgrundstück: vgl. FG Ba.-Württ. v. 18.7.2006 – 3 V 18/05, juris (Teilwert); FG Nürnberg. v. 25.11.2004 – IV 332/2003, juris, nrkr., Rev. Az. BFH X R 45/06.

Geschäftsjubiläum: s. „Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen“.

Geschäfts- oder Firmenwert: § 5 Anm. 367, 381, 1700, § 6 Anm. 265 „Geschäftswert, Praxiswert“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 307, 725 ff.; s. auch „firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter“, „Praxiswert“; vgl. auch BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347 (Abgrenzung der AK für EinzelWG von den Aufwendungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert); FG Köln v. 21.6.2006, EFG 2006, 1504 (Teilwertabschreibung bei Apotheke), rkr.; FG Brandenb. v. 11.10.2000 – 4 K 327/00, EFG 2001, 129 (Teilwertabschreibung bei Apotheke), rkr.

Geschäftsrisiko: § 6 Anm. 929.

Geschäftsverbindung: s. „Geschäftsbeziehung“.

Geschirr: § 6 Anm. 154 „Gastronomie“ (Zulässigkeit der Festwertbildung), 1300 „Hotel“, „Schiffsausrüstung“ (gWG).

Geschmacksmuster: § 5 Anm. 1683, 1808, § 6 Anm. 965.

Gesellschafterfremdfinanzierung: § 6 Anm. 1155 „Gesellschafterfinanzierung iSd. § 8a KStG nF“.

Gesellschaftsanteile: § 6 Anm. 307 „Beteiligungserwerb mit Gewinnanspruch“, 790 ff., 825, 1334, 1360 (Nießbrauch am Gesellschaftsanteil), 1361, 1474z, 1488c; s. auch „eigene Anteile“, „Kapitalgesellschaft“, „Personengesellschaft“, „Versicherungsunternehmen“.

Gewährleistungsrückstellungen: s. „Rückstellungen für Garantieverpflichtungen/Gewährleistungsverpflichtungen“.

Gewerbsteuer: § 5 Anm. 374, § 6 Anm. 463g, 1000, 1450, 1466.

Gewerbetreibende: § 5 Anm. 26, 1660.

Gewinn, laufender: § 5 Anm. 7.

Gewinnabhängige Verbindlichkeit: s. „Verbindlichkeiten, gewinnabhängige“.

Gewinnansprüche: § 6 Anm. 307 „Beteiligungserwerb mit Gewinnanspruch“, 830; s. auch „Dividende“, „Sachdividende“.

Gewinnbeteiligung: § 5 Anm. 246, § 6 Anm. 1000; s. auch „Erfolgsbeteiligung, -prämie“, „Tantieme“.

Gewinnbezugsrecht: § 6 Anm. 801, 1094, 1453b.

Gewinnermittlungsarten: § 5 Anm. 17, 46, 577, 1904, 1961.

Gewinnungskosten: § 6 Anm. 975.

Gitterboxen: s. „Ladungsträger“.

Gleise, Gleisanlagen: § 6 Anm. 154 „Gleisanlagen“ (Zulässigkeit der Festbewertung).

Gleitzeitüberhang: § 5 Anm. 2000 „Arbeitnehmer“ (RAP).

Going Concern-Prinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Goldfischteich: s. „Zierfischteich“.

Golf-Einstandsgebühr: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Gratifikation: § 5 Anm. 2000 (RAP); s. auch „Weihnachtsgeld, -gratifikation“.

Grubenbau: s. „Bergbauanlagen“.

Grubenlampen: s. „Beleuchtungsanlagen“.

Grünanlagen: § 6 Anm. 644.

Gründungskosten: § 5 Anm. 327; s. auch „Anlaufkosten“, „Anwaltskosten“, „Eintragungskosten“, „Gerichtsgebühren“, „Gründungsprüfungskosten“, „Notarkosten“, „Reisekosten“.

Gründungsprüfungskosten: § 5 Anm. 327.

Grundbuchgebühren, -kosten: § 5 Anm. 1965, 2000 „Hypothekenkosten“ (RAP), § 6 Anm. 519; s. auch „Eintragungskosten“, „Notarkosten“.

Grunddienstbarkeit: s. „Dienstbarkeit“.

Grunderwerbsteuer: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 292; s. auch „Rückstellungen für Steuern“.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: § 5 Anm. 200 ff.;

- Anschaffungskostenprinzip (Anschaffungspreisprinzip) § 6 Anm. 51;
- Bewertungsstetigkeit § 6 Anm. 92 ff.;
- Bewertungszusammenhang § 6 Anm. 92, 242;
- Bilanzidentität (Bilanzzusammenhang) § 5 Anm. 214;
- Bilanzklarheit § 5 Anm. 213;
- Bilanzkontinuität s. Bilanzidentität;
- Bilanzwahrheit § 5 Anm. 212;
- Einheitlichkeit der Bewertung § 6 Anm. 94;
- Einzelbewertungsgrundsatz § 5 Anm. 217, 722, § 6 Anm. 89 ff., 101, 105, 226, 1340; s. auch „Bewertungseinheit“;
- Fortführungsprinzip § 5 Anm. 215 f.;
- Going Concern-Prinzip s. Fortführungsprinzip;
- Höchstwertprinzip § 6 Anm. 1132, 1139;
- Imparitätsprinzip § 5 Anm. 221;
- Materiality-Grundsatz s. Wesentlichkeitsgrundsatz;
- Niederstwertprinzip § 5 Anm. 123, 221, 254, 256, § 6 Anm. 767, 987, 1123g;
- Periodisierungsprinzip § 5 Anm. 222; s. auch „Matching Principle“;
- Realisationsprinzip § 5 Anm. 220, 311, 1776;
- Saldierungsverbot § 5 Anm. 218, 304, 722, 1920;
- Stetigkeitsprinzip s. Bewertungsstetigkeit;
- Stichtagsprinzip § 5 Anm. 210, § 6 Anm. 80 ff., 87 f.;
- True and fair view-Grundsatz § 5 Anm. 223;
- Verrechnungsverbot s. Saldierungsverbot;
- Vollständigkeitsprinzip § 5 Anm. 211;
- Vorsichtsprinzip § 5 Anm. 219;
- Wertaufhellungsprinzip § 6 Anm. 82 ff.;
- Wesentlichkeitsgrundsatz § 5 Anm. 224.

Grundsteuer: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 1000; s. auch „Rückstellungen für Steuern“.

Grundstücke: § 5 Anm. 381, 385, 398 f., 605, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 307 „Abbruch eines Gebäudes“, „Aufwuchs und Grundstück“, „Bodenschatz und Grundstück“, 313, 641, 688, 780, 974, 1345, 1478b; s. auch „Fabrikgrundstück“, „Geschäftsgrundstück“, „Jagdgrundstück“, „Waldgrundstück“; vgl. auch BFH v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347 (Abgrenzung AK eines Grundstücks/Aufwendungen auf den Firmenwert); v. 6.3.2007 – IV B 118/05, BFH/NV 2007, 1128 (Anlage-/Umlaufvermögen); v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369 (nachträgliche AK); v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282 (Abwasserbaubeitrag als nachträgliche AK eines Grund-

stücks); v. 7.2.2002 – IV R 45/01, BFH/NV 2002, 1021 (Teilwertabschreibung bei Überpreis); FG Berlin-Brandenb. v. 26.6.2007 – 6 K 5364/03, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 48/07; v. 26.6.2007, EFG 2007, 1714 (Anlage-/Umlaufvermögen), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 49/07; FG Düss. v. 20.12.2007 – 11 K 4306/05 E, juris (Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude); v. 14.9.2006 – 8 K 4194/03 F, juris (Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude), rkr.; FG Hamb. v. 18.6.2007 – 2 K 107/07, juris (Anlage-/Umlaufvermögen), rkr.; v. 29.10.2008 – 1 K 263/06, juris (Anlage-/Umlaufvermögen); FG München v. 19.11.2003 – 7 K 1733/00, juris (Anlage-/Umlaufvermögen);

- bebaute § 6 Anm. 265 „Grundstücke“, 313;
- landwirtschaftliche § 6 Anm. 1236, 1345;
- unbebaute § 6 Anm. 265 „Grundstücke“, 1345;
- Vorzugspreis § 6 Anm. 1025 „Vorzugspreis“.

Grundstücksgleiche Rechte: s. „Erbbaurecht, Erbbauzinsen“, „Bauten auf fremdem Grund und Boden/fremden Grundstücken“, „Mieterin- und -umbauten“.

Grundstücksvermessungskosten: § 6 Anm. 782.

Grund und Boden: s. „Grundstücke“.

Grundwasserabsenkung: § 6 Anm. 715.

Gruppenbewertung: § 6 Anm. 19, 115 ff., 565, 731 ff., 1307; vgl. auch BFH v. 15.2.2001 – IV R 43/99, BFH/NV 2001, 1021 (Übergang von Gruppenbewertung zu Einzelbewertung bei neu hinzugekommenen Tieren eines Landwirts).

Güterfernverkehrsgenehmigung: § 5 Anm. 381, 1683, 1700, § 6 Anm. 724.

Gummistiefel: s. „Schutzbekleidung, -brillen, -helme“.

Gutachtenkosten: vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BFH/NV 2007, 1407 (Anschaffungsnebenkosten bei Anschaffung eines GmbH-Geschäftsanteils).

Guthaben bei Kreditinstituten: s. „Bankguthaben“.

Haftpflicht: § 5 Anm. 614, 704; s. auch „Bauherrenhaftpflichtversicherung“.

Haftungslose Darlehen: s. „Darlehen, haftungslose“.

Halbeinkünfteverfahren: § 6 Anm. 813.

Halbfertige Arbeiten auf fremdem Grund und Boden: s. „Arbeiten, halbfertige auf fremdem Grund und Boden“.

Halbfertige Gebäude auf fremdem Grund und Boden: s. „Gebäude, teilfertige auf fremdem Grund und Boden“.

Handelspolitische Risiken: s. „Risiken, handelspolitische“.

Handelsvertreter: § 5 Anm. 1700, 2000 „Handelsvertreter“, „Provisionsaufwendungen“ (RAP), § 6 Anm. 912, 1203;

- Ausgleichsanspruch § 5 Anm. 2000 „Provisionsaufwendungen“ (RAP); s. auch „Rückstellungen für den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters“;
- Vertreterrecht vgl. BFH v. 22.8.2008 – X R 2/04, BStBl. II 2008, 109.

Handschuhe: s. „Schutzbekleidung, -brillen, -helme“.

Hangabtragungskosten: § 6 Anm. 636, 644, 715.

Hangstützmauer: vgl. BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306 (unselbständiger Gebäudebestandteil).

Hauptversammlung: s. „Rückstellungen für die Durchführung einer Hauptversammlung“.

Hausanschlüsse, -anschlusskosten: § 6 Anm. 641, 646, 661, 715 „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluss“, 1300 (gWG); s. auch „Gasanschluss“, „Leitungsverlegung“, „Stromanschluss“, „Wärmeanschluss“, „Wasseranschluss“.

Heizkosten: § 6 Anm. 715.

Heizung: § 6 Anm. 482, 518, 659 ff.; vgl. auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BFH/NV 2007, 1239.

Hennen: s. „Geflügel“.

Herd: s. „Küche“.

Herstellung: § 6 Anm. 272;

- Abgrenzung zu Anschaffung § 6 Anm. 277;
- Begriff § 6 Anm. 275;
- Zeitpunkt § 6 Anm. 276;
- Zeitraum § 6 Anm. 276, 975;

Herstellungskosten: s. auch „Anschaffungs-/Herstellungskosten“, „Teilerstellungskosten“;

- Abgrenzung von Erhaltungsaufwand § 6 Anm. 470 ff., 481 ff.;
- Begriff § 6 Anm. 455 ff., 975;
- Bestandteile § 6 Anm. 460 ff.;
- Ermittlung § 6 Anm. 467 ff.;
- fiktive § 6 Anm. 469; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 10.7.2008, EFG 2008, 1610, rkr.;
- nachträgliche § 6 Anm. 466; vgl. auch Nds. FG v. 12.4.2007, EFG 2007, 1756, rkr.;
- retrograde Ermittlung § 6 Anm. 976.

Hifo-Verfahren: § 6 Anm. 210, 1122h.

Hilfsstoffe: § 6 Anm. 653, 965, 977; s. auch „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“.

Hingabe an Erfüllungs Statt: § 6 Anm. 287.

Hörgeräteakustiker: s. „Nachbetreuungsleistungen“.

Hofbefestigung: § 6 Anm. 715 „Außenanlagen“.

Hofübergabevertrag: § 6 Anm. 1346.

Holz: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 730, 739 ff., 780; s. auch „Aufforstung“, „Aufwuchs“, „Bäume“, „Kalamitätsholz“, „Wald“; vgl. auch BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960.

Honorar: s. „Architektenhonorar“, „Autorenhonorar“, „Ehevermittler“, „Pauschalhonorar“, „Rückstellungen für Honorarrückforderungen“.

Honoraransprüche: § 5 Anm. 235; vgl. auch BFH v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (Realisierung).

Honorarvorauszahlungen: § 5 Anm. 292, 2000 „Honorarvorauszahlungen“, „Unterrichtshonorare“ (RAP).

Hotel: § 6 Anm. 154 „Gastronomie“ (Zulässigkeit der Festwertbildung); 715 „Sauna“, „Schwimmbaden“, 1300 „Erstausrüstung“, „Fernsehgeräte“, „Gaststätte“, „Hotel“, „Kunstgegenstände“ (gWG); s. auch „Besteck“, „Bestuhlung“, „Betten, -umrandungen“, „Fernsehgerät“, „Schiffsausrüstung“, „Wäsche“.

Hypothekenkosten: s. „Grundbuchgebühren, -kosten“.

IAS/IFRS: § 5 Anm. 21 ff., 211, 260, 1914a, 1993a; s. auch „Rückstellungen für IAS/IFRS-Umstellung“.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, immateriell“.

Immobilienfonds: § 6 Anm. 287; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007, EFG 2008, 534 (Provisionszahlungen eines geschlossenen Immobilienfonds als Anschaffungskosten der Immobilie), rkr.

Imparitätsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Index-Lifo-Verfahren, Index-Verfahren: § 6 Anm. 1124; s. auch „Dollar-Value-Methode“.

Individualleergut: s. „Leergut“, „Rückstellungen für Pfandgeld“.

Ingangsetzungskosten: s. „Anlaufkosten“, „Gründungskosten“.

Inkassoprovisionen: s. „Provisionen, Provisionsaufwendungen“.

Innenverpflichtung: § 5 Anm. 480, 520, 1770.

Instandhaltung: s. „Rückstellungen für unterlassenen Erhaltungsaufwand“.

Instandsetzungs- und Modernisierungskosten, -maßnahmen: § 6 Anm. 484, 496, 513, 518 f., 535, 653, 1000.

Internationale Rechnungslegungsgrundsätze: s. „Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee“, „IAS/IFRS“, „US-GAAP“.

Internet-Domain: § 5 Anm. 1683, 1741; s. auch „Website“.

Inventar: § 5 Anm. 605, § 6 Anm. 1255, 1306.

Inventurvereinfachung: s. „Festwertverfahren“, „Gruppenbewertung“.

Investitionszulagen, -zuschüsse: § 5 Anm. 374, 378, 382, 387, 390, 2000 (RAP), § 6 Anm. 154, 591 f., 1025 „Zulagen und Zuschüsse“, 1256, 1307; vgl. auch BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353; v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883.

Istkostenrechnung: § 6 Anm. 467.

Jagdgrundstück: § 5 Anm. 1690.

Jagdrecht: § 5 Anm. 1690.

Jahresabschluss: s. „Rückstellungen für die Aufstellung des Jahresabschlusses“, „Rückstellungen für die Prüfung des Jahresabschlusses“, „Rückstellungen für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses“.

Jahresleistungsprämien: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 280, 292.

Jalousie: § 6 Anm. 715.

Jubiläum, Jubiläumsgeschenke, Jubiläumsrückstellungen, Jubiläumszusage, Jubiläumszuwendungen: s. „Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen“.

Kabel: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Kabelanschluss: s. „Breitbandanlagen“.

Käse: § 6 Anm. 965.

Kaffeesteuer: § 5 Anm. 1983, 1985.

Kalamitätsholz: § 6 Anm. 746.

Kalkulatorische Kosten: § 6 Anm. 459, 974, 1000 „Selbstversicherung“, 1009, 1012, 1025; s. auch „Abschreibungen, kalkulatorische“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Kanaldielen: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Kanalisationkosten: § 6 Anm. 641, 646; s. auch „Sickergrube“; vgl. auch BFH v. 11.12.2003 – IV R 40/02, BStBl. II 2004, 282.

Kapitalerhöhung: § 6 Anm. 17, 811, 1109.

Kapitalersetzende Darlehen: s. „Eigenkapitalersatz“.

Kapitalgesellschaft: § 6 Anm. 265 „Anteile“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1090 ff., 1350, 1447c; s. auch „eigene Anteile“, „Gesellschaftsanteile“, „Kapitalerhöhung“, „Kapitalherabsetzung“, „Liquidation“;

– Bezugsrecht § 6 Anm. 307, 800, 1109;

– Einbringung § 6 Anm. 1369c.

Kapitalherabsetzung: § 6 Anm. 17, 1109.

Kassenarztzulassung: s. „Vertragsarztzulassung“.

Kassenbestände: s. „Bargeld“.

Kassettenrecorder: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Kataloge: s. „Werbemittel“.

Kaufpreis: s. „Anschaffungskosten“.

Kaufpreisverbindlichkeit mit Zinsanteil: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Kernkraftwerk, Stilllegung: s. „Rückstellungen für Stilllegung von Kernkraftwerken“.

Kiesvorkommen: s. „Bodenschätze“.

Kinderspielplätze: § 6 Anm. 715.

Kino: s. „Bestuhlung“.

Kisten: s. „Leergut“.

Klebstoff: § 6 Anm. 463.

Klimaanlage: § 6 Anm. 715.

Klingelanlage: § 6 Anm. 715.

Klischees: § 6 Anm. 1000.

Know how: § 5 Anm. 1700, § 6 Anm. 724; s. auch „Erstmuster“, „Prototyp“.

Körperschaftsteuerrückstellung: s. „Rückstellungen für Steuern“.

Konjunkturrisiko: § 6 Anm. 929.

Konkurseröffnung: § 6 Anm. 265.

Konservierungsstoffe: § 6 Anm. 463, 977.

Konstruktionskosten: § 6 Anm. 463b; s. auch „Entwurfskosten“, „Planungskosten“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Kontingente: § 5 Anm. 381, 1683, § 6 Anm. 722, 724; s. auch „Belieferungsrechte, -möglichkeiten“, „Brennrecht“, „Konzessionen“.

Konventionalstrafe: s. „Vertragsstrafe“.

Konversion: § 5 Anm. 1957 (RAP).

Konzeptionskosten: § 5 Anm. 327, 1683, § 6 Anm. 287.

Konzessionen: § 5 Anm. 294, 1683; s. auch „Arzneimittelkonzession, Arzneimittelzulassung“, „Güterfernverkehrsgenehmigung“, „Kontingente“, „Linienkonzession/Linienbuskonzession“, „Schankkonzession“, „Schutzrechte“.

Kopfkissen: s. „Betten, -umrandungen“.

Korrespondierende Bilanzierung: s. „Bilanzierung, korrespondierende“.

Kostenrechnungsverfahren: § 6 Anm. 467.

Kostenverteilungsmethode: § 6 Anm. 988; s. auch „Marktwertmethode“, „Restwertmethode“.

Kraftanlage: § 6 Anm. 1000.

Kraftfahrzeuge: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 1124 „Automobile“, 1300 „Zubehör“ (gWG); s. auch „Austauschmotor“, „Dienstfahrzeug“, „Nutzungsentnahme“, „Omnibus“, „Rückstellungen für Entsorgung von Altfahrzeugen“; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660 (Wiederverkaufswert eines betrieblichen Fahrzeugs nicht von der Normal-Afa auszunehmen).

Kraftfahrzeughändler: BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BFH/NV 2008, 437 (Passivierung der Verpflichtung zum Rückkauf von Fahrzeugen).

Kraftfahrzeugsteuer: § 5 Anm. 2000 „Kfz.-Versicherung/-Steuer“ (RAP), § 6 Anm. 1000; vgl. auch FG Köln v. 2.6.2008, EFG 2008, 1670, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 32/08.

Kraftfahrzeugvermietung: § 5 Anm. 2000 „Kfz.-Vermietung“ (RAP).

Kraftfahrzeugversicherung: § 5 Anm. 2000 „Kfz.-Versicherung/-Steuer“ (RAP); vgl. auch FG Köln v. 2.6.2008, EFG 2008, 1670, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 32/08.

Krankenhaus-Fördermittel: s. „Fördermittel“.

Kredit: s. „Darlehen“.

Kreditbeschaffungskosten: s. „Geldbeschaffungskosten“.

Kreditinstitute: § 5 Anm. 213, 1946, § 6 Anm. 938 ff., 1090, 1119.

Kreditvermittlungsprovision: s. „Darlehen, Vermittlungsprovision“; „Geldbeschaffungskosten“.

Küche: § 6 Anm. 715 „Einbauküche“, „Herd“, „Küchenspüle“, „Ofen“, „Waschmaschine“; s. auch „Musterküchen“.

Kühlkanäle: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Künstlerhonorar: s. „Honoraransprüche“, „Honorarvorauszahlungen“.

Kulanzleistungen: s. „Rückstellungen für Kulanzleistungen“.

Kundenberatkosten: § 6 Anm. 1000.

Kundengebundene Formen: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Kundenkartei: § 5 Anm. 377, § 6 Anm. 723.

Kundenstamm: § 5 Anm. 381, 1700, 1760, § 6 Anm. 307, 1345, 1356; s. auch „Mandantenstamm“; vgl. auch FG Münster v. 1.2.2008, EFG 2008, 1449 (Abgrenzung Kundenstamm von Exklusivlieferungsrecht).

Kunstgegenstände, -werke: § 5 Anm. 381, § 6 Anm. 129 (Zulässigkeit der Gruppenbewertung), 266, 1025 „Galerist“, „Gemälde“, „Kunstgegenstände“, 1300 „Kunstgegenstände“ (gWG); vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007, EFG 2008, 530, rkr.

Kuppelerzeugnisse, Kuppelproduktion: § 6 Anm. 467, 988.

Lacke: § 6 Anm. 463, 977.

Ladeneinrichtung: § 6 Anm. 1300 „Erstausrüstung“, „Frisierstühle“, „Ladeneinrichtung“ (gWG).

Ladenein- und -umbauten: § 5 Anm. 385, 402, § 6 Anm. 654, 657.

Ladungsträger: § 6 Anm. 1300 „Transportkästen“ (gWG); vgl. auch BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883 (gWG); s. auch „Leergut“, „Transportkästen“.

Länderrisiken: s. „Risiken“.

Lagerbehälter: § 5 Anm. 830 „Tankanlagen, Lagerbehälter“.

Lagerdauer: § 6 Anm. 1012, 1016, 1021, 1025 „Gängigkeitsabschläge“, „Lagerdauer“, „Verlag“; s. auch „Gängigkeitsabschläge“.

Lagerkosten: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 972, 974, 1000, 1012.

Lagerkostenabgabe: s. „Rückstellungen für Lagerkostenabgabe eines Zuckerherstellers“.

Lampen: s. „Beleuchtungsanlagen“.

Langfristige Fertigung: § 5 Anm. 257 ff., 292, § 6 Anm. 1000 „Vertriebskosten“.

Laufender Gewinn: s. „Gewinn, laufender“.

Layer: § 6 Anm. 1123h; s. auch „Mehrbestände“.

Leasing: § 5 Anm. 239, 2000 (RAP);

- laufzeitabhängige Sonderzahlungen § 5 Anm. 2000 „Leasing“ (RAP);
- laufzeitunabhängige Sonderzahlungen § 5 Anm. 2000 „Leasing“ (RAP);
- Lease-in/Lease-out-Transaktion § 5 Anm. 2000 (RAP);
- Leasinggegenstand § 6 Anm. 265 „Leasing“ (Anlage-/Umlaufvermögen);
- Leasingraten § 5 Anm. 2000 (RAP);
- Mehrerlösbeteiligung § 5 Anm. 2000 „Leasing-Mehrerlösbeteiligung“ (RAP);
- „Sale-and-lease-back“-Geschäfte § 5 Anm. 240.

Lebensmitteleinzelhandel: s. „Einzelhandel“.

Lebensversicherung: § 5 Anm. 2000 „Lebensversicherungsprämien“ (RAP); vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 25.6.2008, EFG 2008, 1442 (Aktivierung von Ansprüchen aus Kapitallebensversicherung), nrkr., Rev. Az. BFH I R 67/08.

Leergut: § 6 Anm. 154 „Flaschen, Flaschenkästen“ (Zulässigkeit der Festwertbildung), 265 „Flaschenkästen“, „Leergut“, „Leihemballagen“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1300 „Flaschen“, „Kisten“, „Leergut“ (gWG); s. auch „Ladungsträger“, „Pfandgeld“, „Rückstellungen für Pfandgeld“; vgl. auch KÖHLER, StBp. 2008, 282.

Leerkosten, Leerlaufkosten: § 6 Anm. 463c, 984, 1000 „Stillstandskosten“, 1025.

Legehennen: s. „Geflügel“.

Leibrenten: § 6 Anm. 301, 1155, 1374.

Leihemballagen: s. „Leergut“, „Pfandgeld“, „Rückstellungen für Pfandgeld“.

Leistungen

- fertige § 5 Anm. 293;
- unfertige § 5 Anm. 293, § 6 Anm. 965, 1025 „Bewertung unfertiger Bauten und Leistungen“.

Leistungsentnahme: § 6 Anm. 1200.

Leistungsschutzrecht: § 5 Anm. 1683, 1808; vgl. auch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156 (Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers).

Leitsätze für die Preisermittlung: § 6 Anm. 467.

Leitungsverlegung: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Lieferbereitschaft: § 6 Anm. 293, 974.

Lifo-Verfahren: § 6 Anm. 210, 1107, 1121 ff.

Linienkonzession/Linienbuskonzession: § 5 Anm. 381, 1683, 1700.

Liquidation: § 5 Anm. 1750, § 6 Anm. 287, 1219.

Listenpreis: § 6 Anm. 1203e.

Listenpreismethode: § 6 Anm. 1202n ff.; s. auch „Fahrtenbuchmethode“, „Nutzungsentnahme“.

Lithographien: s. „Werkzeuge“.

Lizenzen, Lizenzrechte: § 5 Anm. 1683.

Lizenzgebühren: § 5 Anm. 1817, 2000 (RAP), § 6 Anm. 1000.

Lohn, Lohnkosten, Lohnnebenkosten: § 6 Anm. 463a, 1000 „Lohnkosten“, „Lohnnebenkosten“; s. auch „Gewinnbeteiligung“, „Urlaubsgeld“, „Weihnachtsgeld, -gratifikation“;

– Lohnfortzahlung im Krankheitsfall: § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“, § 6 Anm. 463a.

Lüftungsanlagen: § 5 Anm. 402, § 6 Anm. 654, 715 „Belüftungs- und Entlüftungsanlagen“; vgl. auch FG Saarl. v. 7.2.2006, EFG 2006, 875, rkr.

Luftdruckmesser: s. „Mess- und Prüfgeräte“.

Maklergebühren, -kosten, -provisionen: § 5 Anm. 2000 „Maklerprovisionen“ (RAP), § 6 Anm. 287, 292, 293, 800, 1094.

Mandantenstamm: § 5 Anm. 1700; s. auch „Kundenstamm“.

Marken: § 5 Anm. 381, 1683, 1700, § 6 Anm. 722; s. auch „Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen“, „Warenzeichen, Warenzeichenrecht“.

Markise: § 6 Anm. 715.

Marktwertmethode: § 6 Anm. 467, 988; s. auch „Kostenverteilungsmethode“, „Restwertmethode“.

Maßgeblichkeit: § 5 Anm. 3, 61 ff., 303, § 6 Anm. 46, 79, 465, 967; s. auch „Bewertungsvorbehalt“;

- Einschränkungen § 5 Anm. 3, 77, 2112;
- der handelsrechtl. Bewertungsvorschriften § 5 Anm. 86, § 6 Anm. 47, 79;
- der handelsrechtl. GoB § 5 Anm. 11, 15, 101 ff., § 6 Anm. 46;
- der handelsrechtl. Wahlrechte § 5 Anm. 15, 105, § 6 Anm. 461;
- formelle § 5 Anm. 3, 19, 62 f., 76, § 6 Anm. 46, 48, 79, 967, 1150;
- des kodifizierten Handelsbilanzrechts § 5 Anm. 15;
- materielle § 5 Anm. 3, 61, § 6 Anm. 46, 967;
- Rechtsentwicklung § 5 Anm. 71 ff.;
- umgekehrte § 5 Anm. 15, 63, 79, 95, § 6 Anm. 46;
- verlängerte § 5 Anm. 7, § 6 Anm. 43.

Matching Principle: § 5 Anm. 222a, 1914a.

Materialeinzelkosten: § 6 Anm. 463 f., 977.

Materialgemeinkosten: § 6 Anm. 463d, 981.

Materiality-Grundsatz: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Materialkosten: § 6 Anm. 463 ff.; s. auch „Materialeinzelkosten“, „Materialgemeinkosten“.

Materialprüfungskosten: § 6 Anm. 1000 „Prüfung von Fertigungsmaterial“.

Materielle Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, materiell“.

Materialschwund: § 6 Anm. 463, 977.

Maus: s. „Computierzubehör“.

Mehrbestände: § 6 Anm. 1123h, 1124; s. auch „Layer“.

Messestandplatz: § 5 Anm. 2000 „Mietvorauszahlungen“ (RAP).

Mess- und Prüfgeräte: § 6 Anm. 1300 „Messgeräte“, „Wassermesser“ (gWG).

Mezzanine Kapital: § 6 Anm. 1155; vgl. auch KLINGBERG in Festschr. H. P. Westermann, 2008, 1087.

Mietausfall: § 6 Anm. 715; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 18.7.2006 – 3 V 18/05, juris.

Miete, Mieter: § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“, § 6 Anm. 265 „Miete“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 715 „Mieter“, 1000 „Miete“; s. auch „Betriebsverpachtung“, „Vermietungsrecht“.

– Abfindungen im Rahmen von Mietverhältnissen s. „Abfindung“;

– Abstandszahlung § 5 Anm. 2000 (RAP).

Mieterein- und -umbauten: § 5 Anm. 315, 386, 1719, 2000 (RAP), § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 635, 639, 656; vgl. auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BFH/NV 2007, 1239.

Mieterzuschüsse: § 5 Anm. 605 „Mietrecht“, 2000 (RAP).

Mietgarantiegebühren: s. „Garantiegebühren, -geschäfte“.

Mietrecht: § 5 Anm. 605.

Mietvertrag: § 5 Anm. 238.

Mietvorauszahlungen: § 5 Anm. 605 „Mietrecht“, 2000 (RAP).

Mietzins, progressiver: § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“.

Milchaufgabevergütung: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Milchkontingent, Milchlieferrecht: vgl. Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008 – 5 K 322/04, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 34/08; v. 7.5.2008, EFG 2008, 1711, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 33/08; FG Köln v. 25.4.2007, EFG 2008, 30, rkr.

Milchreferenzmenge: § 5 Anm. 1690, 2000 „Milchreferenzmengen-Veräußerung“ (RAP).

Millenniums-Rückstellung: s. „Rückstellungen, Millennium“.

Mindestreserve: § 6 Anm. 940.

Mineralölsteuer: § 5 Anm. 1983, 1985, § 6 Anm. 463g.

Miteigentümer, Miteigentum: § 5 Anm. 605, § 6 Anm. 530; s. auch „Bruchteilseigentum“, „Teileigentum“, „Wohnungseigentum“.

Mitunternehmer: § 5 Anm. 590, 605, § 6 Anm. 1155, 1360, 1451b;

– Tod § 6 Anm. 1400 ff.

Mitunternehmeranteil: § 6 Anm. 307, 825, 1263, 1360;

– Übertragung § 6 Anm. 1330 ff., 1360 ff., 1370 ff., 1381.

Mitunternehmererlass: § 6 Anm. 1441 ff.

Mitunternehmerschaft: § 5 Anm. 28, 88, § 6 Anm. 1213a, 1431, 1444, 1447d, 1452, 1474k;

– ausländische § 5 Anm. 12.

Modelle: s. „Werkzeuge“.

Modernisierungskosten, -maßnahmen: s. „Instandsetzungs- und Modernisierungskosten, -maßnahmen“.

Modernisierungsmodell: s. „Bauherrenmodell“.

Möbel: § 6 Anm. 637 ff., 1300 „Anbauschrankteile“, „Baulemente“, „Einrichtungsgegenstände“, „Regale“, „Regalteile“, „Vitrine“ (gWG); vgl. auch BFH v. 11.9.2007 – III B 70/06, BFH/NV 2007, 2353 (Einbauschränke und -regale).

Molkerei-Beihilfe: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Monitor: s. „Computerzubehör“.

Montagekosten: § 6 Anm. 295, 1000.

Mühlenstilllegungsverpflichtung: s. „Stilllegungsverpflichtung nach dem MühlstruktG“.

Müllbehälter: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Musikalienhandel: § 6 Anm. 1025; s. auch „Einzelhandel“.

Musterbücher: § 6 Anm. 1300 „Ausstellungsgegenstände“ (gWG).

Musterhäuser: § 6 Anm. 265 „Ausstellungsgegenstände“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1025 „Baugewerbe“; vgl. auch BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BFH/NV 2009, 443 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Musterkollektion: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Musterküchen: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen); vgl. auch BFH v. 20.11.2003 – III B 37/03, BFH/NV 2004, 370 (Einzelteile von Musterküchen als gWG).

Nachaufforstung: § 6 Anm. 742 ff.; s. auch „Aufforstung“, „Wiederaufforstung“.

Nachbetreuungsleistungen: § 5 Anm. 2000 „Hörgeräteakustiker“, „Optiker-Nachbetreuungsleistungen“ (RAP).

Nachträgliche Anschaffungskosten: s. „Anschaffungskosten, nachträgliche“.

Nachträgliche Herstellungskosten: s. „Herstellungskosten, nachträgliche“.

Nägel: § 6 Anm. 463, 977.

Neubewertungsrücklage: s. „Rücklagen“.

Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, nicht abnutzbar“.

Nichtvermarktungsprämie: s. „Milchaufgabevergütung“.

Niederstwertprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Nießbrauch: § 5 Anm. 316, 1687, § 6 Anm. 287, 392, 535, 1342, 1346, 1350 f., 1360 f., 1374, 1381, 1395; s. auch „Abfindung zur Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchs“, „Gesellschaftsanteile“;

– Vermächtnisnießbrauch § 5 Anm. 316;

– Vorbehaltsnießbrauch § 5 Anm. 316, 392, § 6 Anm. 1381;

– Zuwendungsnießbrauch § 5 Anm. 316.

Nießbrauchsvorbehalt: § 6 Anm. 1341, 1346, 1361.

Nominalwertprinzip, -rechnung: § 6 Anm. 71.

Normalkostenrechnung: § 6 Anm. 467.

Notarkosten: § 5 Anm. 327 f., 1965, 2000 „Erbbaurecht“, „Hypothekenkosten“ (RAP); s. auch „Beurkundungskosten, -gebühren“, „Eintragungskosten“.

Notfallkoffer: s. „Arztpraxis“.

Novation: § 6 Anm. 29.

Nullkupon-Anleihen: s. „Zero-Bonds“.

Nutzungsentnahme: § 6 Anm. 1201; s. auch „Fahrtenbuchmethode“, „Listenpreismethode“.

Nutzungsmöglichkeit: § 5 Anm. 1687.

Nutzungsrechte: § 5 Anm. 294, 1687, 2000 (RAP), § 6 Anm. 722, 1215a ff., 1345, 1374, 1486b;

– ausschließliche § 5 Anm. 1808;

– befristete § 6 Anm. 391;

– dingliche § 5 Anm. 1687; vgl. auch BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296.

Nutzungsüberlassung: § 6 Anm. 17, 1346;

– grenzüberschreitende § 5 Anm. 264c.

Nutzungsverzicht: s. „Entschädigungen“.

Obstbäume: s. „Pflanzen, Pflanzenanlagen“.

Ölsaatenausgleichszulage: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Öltank: s. „Tankanlagen“.

Ofen: s. „Küche“.

Omnibus: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Optiker: s. „Nachbetreuungsleistungen“.

Option: § 6 Anm. 974; s. auch „Finanzprodukte“.

Optionsanleihen: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 307.

Optionsprämie: § 5 Anm. 1686, § 6 Anm. 1155.

Optionsrecht: § 5 Anm. 1686.

Optionsvertrag: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Ordnungsgeld: s. „Rückstellungen für Ordnungsgelder“.

Organisationseinheit, betriebliche: § 6 Anm. 1340, 1355; vgl. auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

Organschaft: § 5 Anm. 805.

Pachtverhältnisse: § 5 Anm. 238; s. auch „Betriebsverpachtung“, „Verpachtung, eiserne“;

– Pachtvorauszahlungen § 5 Anm. 2000 (RAP);

– Pachtzinsen, die nachschüssig zu zahlen sind § 5 Anm. 2000 (RAP);

– Pächterzahlungen zur Entschädigung des Verpächters für Feldbestellungskosten § 5 Anm. 2000 (RAP).

Paletten: § 6 Anm. 1271, 1273, 1300 „Flachpaletten“ (gWG); s. auch „Ladungsträger“.

Partenreederei: § 5 Anm. 605.

Passivierung: § 5 Anm. 300 f.;

– von erhaltenen Anzahlungen § 5 Anm. 1773;

– von Rechnungsabgrenzungsposten § 5 Anm. 1773.

Passivierungsaufschub für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen: § 5 Anm. 1761 ff.

Passivierungsfähigkeit: § 5 Anm. 300, 450;

- abstrakte § 5 Anm. 300;
- konkrete § 5 Anm. 300.

Passivierungsgebot: § 5 Anm. 465;

Passivierungspflicht: § 5 Anm. 300, 450, 481, 500;

- für Garantierückstellungen § 5 Anm. 623;
- für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten § 5 Anm. 500;
- für Verbindlichkeiten § 5 Anm. 481;

Passivierungsverbot: § 5 Anm. 302, 470 ff.;

- für einnahmen- oder gewinnabhängige Verbindlichkeiten und Rückstellungen § 5 Anm. 1773, 1780;
- für Rückstellungen für AHK § 5 Anm. 474;
- für Rückstellungen für Dienstjubiläumzuwendungen § 5 Anm. 472;
- für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften § 5 Anm. 473;
- für Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte § 5 Anm. 471;
- für Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften § 5 Anm. 473;
- für Verbindlichkeiten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden müssen, § 5 Anm. 482;
- für Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe sowie ausgebaute oder abgebaute radioaktive Anlagenteile § 5 Anm. 475;
- für transitorische Rechnungsabgrenzungsposten iwS § 5 Anm. 476.

Passivierungswahlrecht: § 5 Anm. 302, 451 ff.;

- für Ansparabschreibung § 5 Anm. 455;
- für Euroumrechnungsrücklage § 5 Anm. 454;
- für Reinvestitionsrücklage § 5 Anm. 453;
- für Rücklage für Ersatzbeschaffung § 5 Anm. 459;
- für Rücklage für Übernahmefolgegewinn § 5 Anm. 460;
- für Verbindlichkeits- und Rückstellungsneubewertungsrücklage § 5 Anm. 457;
- für Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage § 5 Anm. 456;
- für Zuschussrücklage § 5 Anm. 458.

Patente, Patentrechte: § 5 Anm. 1683, 1760, § 6 Anm. 1000; s. auch „Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen“.

Patronatserklärung: § 5 Anm. 274, 1773, § 6 Anm. 791.

Pauschalabschläge: § 6 Anm. 1025.

Pauschalbewertung: § 5 Anm. 1844, § 6 Anm. 220 ff.

Pauschalhonorar: § 5 Anm. 2000 „Honorarvorauszahlungen“ (RAP).

Pauschalwertberichtigung: § 6 Anm. 223, 565, 931, 939.

Pauschalwertmethode: s. „Pauschalbewertung“.

Pensionsgeschäfte: § 5 Anm. 242.

Pensionsrückstellungen: s. „Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen“.

Pensionssicherungsverein: s. „Rückstellungen für Beitragsleistungen an einen Pensionssicherungsverein“.

Pensionsverpflichtungen: s. „Betriebliche Altersversorgung“, „Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen“.

Periodisierungsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Peripheriegeräte: s. „Computerzubehör“.

Personalaufwand: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Personalkonzession: § 5 Anm. 1683.

Personengesellschaft: § 5 Anm. 88, 1809, § 6 Anm. 14, 15, 16, 825, 1203i, 1368, 1369c, 1376, 1379, 1447b; s. auch „Mitunternehmerschaft“;

– ausländische § 5 Anm. 31, § 6 Anm. 30, 1463;

– ausländische Betriebsstätte § 6 Anm. 1463a;

– doppelstöckige § 6 Anm. 1360 f., 1444a, 1456;

– Einbringung § 6 Anm. 1369c;

– Formwechsel von KapGes. § 5 Anm. 269;

– korrespondierende Bilanzierung § 5 Anm. 307 ff.;

– Realteilung § 5 Anm. 1752;

– Umwandlung in KapGes. § 6 Anm. 1369c;

– Verschmelzung Körperschaft auf PersGes. § 5 Anm. 268a.

Pfandgeld: s. „Leergut“, „Rückstellungen für Pfandgeld“; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 17.5.2006, EFG 2007, 19 (Aktivierung von Pfandgelderstattungsansprüchen), nrkr., Rev. Az. BFH I R 36/07.

Pfandleihgebühren und -zinsen: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Pflanzen, Pflanzenanlagen: § 6 Anm. 265 „Baumschule“, „Pflanzenanlagen“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 730, 736 f.; s. auch „Baumschule“, „Containerpflanzen“, „Dauerkulturen“, „Gartenanlagen“, „Grünanlagen“, „Topfpflanzen“.

Pflasterung: § 6 Anm. 715 „Garagenzufahrt“, „Stellplatz“.

Planmäßige Abschreibungen: s. „Abschreibungen, planmäßige“.

Planschbecken: § 6 Anm. 715.

Planungskosten: § 6 Anm. 276, 463b, 647 ff., 715 „Modelle“, 1000 „Vertriebskosten“; s. auch „Entwurfkosten“, „Konstruktionskosten“.

Poolabschreibung: § 6 Anm. 1301 ff.; s. auch „Sammelposten“.

Portokosten: § 6 Anm. 463h.

Postwertzeichen: s. „Briefmarken“.

Prämienrecht: § 5 Anm. 1690; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008, EFG 2008, 1273, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 28/08.

Praxiswert: § 5 Anm. 381, 1700, § 6 Anm. 265 „Geschäftswert, Praxiswert“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 723; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 9.4.2008, EFG 2008, 1107 (Vertragsarztzulassung), nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 13/08.

Preisbildung: § 6 Anm. 1025.

Preisbindung: § 6 Anm. 1021, 1025 „Buchhandel“, „Preisbindungen“.

Preisdifferenzierungen: § 6 Anm. 1011, 1025.

Preisnachlässe: s. „Bonus“, „Rabatt“, „Skonto“.

Preissteigerung: § 5 Anm. 740, § 6 Anm. 1174, 1183.

Preissteigerungsrücklage: s. „Rücklagen“.

Produkthaftung, Produzentenhaftung: s. „Rückstellungen für Produkthaftung“.

Progressive Wertermittlung: s. „Wertermittlungsrichtung“.

Prospekte: s. „Werbemittel“.

Prototyp: § 5 Anm. 1709, 1716, § 6 Anm. 986; s. auch „Erstmuster“.

Provisionen, Provisionsaufwendungen: § 5 Anm. 2000 (RAP); s. auch „Darlehen, Bearbeitungsgebühren“, „Darlehen, Vermittlungsprovision“, „Darlehen, Verwaltungsgebühren“, „Geldbeschaffungskosten“, „Maklergebühren, -kosten, -provisionen“, „Vermittlungsgebühren, -kosten, -provisionen“;

- für den Abschluss von Abonnementsverträgen § 5 Anm. 2000 „Provisionsaufwendungen“ (RAP);
- eines Assekurateurs § 5 Anm. 2000 „Assekurateur-Provisionen“ (RAP);
- eines Fernsprechbuchverlags § 6 Anm. 1000 „Vertriebskosten“;
- Inkassoprovisionen § 5 Anm. 2000 (RAP).

Prozesskosten: § 6 Anm. 289, 715 „Abwehrkosten“, „Anwalts- und Prozesskosten“, 974, 1395; s. auch „Abwehrkosten“, „Anwaltskosten“, „Rückstellungen für Prozesskosten“.

Prüfungskosten: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 1000 „Prüfung des Jahresabschlusses“, s. auch „Rückstellungen für die Prüfung des Jahresabschlusses“.

Public Private Partnership: § 5 Anm. 1760.

Qualitätskontrolle: § 6 Anm. 463e, 972, 974.

Qualitätsunterschiede: § 6 Anm. 120, 1123b, 1124.

Rabatt: § 6 Anm. 289, 1011; s. auch „Bonus“, „Skonto“.

Räumungskosten: § 6 Anm. 974.

Rangrücktritt: § 5 Anm. 220, 485, 1762, 1786, 1789.

Ratenkauf: § 6 Anm. 974.

Realisationsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Realkreditinstitut: § 6 Anm. 940.

Realteilung: § 5 Anm. 1752, § 6 Anm. 1369c, 1407 ff., 1469a, 1747u.

Rechnungsabgrenzungsposten: § 5 Anm. 297, 1773, 1900 ff.; vgl. auch „Disagio (Damnum)/Agio“;

- Abgrenzung zu Anzahlungen § 5 Anm. 1917;
- Abgrenzung zu Bilanzierungshilfen § 5 Anm. 1917;
- Abgrenzung zu Rückstellungen § 5 Anm. 1917;
- Abgrenzung zu sonstigen Vermögensgegenständen § 5 Anm. 1917;
- Abgrenzung zu sonstigen Verbindlichkeiten § 5 Anm. 1917;
- Abgrenzung zu WG § 5 Anm. 361, 1917;
- aktive § 5 Anm. 297, 320, 360 f., 1923 ff.;
- antizipative § 5 Anm. 1916;
- Auflösung § 5 Anm. 1930, 1934, 1940;
- Begriff § 5 Anm. 360, 1915;
- bestimmte Zeit § 5 Anm. 1926 f.;
- Bewertung/Berechnung § 5 Anm. 1932 ff., § 6 Anm. 226;

- Nachholung § 5 Anm. 2000 „Nachholung unterlassener Rechnungsabgrenzungsposten“;
- passive § 5 Anm. 297, 524, 1934a ff.; vgl. auch FG Köln v. 20.5.2009, EFG 2009, 1369, nrkr. (Entschädigungszahlung vor dem Bilanzstichtag ohne noch zu erbringende Gegenleistung);
- Rechtsentwicklung § 5 Anm. 1901 f.;
- transitorische § 5 Anm. 331, 476, 1916.

Rechnungslegungsgrundsätze, internationale: s. „Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee“, „IAS/IFRS“, „US-GAAP“.

Redaktionskosten: § 6 Anm. 1000.

Regale, Regalteile: s. „Möbel“.

Reinigungskosten: § 6 Anm. 715, 1000.

Reinvestitionsrücklage: s. „Rücklagen“.

Reisekosten: § 5 Anm. 327, 1965, § 6 Anm. 282c, 463e, 972, 974, 1000 „Reisekosten und Auslösungen“, s. auch „Beförderungskosten“.

Reklame: s. „Werbeaufwand“.

Rekultivierung: s. „Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen“.

Rentabilität: § 6 Anm. 606 ff., 635.

Reparaturkosten: § 6 Anm. 463e, 475, 494.

Reparaturmaterial: § 5 Anm. 830, § 6 Anm. 265 „Reparaturmaterialien und Ersatzteile“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 477, 1300 „Ersatzteile“ (gWG); s. auch „Ersatzteile“.

Reproduktionen: s. „Werkzeuge“.

Reproduktionskosten: s. „Wiederherstellungskosten“.

Reproduktionskostenwert, Reproduktionswert: § 6 Anm. 53, 970, 1009, 1199; s. auch „Wiederbeschaffungswert“.

Restitutionsanspruch: § 6 Anm. 291.

Restrukturierungsverpflichtung: s. „Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen“.

Restschuldversicherungskosten: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Restwertmethode: § 6 Anm. 313, 467, 988; s. auch „Kostenverteilungsmethode“, „Marktwertmethode“.

Retrograde Wertermittlung: s. „Wertermittlungsrichtung“.

Richtfest: § 6 Anm. 715.

Richtsätze: § 5 Anm. 46 f., 805; vgl. auch BFH v. 13.3.2007 – X B 37/06, BFH/NV 2007, 1138.

Risiken: § 5 Anm. 253, § 6 Anm. 291 „Risiken, ungewisse“;

- abgesicherte/nicht abgesicherte § 5 Anm. 221a;
- Auslandsrisiken s. Länderrisiken;
- handelspolitische § 6 Anm. 11;
- Länderrisiken § 6 Anm. 11, 911, 940;
- Transferrisiken § 6 Anm. 11, 23, 911, 940;
- Währungsrisiken § 6 Anm. 11, 23, 90;
- Wechselkursrisiken § 6 Anm. 23;
- Zahlungsrisiken § 6 Anm. 11, 23.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: § 6 Anm. 19, 21, 65, 129 „Vorratsvermögen“ (Gruppenbewertung), 150 (Zulässigkeit der Festwertbildung), 965, 970, 972, 974 „Ende der Anschaffung“, 1010, 1019, 1123a.

Rolläden: § 6 Anm. 715.

Rollenbahnen: s. „Tragrollen“.

Rolltreppe: § 6 Anm. 715 „Fahrstuhl“.

Rückgriffsrecht: § 5 Anm. 639, 722, § 6 Anm. 925.

Rückkaufverpflichtung: s. „Rückstellungen für Rückkauf, Rücknahmeverpflichtungen“.

Rücklagen

- „Ansparabschreibung“ (§ 7g) § 5 Anm. 455, § 6 Anm. 1265, 1307;
- für Ersatzbeschaffung § 5 Anm. 250, 459, 572 ff., § 6 Anm. 558, 1263;
- Euroumrechnungsrücklage (§ 6d Abs. 1 Satz 2) § 5 Anm. 454, § 6 Anm. 944;
- Nachholung § 5 Anm. 594;
- Neubewertungsrücklage s. Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage;
- Preissteigerungsrücklage § 5 Anm. 669 ff.;
- Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3) § 5 Anm. 374, 387, 453;
- für Übernahmefolgegewinn (§ 6 UmwStG) § 5 Anm. 460;
- Verbindlichkeits- und Rückstellungsneubewertungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 8) § 5 Anm. 457;
- Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 3) § 5 Anm. 456, § 6 Anm. 627, 1188 f.;
- Zuschussrücklage (R 6.5 Abs. 4 EStR) § 5 Anm. 458.

Rücknahmeverpflichtung: s. „Rückstellungen für Rückkauf, Rücknahmeverpflichtungen“.

Rückstellungen: § 5 Anm. 490 ff., 1773;

- für Abbruchkosten, -verpflichtungen § 5 Anm. 511 „Erfüllungsrückstand“, „Restrukturierungsverpflichtung“; s. auch Rückstellungen für Entfernungspflichten; vgl. auch BFH v. 23.9.2008 – IV B 15/07, BFH/NV 2009, 28; FG Münster v. 16.11.2006, EFG 2007, 504, rkr.;
- für Abfallentsorgung § 5 Anm. 514, 852;
- für Abfindungen ausgeschiedener ArbN vgl. Sächs. FG v. 2.7.2008 – 4 K 2020/03, juris;
- Abgrenzung von Rechnungsabgrenzungsposten § 5 Anm. 1917;
- für Abraumbeseitigung § 5 Anm. 465, 521;
- für Altersteilzeit § 5 Anm. 514, 1762; vgl. auch BFH v. 30.11.2005 – I R 110/04, BStBl. II 2007, 251; SCHWINGER/WILDNER, FR 2005, 828; WELLISCH, BB 2006, 763; EULER/BINGER, DStR 2007, 177;
- für Altlastenbeseitigung § 5 Anm. 840 ff.; s. auch Rückstellungen für Umweltschutzverbindlichkeiten; vgl. auch BFH v. 17.3.2006 – IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286;
- für ArbN-Erfolgprämien § 5 Anm. 1762;
- für Anpassungsverpflichtungen § 5 Anm. 840; vgl. auch BFH v. 13.12.2007 – IV R 85/05, BStBl. II 2008, 516 (Verpflichtung zur Ausrüstung von Tankstellenzapfsäulen mit einem Gasrückführungssystem);

- Ansammlungsrückstellung § 5 Anm. 1880, § 6 Anm. 1173, 1182 ff.; vgl. auch Nds. FG v. 18.4.2007, EFG 2007, 1856 (Abzinsung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/07;
- für AHK § 5 Anm. 474, 1880 ff., 1885;
- für Aufbewahrungspflichten § 5 Anm. 511, § 6 Anm. 1187 (Abzinsung); vgl. auch BFH v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924 (Nachholung); v. 16.12.2008 – I R 54/08, BFH/NV 2009, 746; Thüring. FG v. 28.4.2005 – II 1375/03 (Höhe der Rückstellung); juris, rkr.; ROSS/DRÖGEMÜLLER, WPg. 2003, 219;
- Auflösung § 5 Anm. 513, 523, 1813 ff.;
- für aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten § 5 Anm. 514;
- für die Aufstellung des Jahresabschlusses § 5 Anm. 511, 650 ff., 660;
- Aufwandsrückstellungen § 5 Anm. 116, 450, 520 ff., § 6 Anm. 1183; vgl. auch FG Nürnberg v. 26.1.2006, DStRE 2006, 1038 (Inkassounternehmen), best. durch BFH v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253;
- für den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters § 5 Anm. 514, 1762;
- für Beitragsleistungen an einen Pensionssicherungsverein vgl. FG Münster v. 26.8.2008, EFG 2008, 1942, nrkr., Rev. Az. BFH I R 103/08;
- für Beitragsrückerstattungen von Versicherungsunternehmen vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 61/05, BStBl. II 2007, 589; FG Hamb. v. 19.11.2008, EFG 2009, 542, nrkr., Rev. Az. BFH I R 52/09; Nds. FG v. 12.11.2008, EFG 2009, 507 (Abzinsung), nrkr., Rev. Az. BFH I R 9/09; Sächs. FG v. 7.5.2008, EFG 2008, 2000, nrkr., Rev. Az. BFH I R 64/08;
- für Berufsgenossenschaftsbeiträge § 5 Anm. 511;
- für Bestechungsgeld § 5 Anm. 501;
- für Betriebsprüfungsrisiko s. Rückstellungen für Mehrsteuern;
- Bewertung § 5 Anm. 1816 ff., 1842 ff., § 6 Anm. 226, 240, 242, 1158 ff.;
- für Buchführungskosten § 5 Anm. 511;
- für Dienstjubiläumswendungen s. Rückstellungen für Jubiläumswendungen;
- für Dokumentationspflichten vgl. MARX/BERG, DB 2006, 169;
- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften § 5 Anm. 77, 255, 296, 330, 473, 518, § 6 Anm. 90, 559; vgl. auch FG Düss. v. 9.9.2008, EFG 2009, 167 (Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Zusammenhang mit einer Anschaffung), nrkr., Rev. Az. BFH I R 102/08; FG München v. 18.8.2008, BB 2008, 2566, nrkr., NZB Az. BFH I B 186/08;
- für Druckbeihilfen § 5 Anm. 1762, 1790;
- für die Durchführung einer Hauptversammlung § 5 Anm. 514 „Hauptversammlung“;
- für Emissionsberechtigungen § 5 Anm. 514;
- für Entfernungsverpflichtungen § 5 Anm. 511, 514 „Entfernungsverpflichtung“, „Restrukturierungsverpflichtung“; s. auch Rückstellungen für Abbruchkosten, -verpflichtungen, Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen; vgl. auch FG Düss. v. 23.11.2004, DStRE 2006, 449, rkr.; v. 25.2.2003, EFG 2003, 923, rkr.;

- für Entsorgungsverpflichtungen § 5 Anm. 514 „Restrukturierungsverpflichtungen“, § 6 Anm. 1187; s. auch Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen; vgl. auch BFH v. 21.9.2005 – X R 29/03, BStBl. II 2006, 647 (Bauschuttrecycling); Nds. FG v. 22.5.2006 – 10 V 239/05, juris (Flugzeugersatzteile); FG Rhld.-Pf. v. 13.1.2005, EFG 2005, 616 (Beseitigung von Windkraftanlagen), rkr.;
- für Entsorgung von Altfahrzeugen § 6 Anm. 1184;
- für ERA-Anpassungsfonds vgl. FREY, BB 2005, 1044; HERZIG/BOHN, BB 2006, 1551;
- für Erfolgsprämie § 5 Anm. 1762;
- für Erfüllungsrückstand § 5 Anm. 295, 514; vgl. auch BFH v. 29.1.2008 – I B 100/07, BFH/NV 2008, 943 (rückständiger Urlaub und Überstunden von ArbN); FG München v. 16.12.2008, EFG 2009, 562 (Versicherungsvertreter), rkr.; FG Münster v. 2.12.2008, EFG 2009, 454 (Bestandskundenbetreuung durch Versicherungsmakler), nrkr., Rev. Az. BFH I R 11/09; v. 13.9.2007, EFG 2007, 1931 (Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen), nrkr., Rev. Az. BFH X R 48/08; FG Ba.-Württ. v. 4.9.2007 – 4 K 21/06, juris (Betreuungsleistungen eines Vermögensberaters), nrkr., Rev. Az. BFH X R 41/07;
- für Erschließungsbeiträge vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl. II 2006, 369;
- für EU-Geldbußen § 5 Anm. 501;
- für Euro-Umstellung § 5 Anm. 514;
- für Firmenjubiläumszuwendungen s. Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen;
- für IAS/IFRS-Umstellung § 5 Anm. 514;
- für Garantieverpflichtungen/Gewährleistungsverpflichtungen § 5 Anm. 607 ff., § 6 Anm. 1165, 1178; vgl. auch FG Hamb. v. 23.7.2008, BB 2008, 2680 (pauschale Gewährleistungsrückstellung), rkr.; Sächs. FG v. 16.7.2008 – 1 K1769/05, juris (pauschale Gewährleistungsrückstellung); Nds. FG v. 14.12.2007, EFG 2008, 1105 (Zahnarzt), rkr.;
- für Geldbußen, Geldstrafen § 5 Anm. 501, 842; vgl. auch Sächs. FG v. 16.7.2008 – 1 K 1769/05, juris (Kartellgeldbuße);
- für Honorarrückforderungen Nds. FG v. 14.12.2007, EFG 2008, 1105 (Zahnarzthonorar), rkr.;
- für Inanspruchnahme aus Avalhaftung (FG München v. 2.3.2009, BB 2009, 1011, rkr.;
- für Jubiläumszuwendungen § 5 Anm. 77, 472, 514 „Erfüllungsrückstand“, „Jubiläum“, 1830 ff.; vgl. auch BFH v. 18.1.2007 – IV R 42/04, BStBl. II 2008, 956;
- für aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllende Verbindlichkeiten § 5 Anm. 514 „Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen“, 1761 ff.;
- für Kulanzleistungen § 5 Anm. 494, 620, § 6 Anm. 1165;
- für Kundenpflege s. Rückstellungen für Nachbetreuungsleistungen, Rückstellungen für Wartungsaufwand; vgl. auch FG Münster v. 2.12.2008, BB 2009, 435 (Bestandskundenbetreuung durch Versicherungsmakler), nrkr., Rev. Az. BFH I R 11/09; v. 13.9.2007, EFG 2007, 1931 (Betreuung bereits abge-

- schlossener Lebensversicherungen), nrkr., Rev. Az. BFH X R 48/08; Nds. FG v. 21.12.2007 – 9 V 309/06, juris (Schätzung der Höhe der Rückstellung im AdV-Verfahren); FG Ba.-Württ. v. 4.9.2007 – 4 K 21/06, juris (Betreuungsleistungen eines Vermögensberaters), nrkr., Rev. Az. BFH X R 41/07;
- für Lagerkostenabgabe eines Zuckerherstellers vgl. BFH v. 13.5.1998 – VIII R 58/96, BFH/NV 1999, 27;
 - für Leistungen nach dem MuSchG BFH v. 2.10.1997 – IV R 82/96, BStBl. II 1998, 205;
 - für Markenrechtsverletzungen s. Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen;
 - für Mehrsteuern § 5 Anm. 514 „Betriebsprüfung“, 799 ff.; vgl. auch FG München v. 17.7.2008 – 13 V 1130/08, juris; FG Hamb. v. 9.7.2007, DSStRE 2009, 20, nrkr., Rev. Az. BFH I R 43/08;
 - Millennium § 5 Anm. 514;
 - für Nachbetreuungsleistungen § 6 Anm. 1159; s. auch Rückstellungen für Kundenpflege, Rückstellungen für Wartungsaufwand;
 - Nachholung § 5 Anm. 737; vgl. auch BFH v. 16.12.2008 – I R 54/08, BFH/NV 2009, 746 (Aufbewahrung von Buchführungsunterlagen); v. 17.7.2008 – I R 85/07, BStBl. II 2008, 924 (Aufbewahrungspflicht); v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 (Pensionsrückstellung); v. 23.1.2008 – I R 40/07, BStBl. II 2008, 669 (Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen); FG Münster v. 13.9.2007, EFG 2007, 1931 (Betreuung bereits abgeschlossener Lebensversicherungen), nrkr., Rev. Az. BFH X R 48/08;
 - für öffentlich-rechtl. Verbindlichkeiten § 5 Anm. 505, 852; vgl. auch CHRISTIANSEN, DSStR 2008, 735;
 - für Ordnungsgelder § 5 Anm. 514 „Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder“;
 - für Patentrechtsverletzungen s. Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen;
 - Pauschalrückstellung § 5 Anm. 471, 625, 704, 866, 1844, § 6 Anm. 1165, 1166 ff.; vgl. auch BFH v. 19.12.2006 – I B 67/06, BFH/NV 2007, 695, FG Hamb. v. 23.7.2008, BB 2008, 2680 (Gewährleistungsrückstellung), rkr.; Sächs. FG v. 16.7.2008 – 1 K 1769/05, juris (Gewährleistungsrückstellung);
 - für Pensionsverpflichtungen § 5 Anm. 110, 116, 461, 1762, § 6 Anm. 239; vgl. auch BFH v. 13.2.2008 – I R 44/07, BStBl. II 2008, 673 (Nachholung);
 - für Pfandgeld § 5 Anm. 514 „Pfandrückstellung“;
 - für Produkthaftung § 5 Anm. 610, 694 ff.;
 - für Prozesskosten § 5 Anm. 514, 710 ff.;
 - für die Prüfung des Jahresabschlusses § 5 Anm. 511, 650 ff., 662;
 - für Rekultivierungsverpflichtungen § 5 Anm. 511, 735 ff.; vgl. auch Nds. FG v. 18.4.2007, EFG 2007, 1856 (Abzinsung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/07; FG Düss. v. 23.11.2004, DSStRE 2006, 449, rkr.; v. 25.2.2003, EFG 2003, 923, rkr.;
 - für Restrukturierungsverpflichtungen § 5 Anm. 514; vgl. auch FG Münster v. 26.8.2008 – 9 K 1660/05 K, juris (Sanierungsgeld), nrkr., Rev. Az. BFH I R 103/08;
 - für Rückbauverpflichtungen s. Rückstellungen für Abbruchkosten, -verpflichtungen, Rückstellungen für Entfernungsverpflichtungen; vgl. auch Nds. FG v. 18.4.2007, EFG 2007, 1856 (Abzinsung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 32/07;

- für Rückkauf-/Rücknahmeverpflichtungen § 5 Anm. 234, 514; vgl. auch BFH v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BFH/NV 2008, 437 (Kraftfahrzeughändler); v. 10.1.2007 – I R 53/05, BFH/NV 2007, 1102 (Altbatterien); MARX/KÖHLMANN, BB 2005, 2007;
- für rückständigen Urlaub § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“; vgl. auch BFH v. 29.1.2008 – I B 100/07, BFH/NV 2008, 943;
- für rückzahlbare Forschungszuschüsse § 5 Anm. 1762;
- für Rückzahlungsverpflichtung zweckgebundener öffentlicher Zuschüsse § 5 Anm. 1762;
- für Sachleistungsverpflichtungen § 6 Anm. 1172 ff., 1187; vgl. auch BFH v. 16.12.2008 – I R 54/08, BFH/NV 2009, 746 (Aufbewahrungspflicht);
- für Sanierungsgelder s. Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen;
- für Schadensersatzverpflichtungen § 5 Anm. 504, 514, 840, 851;
- für Schutzrechtsverletzungen § 5 Anm. 471, 1800 ff.; vgl. auch BFH v. 9.2.2006 – IV R 33/05, BStBl. II 2006, 517 (Patentrechtsverletzung);
- für Sozialplanverpflichtungen s. Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen;
- für Sozialversicherungsbeiträge § 5 Anm. 511, 1838;
- für Steuererklärungskosten § 5 Anm. 511;
- für Steuern § 5 Anm. 752 ff.;
- für Steuernachforderungen s. Rückstellungen für Mehrsteuern;
- für Stilllegung von Kernkraftwerken § 6 Anm. 1185;
- für Tantiemen § 5 Anm. 1790;
- und Teilwertabschreibung § 6 Anm. 559; vgl. auch RÄTKE, StuB 2004, 413;
- für die Umstellung auf den Euro s. Rückstellungen für Euro-Umstellung;
- für die Umstellung auf IAS/IFRS s. Rückstellungen für IAS/IFRS-Umstellung;
- für die Umstellung auf das Jahr 2000 s. Rückstellungen, Millennium;
- für Umweltschutzverbindlichkeiten § 5 Anm. 840 ff., § 6 Anm. 559; s. auch Rückstellungen für Altlastenbeseitigung, Rückstellungen für Entsorgungsverpflichtungen;
- für Urheberrechtsverletzungen s. Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen;
- für Urlaubsgeld § 5 Anm. 511;
- für ungewisse Verbindlichkeiten § 5 Anm. 116, 490 ff., 1766, 1804, 1841, § 6 Anm. 559, 1165;
- für unterlassenen Erhaltungsaufwand § 5 Anm. 810 ff.;
- für Verfüllungskosten s. Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen;
- für verjährte Verbindlichkeiten § 5 Anm. 504, 1813;
- für Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte s. Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen;
- für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses § 5 Anm. 511, 650 ff., 664;
- für die Verpflichtung zur Verwertung radioaktiver Reststoffe und Anlagenteile § 5 Anm. 475, 1880 ff., 1895;
- Verteilungsrückstellung § 6 Anm. 1173;

- für Verwarnungsgelder § 5 Anm. 514 „Geldbußen, Geldstrafen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder“;
- Vorteilskompensation § 6 Anm. 1175 ff.;
- für Wartungsaufwand s. Rückstellungen für Kundenpflege, Rückstellungen für Nachbetreuungsleistungen; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008, EFG 2009, 316 (Wartung eines gemieteten Flugzeugs), nrkr., NZB Az. BFH I B 222/08; FG Ba.-Württ. v. 25.2.2008 – 6 K 303/06, juris („Full Service-Vertrag“ bei Errichtung, Montage und Vertrieb von Fördertechnik); FG Berlin v. 17.12.2004 – 8 B 8279/02, EFG 2005, 544 (Wartung eines geleasten Flugzeugs), rkr.;
- für Weihnachtsgratifikationen § 5 Anm. 511;
- für Wiederaufforstungskosten vgl. ORTENBURG/ORTENBURG, DStZ 2005, 782;
- für Wiederauffüllungsverpflichtungen s. Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen;
- für Werkzeugkostenzuschüsse § 5 Anm. 1762;
- für Wohnungsbauzuschüsse § 5 Anm. 1762;
- für Zuwendungen an Unterstützungskassen vgl. FG Münster v. 26.8.2008, EFG 2008, 1942, nrkr., Rev. Az. BFH I R 103/08.

Sachabfindung: s. „Sachwertabfindung“.

Sachanlagevermögen: s. „Anlagevermögen“.

Sachdividende: § 5 Anm. 1749; vgl. auch BAREIS, WPg. 2008, 564; KÖRNER, IStR 2009, 1.

Sacheinlagen: § 5 Anm. 1746, 1748, § 6 Anm. 16a, 802, 1474h, 1484b; vgl. auch BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253 (Bewertung einer Sacheinlage in eine GmbH bei Überpari-Emission).

Sachforderungen: s. „Sachwertforderungen“.

Sachgesamtheiten: § 5 Anm. 391, § 6 Anm. 1330 ff., 1385, 1390 ff., 1405 ff., 1430, 1446, 1469a, 1474u, 1485; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, EFG 2009, 233, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08.

Sachwertabfindung: § 6 Anm. 1407, 1411, 1454a, 1474p, 1474w.

Sachwertdarlehen: § 6 Anm. 1155 „Sachwertdarlehen/Sachwertschulden“; s. auch „Wertpapierleihe“.

Sachwertforderungen: § 6 Anm. 942 f.

Sachwertschulden, -verbindlichkeiten: § 6 Anm. 1155 „Sachwertdarlehen/Sachwertschulden“; vgl. auch CHRISTIANSEN, DStR 2008, 735.

Säcke: § 6 Anm. 463.

Sägeblätter: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Säumniszuschläge: § 6 Anm. 974 „Grundstück“.

Saisonwaren: § 6 Anm. 1025; s. auch „Verlustprodukte“.

Saldierungsverbot: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

„Sale-and-lease-back“-Geschäfte: s. „Leasing“.

Sammelposten: § 6 Anm. 1314.

Sanierung: s. „Altlasten“.

Sanierungsbeitrag: s. „Sanierungszuschuss“.

Sanierungsgelder: s. „Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen“.

Sanierungszuschuss: vgl. Hess. FG v. 25.6.2008 – 4 K 1204/07, juris (nachträgliche Anschaffungskosten einer Beteiligung).

Sanitäre Anlagen: § 6 Anm. 715.

Satteldach: s. „Dach“.

Sauna: § 6 Anm. 638, 715.

Schadensermittlungs- und Schadensbearbeitungskosten: § 5 Anm. 492, 2000 „Schadensbearbeitungskosten“ (RAP).

Schadensersatzanspruch: § 5 Anm. 220, 1817; vgl. auch FG München v. 4.7.2008, BB 2008, 2456, rkr.

Schadensersatzleistung: § 6 Anm. 289.

Schadensersatzverpflichtung: s. „Rückstellungen für Schadensersatzverpflichtungen“.

Schätzung:

- und Bewertung § 6 Anm. 74;
- des Gewinns § 5 Anm. 17, 46 ff.;
- nach Richtsätzen § 5 Anm. 47.

Schaftmaschine: s. „Spinnerei“.

Schallplatte: § 5 Anm. 377.

Schallschutz: § 5 Anm. 398, § 6 Anm. 484, 639, 715 „Schallschutzvorrichtungen“.

Schalungsstützen, Schalungsteile: s. „Gerüst- und Schalungsteile“.

Schankkonzession: § 5 Anm. 1683.

Schaufensteranlagen: § 5 Anm. 385, 402, § 6 Anm. 654, 657 f.

Schaufensterauslagen: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Schaufensterscheiben: § 6 Anm. 484.

Schaumwein: § 6 Anm. 1124 „Wein“.

Schaumweinsteuer: § 5 Anm. 1983, 1985.

Schecks: § 6 Anm. 1119.

Scheinbestandteile: § 5 Anm. 313, 315, 384, 403; vgl. auch BFH v. 14.2.2007 – XI R 18/06, BFH/NV 2007, 1239.

Scheingewinnbesteuerung: § 6 Anm. 71, 1122e.

Schenkung: § 6 Anm. 273, 533, 693, 1373 ff., 1474u;

- eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils § 6 Anm. 1334, 1373 f., 1375;
- gemischte § 5 Anm. 1743, § 6 Anm. 399, 533, 1227, 1374, 1432;
- unter Auflage § 5 Anm. 1743, § 6 Anm. 399, 1374.

Schenkungsteuer: § 6 Anm. 1387.

Schiff: vgl. FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 210/06, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 50/08.

Schiffsausrüstung: § 6 Anm. 1300 „Ruhebänke“ (gWG); s. auch „Hotel“.

Schiffsfonds: vgl. FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 210/06, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 50/08; v. 23.5.2008, EFG 2008, 1864, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 36/08.

Schmiergeld: s. „Rückstellungen für Bestechungsgeld“.

Schmiermittel, -stoffe: s. „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“.

Schmuck: § 6 Anm. 265 „Musterkollektion“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1025 „Schmuckwaren“.

Schnellbaukosten: § 6 Anm. 283, 635, 715 „Baubeschleunigungskosten“, „Schnellbaukosten“.

Schrauben: § 6 Anm. 463, 463c, 965, 977.

Schreibtisch, Schreibtischkombination: s. „Büroeinrichtung“.

Schriftenminima: s. „Werkzeuge“.

Schriftmetalle: s. „Werkzeuge“.

Schuhhaus: vgl. FG Köln v. 9.11.2006, EFG 2008, 527 (Bewertung), nrkr., Rev. Az. BFH III R 79/07.

Schuldübernahme: § 6 Anm. 287, 974 „Schulden“, 1155, 1216, 1374.

Schuldverschreibungen: § 5 Anm. 1945, 1947, § 6 Anm. 307 „Optionsanleihe“.

Schuldzinsen: s. „Fremdkapitalzinsen“, „Zinsen“.

Schutzbekleidung, -brillen, -helme: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Schutzrechte: § 5 Anm. 1683; s. auch „Konzessionen“, „Patente, Patentrechte“, „Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen“; „Urheberrecht“; vgl. auch BFH v. 6.11.2008 – IV B 126/07, BStBl. II 2009, 156; v. 6.11.2008 – IV B 127/07, juris (Leistungsschutzrechte eines Filmherstellers).

Schwarzarbeit: § 6 Anm. 715.

Schwebende Geschäfte: § 5 Anm. 288 ff., 330, 473, 482, 1687; s. auch „Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“.

Schwimmbecken: § 6 Anm. 654, 715.

Schwund: s. „Materialschwund“.

Seife: § 6 Anm. 463.

Sekundärrohstoffe: § 6 Anm. 1124.

Selbstversicherung: § 6 Anm. 1000.

Seminar-Vorauszahlungen: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Senderechte: § 5 Anm. 1807, 2000 (RAP).

Sicherungsübereignung: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Sickergrube: § 6 Anm. 715; s. auch „Kanalisationkosten“.

Sielanschlussbeitrag, Sielbaubeitrag: § 6 Anm. 715; s. auch „Kanalisationkosten“; vgl. auch BFH v. 24.2.1994 – IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779.

Skonto: § 6 Anm. 289, 593, 1011; s. auch „Bonus“, „Rabatt“.

Software: s. „Computerprogramme“.

Sonderabschreibungen: § 5 Anm. 43, 374, 378, 382, 387, 601, § 6 Anm. 154 „Erhöhte Absetzungen“, 463 f., 558, 1198; vgl. auch BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187 (Folgen einer handelsrechtl. Zuschreibung aus dem Volumen früherer strechtl. Sonderabschreibungen).

Sonderangebote: § 6 Anm. 1019, 1023, 1025 „Sonderangebotspreise“; s. auch „Verlustprodukte“.

Sonderbetriebsvermögen: § 5 Anm. 307, § 6 Anm. 693, 1336, 1345 f., 1356, 1360 ff.; 1366, 1369a f., 1401, 1431, 1440, 1443, 1446 ff., 1451b, 1456a, 1457 f.,

1461b, 1474h, 1474n; vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 5.11.2008, EFG 2009, 233 (zeitgleiche Übertragung von SonderBV in ein anderes BV und von einem Anteil am Gesamthandsvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 52/08; FG Köln v. 23.11.2005, EFG 2006, 1497 (Anteile an Wohnungsbau-GmbH als notwendiges SonderBV), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 86/06.

Sondereinzelkosten des Vertriebs: § 6 Anm. 464.

Sondergemeinkosten der Fertigung: § 6 Anm. 982.

Sonderkosten der Fertigung: § 6 Anm. 463b, 986.

Sonnenmarkise: s. „Markise“.

Sortenbestände: s. „Devisenbestände, -guthaben“.

Soziale Aufwendungen, soziale Einrichtungen, soziale Leistungen: § 6 Anm. 463i, 1000 „Sozial-Aufwendungen“, 1174; s. auch „Weihnachtsgeld, -grafifikation“.

Sozialkosten: § 6 Anm. 65.

Sozialplanverpflichtung: s. „Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen“.

Sozialversicherungsbeiträge: s. „Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge“.

Spaltung: § 6 Anm. 1465a.

Spezialreserveteile: § 6 Anm. 265 „Reparaturmaterialien und Ersatzteile“ (Anlage-/Umlaufvermögen); vgl. auch FG München v. 19.9.2005 – 6 K 4305/03, juris.

Spielberechtigung: § 5 Anm. 2000 „Golf-Einstandsgebühr“ (RAP).

Spielerlaubnis im Profifußball: s. „Fußball“.

Spinnerei: § 6 Anm. 1300 „Spinnkannen“ (gWG); vgl. auch BFH v. 28.3.1996 – III R 34/93, BFH/NV 1996, 707 (Webmaschinen und Schaffmaschinen keine selbständigen WG).

Sprechanlage: § 6 Anm. 654, 715.

Springbrunnen: § 6 Anm. 715 „Planschbecken“.

Sprinkleranlage: § 6 Anm. 715.

Stanzen, Stanzwerkzeuge: s. „Werkzeuge“.

Steckdosen: vgl. FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541 (Erhaltungsaufwand), nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.

Stehende Ernte: s. „Ernte, stehende“.

Steinkohlenbergbau: s. „Bergbauanlagen“.

Stellplatz: § 6 Anm. 643, 715 „Einstellplätze“, „Stellplatz“.

Stellplatzablösung: s. „Garagenablösung“.

Steppdecken: s. „Betten, -umrandungen“.

Stetigkeitsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Steuerberatungskosten: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 715.

Steuererklärung: § 6 Anm. 1471; s. auch „Rückstellungen für Steuererklärungskosten“.

Steuererstattungsanspruch: § 5 Anm. 753.

Steuern: § 6 Anm. 1000, s. auch „Biersteuer“, „Branntweinsteuer“, „Gründerwerbsteuer“, „Grundsteuer“, „Kaffeesteuer“, „Kraftfahrzeugsteuer“, „Mineralölsteuer“, „Rückstellungen für Steuern“, „Säumniszuschläge“, „Schaumweinsteuer“, „Stromsteuer“, „Substanzsteuern“, „Tabaksteuer“, „Umsatzsteuer“, „Verbrauchssteuern“.

Steuerrechtliche Abschreibungen: s. „Abschreibungen, steuerrechtliche“.

Stichtagsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Stiftung: § 6 Anm. 1378.

Stille Gesellschaft: § 5 Anm. 2000 „Stille Beteiligung“ (RAP), § 6 Anm. 830, 1155 „Verbindlichkeiten gegenüber typisch stillen Gesellschaftern“, 1360.

Stilllegung: § 6 Anm. 259, 265 „Betriebseinstellung“;

– eines Kernkraftwerks § 6 Anm. 1185 ff.; s. auch „Rückstellungen für Stilllegung von Kernkraftwerken“.

Stilllegungsverpflichtung nach dem MühlstruktG: § 5 Anm. 2000 „Mühlensstilllegungsverpflichtung“.

Stille Reserven:

– Aufdeckung § 5 Anm. 251, 264b, 264d, 268a, 459, 574 f., § 6 Anm. 1191, 1193, 1198, 1201a, 1263, 1340, 1366, 1380 f., 1387 f., 1401, 1411, 1431, 1437, 1441a f., 1443a, 1445b, 1446, 1447b, 1449a, 1449d, 1450, 1453 f., 1455a, 1458a f., 1465b, 1474t;

– Besteuerungsrecht § 5 Anm. 264e;

– Bildung/Entstehung § 5 Anm. 302, 574, § 6 Anm. 53, 73, 87, 115, 129, 145, 740, 907, 1187, 1240, 1266;

– Sicherung § 5 Anm. 265, 267, 461, 573, § 6 Anm. 1445, 1448 f., 1449d f., 1457b, 1462b ff.;

– Übertragung § 5 Anm. 249, 374, 387, 453, 572 ff., 579 ff., 590, 592, 599, 601, 603, § 6 Anm. 236, 558, 1256, 1263, 1307, 1330, 1440, 1445b, 1445d;

– Verlagerung § 6 Anm. 1460 ff., 1467a ff., 1474a ff.

Stillstandskosten: s. „Leerkosten, Leerlaufkosten“.

Stillwein: § 6 Anm. 1124 „Wein“.

Straßenland: § 6 Anm. 715.

Straßenleuchten: s. „Beleuchtungsanlagen“.

Straßenzufahrt: s. „Zufahrt“.

Stromanschluss: § 6 Anm. 641, 715 „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluss“; s. auch „Leitungsverlegung“.

Stromkosten: § 6 Anm. 965; s. auch „Energiekosten“.

Stromleitung: § 5 Anm. 2000 „Dienstbarkeit“, „Leitungsverlegung“ (RAP).

Stromleitungsrecht: vgl. FG Nürnberg v. 17.9.2001, DStRE 2002, 194 (Ablösesumme für Stromleitungsrecht als nachträgliche Anschaffungskosten des Grund und Bodens), nrkr.

Stromsteuer: § 5 Anm. 1983; s. auch „Verbrauchssteuern“.

Stromversorgung: § 5 Anm. 1740 „Stromversorgung“, „Zuschuss“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 7.12.2000 – 14 K 187/96, juris (Erhöhung der Grenzleistung der Stromversorgung als immaterielles WG).

Stromzähler: s. „Mess- und Prüfgeräte“.

Stühle: s. „Bestuhlung“.

Stufendivisionskalkulation: s. „Divisionskalkulation“.

Stundung: § 5 Anm. 485, § 6 Anm. 299, 465, 715 „Zinslose Stundung“, 974, 1148.

Substanzsteuern: § 6 Anm. 463g.

Subventionen: § 5 Anm. 2000 (RAP), s. auch „Fördermittel“, „Zuschüsse, öffentliche“.

Sukzessivlieferungsvertrag: § 5 Anm. 243.

Swaps: s. „Finanzprodukte“.

Synchronisationskosten: § 5 Anm. 1760.

Tabak: § 6 Anm. 1124.

Tabakquote: vgl. FG Rhld.-Pf. v. 11.4.2006, EFG 2007, 21, rkr.

Tabaksteuer: § 5 Anm. 1983, 1985, § 6 Anm. 463g.

Tankanlagen: § 5 Anm. 830 „Tankanlagen, Lagerbehälter“, § 6 Anm. 661 (Öltank).

Tantieme: § 6 Anm. 463h, 1000 „Gewinnbeteiligung“; s. auch „Rückstellungen für Tantiemen“.

Tapetenbücher: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen).

Tastatur: s. „Computerzubehör“.

Tausch: § 6 Anm. 801, 974, 1336, 1474m, 1475 ff.; vgl. auch BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707 (Anwendung des Wertaufholungsgebots auf unter Buchwertfortführung getauschte Beteiligungen);

– Begriff § 6 Anm. 1484a;

– erzwungener § 6 Anm. 1486c;

– gegen Nutzungsrechte § 6 Anm. 1486b;

– von Verbindlichkeiten („Passivtausch“) § 6 Anm. 1486e;

– mit Zuzahlung § 6 Anm. 1486a.

Tauschähnlicher Vorgang, tauschähnliches Geschäft: § 6 Anm. 1484b; vgl. auch BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 (Sacheinlage in Pers-Ges.); v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301.

Tauschgutachten: § 6 Anm. 16a, 1483, 1486d.

Technische Veralterung: § 6 Anm. 1025.

Teilbetrieb: § 5 Anm. 605, § 6 Anm. 16a, 1240, 1263, 1350, 1355 ff.; vgl. auch FG Saarl. v. 6.2.2009 – 1 V 1480/08, EFG 2009, 657 (Buchwertfortführung bei Teilbetriebsveräußerung), rkr.

Teileigentum: § 5 Anm. 397; s. auch „Miteigentümer, Miteigentum“, „Wohnungseigentum“.

Teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden: s. „Gebäude, teilfertige auf fremdem Grund und Boden“.

Teilerstellungskosten: § 6 Anm. 468, 1278.

Teilwert:

– bei Auslandssachverhalten § 6 Anm. 11, 13a, 14, 18 f.;

– Begriff § 6 Anm. 572 ff.;

– von beweglichem abnutzbarem Anlagevermögen § 6 Anm. 719;

– als Bewertungsmaßstab § 5 Anm. 123, § 6 Anm. 239;

- Einlagen § 6 Anm. 1215 ff.;
- Ermittlung § 6 Anm. 604 ff.;
- von Forderungen § 6 Anm. 907, 910;
- von Fremdwährungsforderungen § 6 Anm. 23;
- von Gebäuden § 6 Anm. 635, 693;
- von Grundstücken § 6 Anm. 785;
- von Holz § 6 Anm. 746;
- von immateriellen WG § 6 Anm. 724;
- von KapGes.-Anteilen § 6 Anm. 795, 810;
- negativer § 6 Anm. 1010;
- von Pflanzenbeständen und -vorräten § 6 Anm. 736;
- von Verbindlichkeiten § 6 Anm. 1138;
- von Verbindlichkeiten in ausländ. Währung § 6 Anm. 28;
- von Vieh § 6 Anm. 733;
- von Vorräten § 6 Anm. 21;
- von WG mit Auslandsbezug § 6 Anm. 11;
- von Zahlungsmitteln in ausländ. Währung § 6 Anm. 25.

Teilwertabschreibung: § 5 Anm. 256, 601, 815, 843, 1883, 1990, § 6 Anm. 544, 554 ff., 767 ff., 1256, 1307;

- ausschüttungsbedingt § 6 Anm. 18a;
- Begriff § 6 Anm. 554;
- von Beteiligungen an PersGes. § 6 Anm. 825;
- Durchführung § 6 Anm. 571;
- auf Firmenwert vgl. FG Brandenb. v. 11.10.2000, EFG 2001, 129, rkr.; FG Köln v. 21.6.2006, EFG 2006, 1504, rkr.;
- und Festwertverfahren § 6 Anm. 154;
- von Gebäuden § 6 Anm. 635;
- Gegenstand § 6 Anm. 565;
- des Geschäfts- oder Firmenwertes § 6 Anm. 726;
- von Gesellschafterdarlehen vgl. BIRKHAN, JbFfStR 2008/2009, 734;
- von Grundstücken § 6 Anm. 785;
- von immateriellen WG § 6 Anm. 724;
- von KapGes.-Anteilen § 6 Anm. 811, 1095; vgl. auch FG Sachs.-Anh. v. 21.2.2008 – 3 K 775/99, juris (GmbH-Beteiligung), rkr.;
- Nachholung § 6 Anm. 569;
- im Rechtsbehelfsverfahren § 6 Anm. 570;
- und Rückstellungsbildung § 6 Anm. 559;
- von Vorräten § 6 Anm. 1002 ff., 1025;
- von Wertpapieren § 6 Anm. 1095;
- Zeitpunkt § 6 Anm. 566 ff.

Teilwertentnahme: § 6 Anm. 1195.

Teilwertverfahren: § 5 Anm. 1844.

Teilwertvermutung: § 6 Anm. 13a, 18, 586 ff.;

- bei abnutzbarem Anlagevermögen § 6 Anm. 595;
- bei Anschaffung/Herstellung § 6 Anm. 586 ff.;
- bei ausländ. Beteiligungen § 6 Anm. 18;
- bei KapGes.-Anteilen § 6 Anm. 811;
- bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen § 6 Anm. 594;
- bei Umlaufvermögen § 6 Anm. 596;
- bei Vorräten § 6 Anm. 1006 ff.;
- Widerlegung § 6 Anm. 598 ff., 1010 ff.

Teilwertzuschreibung: s. „Zuschreibung“.

Teilzahlungsbanken: § 6 Anm. 940.

Teilzahlungsgeschäfte: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Teilzahlungszuschlag: s. „Geldbeschaffungskosten“.

Teppichboden: s. „Fußbodenbelag“.

Textilindustrie: § 6 Anm. 1124.

Textilwareneinzelhandel: s. „Einzelhandel“.

Tiefkühlfisch: § 6 Anm. 1124.

Tiere: s. „Geflügel“, „Vieh“.

Tilgungsdarlehen: s. „Darlehen“.

Tilgungstreckungsdarlehen: s. „Darlehen“.

Tonbankassette: § 6 Anm. 1300 „Videokassetten“ (gWG).

Tonträger: § 5 Anm. 377, 1760, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen); vgl. auch BFH v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421.

Topfpflanzen: § 6 Anm. 736; s. auch „Pflanzen, Pflanzenanlagen“.

Tragrollen: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Transferbeschränkungen: § 6 Anm. 18a.

Transferentschädigung im Profifußball: s. „Fußball“.

Transferrisiken: s. „Risiken“.

Transportkästen: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Transportkosten: § 6 Anm. 282e, 294f., 972, 974 „Transportversicherung“, 1025; s. auch „Beförderungskosten“.

Transportversicherung: s. „Transportkosten“, „Versicherungsprämien“.

Transportwagen: § 6 Anm. 1300 (gWG).

Trennwände: § 6 Anm. 482, 639, 654, 657.

Treuhandmodell: § 6 Anm. 1466.

Trockenanlage: § 5 Anm. 605.

True and fair view-Grundsatz: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Trümmer: § 6 Anm. 715.

Tuben: § 6 Anm. 463.

Türen: § 6 Anm. 482, 502, 654, 715 „Vorsatztür“; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 14.4.2008, EFG 2008, 1541 (Erhaltungsaufwand), nrkr., Rev. Az. BFH IX R 20/08.

Überbestand: § 6 Anm. 1022, 1025 „Übermengenwein“.

Übermengenwein: § 6 Anm. 1025.

Überpreis: s. „Anschaffungskosten, überhöhte“.

Überwachungsanlage: § 6 Anm. 715 „Fernsehüberwachungsanlage“.

Umbau: § 6 Anm. 484, 635, 653, 676, 693.

Umladekosten: § 6 Anm. 295.

Umlaufvermögen: § 5 Anm. 372, 1721 ff., § 6 Anm. 152, 240, 258 f., 265, 562, 564, 565, 586, 596, 730, 736, 746, 767, 1090, 1095, 1199, 1345; vgl. auch FG Hamb. v. 29.10.2008 – 1 K 263/06, juris (Grundstück eines Bauträgers); FG Berlin-Brandenb. v. 26.6.2007 – 6 K 5364/03, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 48/07; v. 26.6.2007, EFG 2007, 1714 (Immobilien eines Grundstückshändlers), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 49/07.

Umlegungsverfahren: vgl. FG Münster v. 17.10.2007, EFG 2008, 604, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 7/08.

Umsatzsteuer: § 5 Anm. 118, 1954, 1983, § 6 Anm. 463g, 1000, 1195, 1202j, 1203k, 1216, 1219, 1436; s. auch „Vorsteuer“;

– auf erhaltene Anzahlungen § 5 Anm. 292, 1935, 1992 ff.

Umstellungskosten: s. „Rückstellungen für Euro-Umstellung“, „Rückstellungen für IAS/IFRS-Umstellung“, „Rückstellungen, Millenium“.

Umstrukturierungskosten: s. „Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen“.

Umwandlung: § 5 Anm. 267, 803 „Umwandlung einer Kapitalgesellschaft“, § 6 Anm. 1484b, 1485, 1486c;

– formwechselnde § 6 Anm. 1474u;

– übertragende § 5 Anm. 1751.

Umweltschutzverpflichtungen: s. „Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen“.

Umzäunung: § 5 Anm. 385, 401, § 6 Anm. 715 „Außenanlagen“, „Zaun“, 736.

Unbewegliche Wirtschaftsgüter: s. „Wirtschaftsgut, unbeweglich“.

Unfallstationen, Unfallschutz, Unfallverhütungseinrichtungen, Unfallverhütungskosten: § 6 Anm. 463e, 982, 1000 „Unfallverhütung, Unfallstation usw.“, 1174.

Unfertige Arbeiten: s. „Arbeiten, unfertige“.

Unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden: s. „Gebäude, unfertige auf fremdem Grund und Boden“.

Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen: s. „Erzeugnisse, unfertige“, „Leistungen, unfertige“.

Unfertige Gebäude: s. „Gebäude, unfertige“.

Unterbeschäftigung: s. „Leerkosten, Leerlaufkosten“.

Unterlassener Erhaltungsaufwand: s. „Rückstellungen für unterlassenen Erhaltungsaufwand“.

Unterlassungspflicht: § 6 Anm. 387 ff.

Unternehmergewinn: § 6 Anm. 1013, 1025.

Unterrichtsvertrag: § 5 Anm. 235, 2000 „Honorarvorauszahlungen“, „Unterrichtshonorare“ (RAP).

Unterstützungskasse: § 5 Anm. 1914, § 6 Anm. 463 f.; s. auch „Rückstellungen für Zuwendungen an Unterstützungskassen“.

Urheberrecht: § 5 Anm. 1807, s. auch „Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen“, „Schutzrechte“.

Urlaubsentgelt: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 1000 „Lohnnebenkosten“.

Urlaubsgeld: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 463a, 1000 „Lohnkosten“; s. auch „Rückstellungen für Urlaubsgeld“.

Urproduktion: § 6 Anm. 975 f.

US-GAAP: § 5 Anm. 21 ff., 1914a, 1946, 1970.

Variable Kosten: § 6 Anm. 975.

Veräußerungsfolgeverfahren: s. „Verbrauchs-, Veräußerungsfolgeverfahren“.

Veräußerungskosten: § 6 Anm. 693, 1025 „Verkaufskosten“.

Veräußerungsrente: § 6 Anm. 1374; vgl. auch BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99.

Veräußerungsverbot: § 6 Anm. 1025.

Verbindlichkeiten: § 5 Anm. 126, 220a, 450, 480 ff., 1770, § 6 Anm. 1130, 1451a; s. auch „Außenverbindlichkeit“, „Innenverbindlichkeit“, „Sachwertschulden, -verbindlichkeiten“, „Verpflichtungsverzicht“;

- Abgrenzung zu RAP § 5 Anm. 1917, § 6 Anm. 1126;
- Abgrenzung zu Rücklagen § 6 Anm. 1126;
- auflösend bedingte § 5 Anm. 485;
- aufschiebend bedingte § 5 Anm. 485, § 6 Anm. 301; s. auch „Rückstellungen für aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten“;
- in ausländ. Währung s. „Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten“;
- Bewertung § 6 Anm. 240, 1125 ff.;
- Einlage § 6 Anm. 1213 ff.;
- einnahmeabhängige § 5 Anm. 1764;
- gewinnabhängige § 5 Anm. 1762, 1764;
- aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllende § 5 Anm. 485, 1761 ff., s. auch „Rückstellungen für aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllende Verbindlichkeiten“;
- kurzfristige § 6 Anm. 1147;
- öffentlich-rechtl. § 6 Anm. 1155; s. auch „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten“;
- aus schwebenden Geschäften § 5 Anm. 290, 473, 482;
- Umweltschutzverbindlichkeiten, Umweltverbindlichkeiten s. „Rückstellungen für Umweltschutzverbindlichkeiten“;
- unverzinsliche § 6 Anm. 1143 ff.;
- verjährte s. „Rückstellungen für verjährte Verbindlichkeiten“;
- verzinsliche § 6 Anm. 1148;
- wertgesicherte § 6 Anm. 1155.

Verbindlichkeitsrückstellung: s. „Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten“.

Verbindlichkeits- und Rückstellungsneubewertungsrücklage: s. „Rücklagen“.

Verbrauchsfolge-, Veräußerungsfolgefiktion: § 6 Anm. 1123e.

Verbrauchsfolge-, Veräußerungsfolgeverfahren: § 5 Anm. 217, § 6 Anm. 19, 210; s. auch „Fifo-Verfahren“, „Hifo-Verfahren“, „Lifo-Verfahren“.

Verbrauchssteuern: § 5 Anm. 118, 805, 1978 ff., § 6 Anm. 463g; s. auch „Biersteuer“, „Branntweinsteuer“, „Kaffeesteuer“, „Schaumweinsteuer“, „Tabaksteuer“.

Verdeckte Einlage: § 5 Anm. 273, 1748, § 6 Anm. 17, 803, 974, 1212, 1214c, 1229a, 1336, 1369c, 1375, 1474h, 1474j, 1474u, 1475 ff., 1488a ff.; vgl. auch FG Saarl. v. 6.2.2009, EFG 2009, 657, rkr.

Verdeckte Gewinnausschüttung: § 5 Anm. 273, 1749, § 6 Anm. 404, 1336.

Verderb: s. „Wertminderung“.

Verfügungsverbot: § 6 Anm. 1025.

Verjährte Verbindlichkeiten: s. „Rückstellungen für verjährte Verbindlichkeiten“.

Verkaufskosten: s. „Veräußerungskosten“.

Verkaufsverbot: s. „Veräußerungsverbot“.

Verkaufswertverfahren: § 6 Anm. 1004, 1012, 1025.

Verlag: § 5 Anm. 1715, 1760 „Abonnementstamm“, § 6 Anm. 1000, 1025; s. auch „Autorenhonorar“, „Bücher“, „Rückstellungen für Druckbeihilfen“.

Verlagsrecht: § 5 Anm. 381, 1683, 1708, 1715, 1808.

Verlagswert: § 5 Anm. 381, 1700, § 6 Anm. 723.

Verlustprodukte: § 6 Anm. 1014, 1025 „Aktionsware“, „Verkaufserlöse“, „Verlustprodukte“; s. auch „Saisonwaren“, „Sonderangebote“.

Vermächtnisnießbrauch: s. „Nießbrauch“.

Vermietung: s. „Miete, Mieter“.

Vermietungsrecht: § 6 Anm. 307.

Vermittlungsgebühren, -kosten, -provisionen: § 5 Anm. 333, 1741, 2000 (RAP), § 6 Anm. 974 „Vermittlungsprovision“; s. auch „Darlehen, Vermittlungsprovision“; vgl. auch BFH v. 3.8.2005 – I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; FG Hamb. v. 15.10.2008 (Finanzierungsvermittlungskosten als AK), EFG 2009, 582, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 50/08.

Vermögensgegenstand: § 5 Anm. 345, 1917; vgl. auch BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960;

– Abgrenzung zu Bilanzierungshilfen § 5 Anm. 364, 1665.

Veröffentlichung des Jahresabschlusses: s. „Rückstellungen für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses“.

Veröffentlichungskosten: § 5 Anm. 327.

Verpachtung: s. „Pachtverhältnisse“;

– eiserne § 6 Anm. 736, 1155 „Eiserne Verpachtung“.

Verpackung: § 5 Anm. 1716.

Verpackungskosten: § 6 Anm. 972, 982, 1000, s. auch „Abfüllkosten“.

Verpackungsmaterial: § 6 Anm. 977.

Verpflichtungen: s. „Verbindlichkeiten“.

Verpflichtungsverzicht: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Verrechnungsverbot: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Verschmelzung: § 5 Anm. 268 ff., § 6 Anm. 1484b; vgl. auch BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916.

Versicherungskosten: § 6 Anm. 463d, 463h, 715 „Versicherung“, 972, 975 „Transportversicherung“, 981, 1000 „Versicherungen“, 1012, 1174.

Versicherungsleistung: § 5 Anm. 830; vgl. auch FG Hamb. v. 20.8.2007, EFG 2008, 107 (Versicherungsleistung einer Baumehrpreisversicherung als AK-Minderung), rkr.

Versicherungsprämien: § 5 Anm. 1686, 2000 (RAP); Schl.-Holst. FG v. 25.6.2008, EFG 2008, 1442, nrkr., Rev. Az. BFH I R 67/08.

Versicherungsunternehmen: § 5 Anm. 211, 213, 218, § 6 Anm. 265 „Anteile“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 939, 941, 1090, 1155 „Verbindlichkeiten bei Versicherungsunternehmen“, 1189; s. auch „Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen von Versicherungsunternehmen“.

Versicherungsvertrag: § 5 Anm. 1686;

– Abschlussprovision § 5 Anm. 329;

– Aufwendungen für Abschluss § 5 Anm. 329, § 6 Anm. 975 „Versicherungsvertrag“.

Versorgungsrente: s. „Betriebliche Versorgungsrente“.

Versorgungsunternehmen: s. „Baukostenzuschuss“.

Versuchskosten: vgl. FG Ba.-Württ. v. 17.12.2007 – 6 K 69/05, juris.

Vertragsarztzulassung: § 5 Anm. 1683, 1700; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 9.4.2008, EFG 2008, 1107, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 13/08.

Vertragsaufhebung: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Vertragsstrafe: § 6 Anm. 974 „Konventionalstrafe“.

Vertreterrecht des Handelsvertreters: s. „Handelsvertreter, Vertreterrecht“.

Vertriebsgemeinkosten: § 6 Anm. 464, 1000 „Vertriebskosten“.

Vertriebskosten: § 6 Anm. 464, 1000, 1025; s. auch „Kundenberatkosten“, „Vertriebsgemeinkosten“, „Sondereinzelkosten des Vertriebs“.

Vertriebsrechte: s. „Belieferungsrechte, -möglichkeiten“, „Kontingente“.

Verwaltungsgebäude: s. „Büro- und Verwaltungsgebäude“.

Verwaltungsgemeinkosten: § 6 Anm. 464.

Verwaltungskosten: § 6 Anm. 463h, 715.

Verwarnungsgeld: s. „Rückstellungen für Verwarnungsgelder“.

Verwertungsrecht: § 6 Anm. 724.

Video-Film: s. „Filme, Filmrechte“.

Videokassette: § 6 Anm. 265 „Miete“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 307 „Vermietungsrecht“, 1300 (gWG).

Videoüberwachung: s. „Überwachungsanlage“.

Vieh: § 6 Anm. 730 ff.

Vitrine: s. „Möbel“.

Vollständigkeitsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Vorbehaltsnießbrauch: s. „Nießbrauch“.

Vorbereitungskosten: § 6 Anm. 463e, 468, 984, 1000 „Arbeitsvorbereitung“, „Vorbereitung der Fertigung“.

Vorfälligkeitsentschädigung: s. „Darlehen“.

Vorführanlagen, -maschinen, -wagen: § 6 Anm. 265 „Vorfühswagen“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1203b; vgl. auch FG München v. 28.5.2008 – 10 K 819/07, juris (Privatnutzung eines als Vorfühswagen ausgewiesenen Ferrari).

Vorkaufsrecht: § 6 Anm. 307 „Vorkaufsrecht und Vormietrecht“.

Vorlagen: s. „Werkzeuge“.

Vormietrecht: § 6 Anm. 307 „Vorkaufsrecht und Vormietrecht“.

Vorräte: s. „Vorratsvermögen“.

Vorratsanschaffung: § 6 Anm. 1260.

Vorratsvermögen: § 6 Anm. 19 ff., 120, 129, 239, 265 „Vorräte“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 965 ff., 1123a; s. auch „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“, „Erzeugnisse, unfertige“, „Leistungen, unfertige“, „Waren“.

Vorsatztür: s. „Türen“.

Vorsichtsprinzip: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Vorsteuer: § 6 Anm. 974, 1262, 1313, 1436.

Vorweggenommene Erbfolge: s. „Erbfolge, vorweggenommene“.

Währungsrisiken: s. „Risiken“.

Währungsverlust: § 6 Anm. 13, 90, 944.

Wärmeanschluss: § 6 Anm. 661, 715 „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluss“; s. auch „Leitungsverlegung“.

Wärmerückgewinnungsanlage: § 6 Anm. 661.

Wärmeschutz: § 6 Anm. 484.

Wäsche: § 6 Anm. 154 „Gastronomie“ (Zulässigkeit der Festwertbildung), 1300 „Hotel“, „Schiffsausrüstung“ (gWG).

Wald: § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 730, 739 ff., 780; s. auch „Aufforstung“, „Bäume“, „Holz“; vgl. auch BFH v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532 (Waldwertminderung).

Waldgrundstück: § 5 Anm. 586, § 6 Anm. 741; s. auch „Aufforstung“, „Bäume“, „Holz“, „Wald“.

Walzen und Werksggeräte: s. „Werkzeuge“.

Wandelschuldverschreibungen: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 1090.

Wandmosaik: § 6 Anm. 715.

Waren: § 6 Anm. 965, 973, 974 „Eingegangene Ware“, 1021, 1124 „verderbliche Waren“.

Warenrückvergütung: § 6 Anm. 974.

Warenzeichen, Warenzeichenrecht: § 5 Anm. 1700, 1808, § 6 Anm. 722; s. auch „Marken“; vgl. auch Hess. FG v. 15.12.2004 – 4 K 2565/01, juris.

Wartungskosten, -vertrag: § 6 Anm. 463, 463e; s. auch „Rückstellungen für Wartungsaufwand“; vgl. auch FG Berlin-Brandenb. v. 18.11.2008, EFG 2009, 316 (Wartungskosten für gewerblich vermietetes Flugzeug), nrkr., NZB Az. BFH I B 222/08.

Waschmaschine: s. „Küche“.

Wasseranschluss: § 6 Anm. 641, 715 „Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeanschluss“, 1300 „Hausanschlüsse“ (gWG); s. auch „Leitungsverlegung“.

Wasserenthärtungsanlage: § 6 Anm. 715.

Wasserleitung: § 6 Anm. 644; s. auch „Leitungsverlegung“.

Wassermesser: s. „Mess- und Prüfgeräte“.

Wassernutzungsrecht: vgl. FG München v. 9.12.2008, EFG 2009, 909 (immaterielles WG), rkr.

Webmaschine: s. „Spinnerei“.

Website: § 5 Anm. 371, 1760 „Internet-Website“; s. auch „Internet-Domain“.

Wechsel: § 6 Anm. 1120.

Wechseldiskont: § 5 Anm. 241, 2000 (RAP).

Wechselkursrisiken: s. „Risiken“.

Weg: s. „Zufahrt“.

Wegebeitrag: § 5 Anm. 1273.

Wegerecht: § 5 Anm. 1760 „Zuschuss“; § 6 Anm. 89, 780.

Weihnachtsgeld, -gratifikation: § 5 Anm. 2000 „Weihnachtsgeld, -gratifikation“ (RAP), § 6 Anm. 463a, 1000 „Weihnachtszuwendungen“; s. auch „Rückstellungen für Weihnachtsgratifikationen“.

Wein: § 6 Anm. 965, 1124; s. auch „Schaumwein“, „Stillwein“, „Übermengenwein“.

Weinbau: § 5 Anm. 1690, § 6 Anm. 736.

Werbeagentur: § 6 Anm. 1000, 1025.

Werbeartikel: s. „Werbemittel“.

Werbeaufwand: § 5 Anm. 1760 „Werbung“, 2000 (RAP), § 6 Anm. 1021; vgl. auch FG München v. 10.5.2006, EFG 2006, 1238 (Aufwendungen für Umlackierung und Beschriftung von Fahrzeugen und Maschinen des Anlagevermögens zu Werbezwecken), rkr.

Werbefilme: § 6 Anm. 265 „Filme“ (Anlage-/Umlaufvermögen).

Werbemittel: § 5 Anm. 1760 „Werbung“, 2000 „Katalog“ (RAP), § 6 Anm. 265 „Werbeartikel“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 1025, 1260, 1300 „Ruhebanken“ (gWG).

Werklohnforderung: s. „Bauvertrag“.

Werkzeuge: § 5 Anm. 1760 „Vorlagen und Formen“, § 6 Anm. 154 (Zulässigkeit der Festwertbildung), 265 „Formen und Modelle“, „Lithographien“, „Schriftmetalle“, „Werkzeuge“ (Anlage-/Umlaufvermögen), 715 „Modelle“, 965, 1300 „Druckformen“, „Druckwalzen“, „Formplatten“, „Lithographien“, „Schriftenminima“, „Werkzeuge“ (gWG).

Werkzeugkostenbeiträge: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Wertaufholung: s. „Zuschreibung“.

Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage: s. „Passivierungswahlrecht“, „Rücklagen“.

Wertberichtigung: § 5 Anm. 609 (Abgrenzung von Garantierückstellung), 1917 (Abgrenzung von RAP), § 6 Anm. 929 ff.; s. auch „Einzelwertberichtigung“, „Pauschalwertberichtigung“.

Wertermittlung, progressive: s. „Wertermittlungsrichtung“.

Wertermittlung, retrograde: s. „Wertermittlungsrichtung“.

Wertermittlungsrichtung: § 6 Anm. 101, 110;

– progressive § 6 Anm. 110;

– retrograde § 6 Anm. 110.

Wertmarken: § 6 Anm. 1119; s. auch „Briefmarken“.

Wertminderung: § 6 Anm. 726, 811, 925, 1016, 1025 „Wertminderungen durch Beschädigungen, Verderb usw.“;

– dauernde bzw. voraussichtlich dauernde § 6 Anm. 53, 558, 562, 1008, 1009, 1095, 1139; vgl. auch BFH v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294 (börsennotierte Aktien); FG Münster v. 27.6.2008, EFG 2008, 1631 (Gebäude), nrkr., Rev. Az. BFH I R 74/08; Sächs. FG v. 19.6.2008 – 8 K 848/07, juris (Eigentumswohnung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 38/08;

– vorübergehende bzw. voraussichtlich vorübergehende § 6 Anm. 53, 562.

Wertpapiere: § 5 Anm. 1945, § 6 Anm. 265 (Anlage-/Umlaufvermögen), 1090 ff.

Wertpapierleihe: § 6 Anm. 1155.

Wertschwankungen: § 6 Anm. 87, 811.

Wertsicherungsklausel: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 291, 1155 „Wertgesicherte Verbindlichkeiten“.

Wertverzehr des Anlagevermögens: § 6 Anm. 463 f., 983.

Wesentliche Bestandteile: s. „Bestandteile, wesentliche“.

Wesentliche Betriebsgrundlage: s. „Betriebsgrundlage, wesentliche“.

Wesentlichkeitsgrundsatz: s. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

Wettbewerbsverbot: § 5 Anm. 1700, 1760, 2000 (RAP).

Wiederaufforstung: s. „Aufforstung“, „Nachaufforstung“, „Rückstellungen für Wiederaufforstungskosten“, „Zweitaufforstung“.

Wiederauffüllung, Wiederauffüllungsverpflichtung, Wiederauffüllungskosten: s. „Rückstellungen für Rekultivierungsverpflichtungen“.

Wiederbepflanzungsrecht: § 5 Anm. 1690.

Wiederbeschaffungskosten: § 6 Anm. 65, 595, 615, 1008 f., 1019, 1199.

Wiederbeschaffungswert: § 6 Anm. 53; s. auch „Reproduktionskostenwert, Reproduktionswert“.

Wiederherstellung: § 6 Anm. 499.

Wiederherstellungskosten: § 6 Anm. 65, 615, 1009, 1019, 1199.

Wiederkehrende Leistungen: § 6 Anm. 1374.

Wiederkehrschuldverhältnis: § 5 Anm. 243.

Wintergarten: § 6 Anm. 715.

Wirtschaftliche Zurechnung: s. „Zurechnung“.

Wirtschaftliches Eigentum: s. „Zurechnung“.

Wirtschaftserschweris-Entschädigungen: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Wirtschaftsgut § 5 Anm. 340 ff., 350 ff., 390 ff., 1680, § 6 Anm. 226, 230, 1199, 1369a, 1430; s. auch „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Vorratsvermögen“; vgl. auch FG München v. 9.12.2008, EFG 2009, 909, rkr.;

– Abgrenzung von geleisteten Anzahlungen § 5 Anm. 363;

– Abgrenzung von RAP § 5 Anm. 294, 361, 1917;

– Abgrenzung von Bilanzierungshilfen § 5 Anm. 366;

– abnutzbar § 5 Anm. 379; vgl. auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BFH/NV 2009, 723 (Zuckerrübenlieferungsrecht); Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008 – 5 K 322/04, juris, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 34/08; v. 7.5.2008, EFG 2008,

- 1711 (Milchlieferrecht), nrkr., Rev. Az. BFH IX R 33/08; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007, EFG 2008, 530 (wertvolle Gemälde anerkannter Meister), rkr.;
- mit Auslandsbezug/in ausländ. Betriebsstätte/Überführung in das Ausland bzw. in eine ausländ. Betriebsstätte § 6 Anm. 10, 30 ff., 1201a, 1440b, 1449, 1463 ff.;
 - beweglich § 5 Anm. 384;
 - als Gegenstand der Bewertung § 6 Anm. 226, 719, 722;
 - als Gegenstand der Bilanzierung § 5 Anm. 318;
 - geringwertig § 5 Anm. 322, § 6 Anm. 734, 1249 ff.; vgl. auch BFH v. 31.7.2008 – III B 73/07, BFH/NV 2008, 1883 (Ladungsträger); v. 20.11.2003 – III B 37/03, BFH/NV 2004, 370 (Einzelteile von Musterküchen);
 - immateriell § 5 Anm. 113, 294, 326, 376, 381, 1683 ff., 1705 ff., § 6 Anm. 722 ff., 900 ff., 1345; vgl. auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BFH/NV 2009, 723 (Zuckerrübenlieferungsrecht); v. 30.10.2008 – III R 82/06, BStBl. II 2009, 421 (Geopunkte); FG München v. 9.12.2008, EFG 2009, 909 (Wassernutzungsrecht), rkr.; Schl.-Holst. FG v. 7.5.2008 – 5 K 322/04 (Rev. BFH IX R 34/08), juris, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 34/08; v. 7.5.2008, EFG 2008, 1711 (Milchlieferrecht), nrkr., Rev. Az. BFH IX R 33/08; v. 7.5.2008, EFG 2008, 1273 (Ackerquote, Ackerprämienberechtigung), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 28/08; Nds. FG v. 29.10.2007 – 9 V 328/07, juris (Ackerquote); FG Köln v. 25.4.2007, EFG 2008, 30 (Milchkontingent), rkr.;
 - materiell § 5 Anm. 115, 375, 381;
 - negativ § 6 Anm. 1451a;
 - nicht abnutzbar § 5 Anm. 380; vgl. auch BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 (Baumbestand eines Forstbetriebs);
 - selbständig § 5 Anm. 396, § 6 Anm. 226; vgl. auch BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370 (Anbau an bestehendes Gebäude);
 - Übertragung in ein anderes BV § 6 Anm. 1440 ff.;
 - Übertragung, teilentgeltlich § 6 Anm. 1453;
 - Übertragung, unentgeltlich § 6 Anm. 1420 ff., 1452a f.;
 - unbeweglich § 5 Anm. 385;
 - vertretbar § 6 Anm. 137;
 - Zurechnung § 5 Anm. 310 ff., § 6 Anm. 1460a; vgl. auch FG Köln v. 25.4.2007, EFG 2008, 30 (Milchkontingent), rkr.

Wohngebäude: § 6 Anm. 276, 638, 650.

Wohnrecht: § 6 Anm. 287.

Wohnungsabschluss: § 6 Anm. 715.

Wohnungsbaudarlehen mit Belegungsrecht: § 6 Anm. 912.

Wohnungsbaugesellschaft: vgl. FG Köln v. 23.11.2005, EFG 2006, 1497 (Anteile an Wohnungsbau-GmbH als notwendiges SonderBV), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 86/06.

Wohnungsbauzuschüsse: § 5 Anm. 1790; s. auch „Rückstellungen für Wohnungsbauzuschüsse“.

Wohnungseigentum: § 5 Anm. 397; s. auch „Miteigentümer, Miteigentum“, „Teileigentum“.

Zahlungsmittel in ausländischer Währung: § 6 Anm. 24 f.

Zahlungsrisiken: s. „Risiken“.

Zahnarzt: s. „Arztpraxis“.

Zaun: s. „Umzäunung“.

Zebragesellschaft: § 6 Anm. 1447.

Zeitrente: § 6 Anm. 301, 1155 „Zeitrentenverpflichtung“.

Zeitschriften: § 6 Anm. 1300 „Bücher“, „Fachzeitschriften“ (gWG).

Zeitschriftenhandel: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Zero-Bonds: § 5 Anm. 1945, § 6 Anm. 1155.

Zierfischteich: § 6 Anm. 644, 715 „Goldfischteich“.

Zigaretten: s. „Tabak“.

Zink: s. „Verzinkerei“.

Zinsbegrenzungsprämien: § 5 Anm. 2000 (RAP).

Zinsbegrenzungsvereinbarung: § 5 Anm. 1686.

Zinsen: § 5 Anm. 2000 (RAP), § 6 Anm. 299, 465, 985, 1025, 1155 „Verbindlichkeiten mit verdecktem Zinsanteil“; s. auch „Abzinsung“, „Bauzeitinsen“, „Eigenkapitalzinsen“, „Fremdkapitalzinsen“.

Zinsfestschreibungszeitraum: § 5 Anm. 1955; vgl. auch FG München v. 9.12.2008, EFG 2009, 909, rkr.

Zinsherabsetzung: s. „Konversion“.

Zinsstaffelmethode: § 5 Anm. 1955 f.

Zinsverbilligungszuschuss: § 5 Anm. 2000 (RAP); vgl. auch Nds. FG v. 29.3.2006, EFG 2006, 1408, nrkr. Rev. Az. BFH IV R 26/06.

Zölle und Verbrauchsteuern: § 5 Anm. 118, 323, 1970 ff.

Zuckerrübenlieferrecht: § 5 Anm. 1690, § 6 Anm. 724; vgl. auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BFH/NV 2009, 723.

Zufahrt: § 6 Anm. 715 „Außenanlagen“, „Garagenzufahrt“, „Wege“.

Zugabe: § 6 Anm. 307.

Zurechnung: § 5 Anm. 310 ff.

Zusatzdarlehen: s. „Disagio-Darlehen“.

Zuschlagskalkulation: § 6 Anm. 467.

Zuschreibung: § 6 Anm. 55, 243, 256, 624 ff., 772, 971, 1256, 1307; vgl. auch BFH v. 4.6.2008 – I R 84/07, BStBl. II 2009, 187 (Folgen handelsrechtl. Zuschreibung aus dem Volumen früherer steuerlicher Sonderabschreibungen); v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707 (Anwendung des Wertaufholungsgebots auf unter Buchwertfortführung getauschte Beteiligungen); Schl.-Holst. FG v. 5.6.2007, EFG 2007, 1449 (Wertaufholungsgebot verfassungsgemäß), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 37/07;

– auf Beteiligungen an PersGes. § 6 Anm. 825;

– auf KapGes.-Anteile § 6 Anm. 812, 1096;

– auf Wertpapiere § 6 Anm. 1096.

Zuschreibungsgrenze: § 6 Anm. 243.

Zuschreibungspflicht: § 6 Anm. 243, 625, 772.

Zuschreibungswahlrecht: § 6 Anm. 243, 624 f., 772.

Zuschüsse: § 5 Anm. 595, 1760, 2000 (RAP), § 6 Anm. 1025 „Zulagen und Zuschüsse“, 1256, 1307; s. auch „Baukostenzuschuss“, „Fördermittel“, „Forschung und Entwicklung“, „Investitionszulagen, -zuschüsse“, „Mieterzuschüsse“, „Rückstellungen für Druckbeihilfen“, „Rückstellungen für rückzahlbare Forschungszuschüsse“, „Rückstellungen für Werkzeugkostenzuschüsse“, „Rückstellungen für Wohnungsbauzuschüsse“, „Sanierungszuschuss“, „Subventionen“, „Wegebeitrag“, „Wohnungsbauzuschüsse“, „Zinsverbilligungszuschüsse“; vgl. auch Nds. FG v. 29.3.2006, EFG 2006, 1408 (Zinsverbilligungszuschuss als Aufwandszuschuss), nrkr., Rev. Az. BFH IV R 26/06;

– öffentliche § 5 Anm. 1790, 2000 „Ausbildung“, „Krankenhaus-Fördermittel“ (RAP), § 6 Anm. 1181, 1256, 1307; s. auch „Rückstellungen für Rückzahlungsverpflichtung zweckgebundener öffentlicher Zuschüsse“;

– verlorene § 5 Anm. 1741; s. auch Hess. FG v. 25.6.2008 – 4 K 1204/07, juris.

Zuschussrücklage: s. „Rücklagen“.

Zuteilungsgebühr: s. „Geldbeschaffungskosten“.

Zuwachssparverträge: § 5 Anm. 514 „Erfüllungsrückstand“, 2000 (RAP).

Zuwendungsnießbrauch: s. „Nießbrauch“.

Zwangsversteigerung: § 6 Anm. 974, 1025.

Zweiterschließung: § 6 Anm. 641.