

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5 . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5	1		
II. Rechtsentwicklung des § 5	2		
1. Entwicklung des § 5	2		
2. Reformvorschläge	10		
a) Bericht der Einkommensteuerkommission (1964)	10		
b) Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967)	11		
c) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)	12		
d) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	13		
e) Petersberger Steuervorschläge (1997)	14		
f) Brühler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999)	15		
g) Steuergesetzbuch (2006/2013)	16		
h) Bundessteuergesetzbuch (2011)	17		
III. Bedeutung des § 5 und Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht	30		
1. Grundentscheidungen über die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Prinzipien des Betriebsvermögensvergleichs)	30		
a) Grundnorm des Bilanzsteuerrechts	30		
b) Vollständige Berücksichtigung des Reinvermögenszuwachses	31		
c) Berücksichtigung von Wertveränderungen nach dem Realisationsprinzip	32		
d) Periodenabgrenzung nach dem Realisationsprinzip	33		
e) Vorsichtige Bemessung der Leistungsfähigkeit	34		
2. Dynamische Verweisung auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln	35		
3. Durchbrechungen und Konkretisierungen der GoB	36		
4. Übergeordnete unions- und verfassungsrechtliche Grundlagen	40		
a) Unionsrechtliche Einflüsse auf das Bilanzsteuerrecht	40		
aa) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Bilanzsteuerrecht	40		
bb) Bedeutung der Unionsgrundrechte für das Bilanzsteuerrecht	41		
cc) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für das Bilanzsteuerrecht	42		
dd) Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechnungslegungsrichtlinien für das deutsche Bilanzsteuerrecht	43		
(1) Rechtsprechung	43		
(2) Schrifttum	44		
(3) Stellungnahme	45		
ee) Bedeutung der unionsrechtlich inkorporierten internationalen Rechnungslegungsstandards für das deutsche Bilanzsteuerrecht	46		
b) Verfassungsrechtliche Maßstäbe	50		
aa) Gesetzmäßigkeit und objektive Bestimmtheit	50		
bb) Willkürverbot	51		
cc) Prinzip der eigentumschonenden Besteuerung	52		
dd) Maßstäbe des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Ausgestaltung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen	53		
ee) Maßstäbe des Folgerichtigkeitsgebots für das innere System des Bilanzsteuerrechts	54		

	Anm.		Anm.
ff) Folgerungen für das Realisations- und Imparitätsprinzip	55		
IV. Geltungsbereich des § 5 ..	70		
1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	70		
a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich	70		
aa) Gewerbetreibende	70		
bb) Andere bilanzierende Steuerpflichtige	71		
cc) Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen	72		
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	73		
c) Ermittlung des Anteilswerts nach § 16 Abs. 2 Satz 2	74		
d) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG	75		
e) Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG	76		
f) Wertansätze in den steuerlichen Schluss- und Übernahmebilanzen nach §§ 3, 11, 20, 21, 24 UmwStG	77		
g) Liquidation, Anfangs- und Schlussbilanz nach §§ 11, 13 KStG	78		
h) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG aF	79		
2. Zeitlicher Geltungsbereich	80		
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	81		
a) Unbeschränkt Steuerpflichtige	81		
b) Beschränkt Steuerpflichtige	82		
V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften	90		
1. Verhältnis zu anderen Gewinnermittlungsarten	90		
a) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1	90		
b) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	91		
c) Gewinnermittlung bei Handelsschiffen (§ 5a),		LuF (§ 13a), ausländischen Schifffahrts- und Luftfahrtunternehmen (§ 49 Abs. 3) und für Gewinne aus Holznutzungen (§ 51 EStDV)	92
		d) Vorschriften über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 14, § 16 Abs. 2, 3, § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4, § 23 Abs. 3)	93
		2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung	94
		a) Gewinnermittlungszeitraum	94
		b) Ergänzende Bilanzierungsvorschriften	96
		c) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	97
		3. Verfahrensrechtliche Einflüsse auf die Gewinnermittlung	103
		a) Technische Ansatz- und Ausweisvorschriften für die sog. E-Bilanz (§ 5b) ..	103
		b) Gewinnermittlungsunterlagen (§ 60 EStDV)	104
		c) Ausgestaltung der verfahrensrechtlichen Buchführungspflichten	105
		4. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften	106
		a) Betriebsausgabenabzugsverbote (zB §§ 4 Abs. 5, 12 EStG, § 10 KStG)	106
		b) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 3 KStG)	107
		c) Ausschüttungen auf Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 KStG) ..	108
		d) Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen (§ 1 AStG) ..	109
		5. Bilanzierungsregeln für außerordentliche Bilanzen	110
VI. Verfahrensfragen zu § 5 ..	140		
1. Dokumentationspflichten ..	140		
a) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 bis 148 AO ..	140		

	Anm.		Anm.
aa) Bedeutung für § 5	140	3. Schätzung des Gewinns	
bb) Verfahrensrechtlicher Begriff der GoB	141	iSd. § 5	145
b) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach § 5b	142	4. Gesonderte Feststellung des Gewinns iSd. § 5 im Festsetzungsverfahren	146
c) Ergänzende Aufzeichnungspflichten nach Abs. 1 Satz 2 und § 4 Abs. 7	143	5. Abweichende Bilanzierung aus Billigkeitsgründen (§ 163 Satz 2 AO)	147
2. Ergänzende Erklärungs-			
pflichten	144		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Maßgeblichkeit der GoB 150**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 1	150		
1. Historische Einordnung des Abs. 1	50	a) Rechtfertigung der Vorschrift	160
a) Ursprünge des Maßgeblichkeitsprinzips in den Steuerrechtsordnungen der deutschen Staaten bis 1918	150	aa) Argumente für die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	160
b) Entwicklung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und im Reichseinkommensteuergesetz 1918 bis 1945	151	(1) Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz	160
c) Anfechtung und Bewährung des Maßgeblichkeitsprinzips bis zum Bilanz-Richtliniengesetz 1985	152	(2) Einheit der Rechtsordnung	161
d) Aufwertung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das WoBauFG 1990 (§ 5 Abs. 1 Satz 2 aF)	153	(3) Fortentwicklung des Bilanzrechts	162
e) Konkretisierungen und Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes seit dem WoBauFG 1990	154	(4) Gesetzgebungsleitende Maßstäbe	163
f) Reformulierung des Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechts-Modernisierungsgesetz (BilMoG)	155	(5) Rechtsverwirklichung im Handels- und im Steuerrecht	164
2. Systematische Einordnung des Abs. 1	160	(6) Vollzugs- und Planungskosten	165
		bb) Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips und Argumente für ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht	166
		(1) Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz	166
		(2) Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips	167
		(3) Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung	168
		(4) Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit	169

	Anm.		Anm.
(5) Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB durch internationale Rechnungslegungsstandards	170	(1) Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht . . .	187
(6) Unerwünschte wechselseitige Einflüsse zwischen Handels- und Steuerbilanzrecht	171	(2) Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht . .	188
cc) Stellungnahme	172	(3) Gegenläufige Gesamtbilanz (Bilanzordnung des Bundessteuergesetzbuchs)	189
b) Bedeutung für die Praxis	173	ee) Vorschläge einer Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	190
c) Bedeutung für das Buchführungsprivileg der Steuerberater (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG)	174	(1) Maßgeblichkeit der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie	190
d) Reformvorschläge	175	(2) Maßgeblichkeit der internationalen Rechnungslegungsstandards	191
aa) Vorschläge eines vereinfachten Gewinnermittlungsrechts	176	(3) Verstärkte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	192
(1) Einnahmenüberschussrechnung (Zahlungsstromrechnung)	176	e) Rechtsentwicklung im Ausland	193
(2) Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung	177	3. Geltungsbereich des Abs. 1	195
(3) Vereinfachte Vermögensrechnung	178	4. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften	196
(4) Zinsbereinigte Gewinnermittlung	179	II. Maßgeblichkeit, GoB und Bilanzierung (Abs. 1 Satz 1)	200
bb) Reformentwürfe eines harmonisierten Gewinnermittlungsrechts	180	1. Gewerbetreibende	200
(1) Vorentwurf der EU-Kommission (1988)	180	2. Gesetzliche Buchführungspflicht	210
(2) Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G(K)KB)	181	a) Bücher und Abschlüsse	210
cc) Reformentwürfe eines eigenständigen Steuerbilanzrechts	182	b) Gesetzliche Buchführungspflicht	211
(1) Gutachten der Steuerreformkommission (1971)	182	aa) Gesetzliche Vorschriften	211
(2) Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984)	183	bb) Inländische gesetzliche Buchführungspflichten	212
(3) Entwurf eines Steuergesetzbuches (1993)	184	(1) Handels- und gesellschaftsrechtliche Buchführungspflichten	212
(4) Vorschlag eines Gesetzes zur Steuerlichen Gewinnermittlung (2006/2013)	185	(2) Steuerrechtliche Buchführungspflichten	213
(5) Entwurf einer Bilanzordnung (2011)	186	cc) Ausländische und supranationale gesetzliche Buchführungspflichten	214
dd) Vorschläge zur Vereinheitlichung des Bilanzrechts	187	dd) Beginn und Ende der gesetzlichen Buchführungspflichten	215
		c) Gewerbetreibender Steuerpflichtiger als Buchführungsverpflichteter	216

	Anm.		Anm.
3. Freiwillige Buchführung ..	230		
4. Entsprechende Anwendung auf andere Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln	240		
5. Maßgeblichkeitsprinzip ..	250		
a) Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, Materielle Maßgeblichkeit)	250		
aa) Nach handelsrechtlichen GoB auszuweisendes Betriebsvermögen	250		
(1) Handelsrechtliche GoB ..	250		
(2) Allgemeine, branchen- und rechtsformabhängige GoB	251		
(3) „Ordnungsmäßige“ Buchführungsgrundsätze	252		
(4) „Buchführungs“-grundsätze	253		
(5) Überleitung ausländischer GoB	254		
bb) Schluss des Wirtschaftsjahres	255		
cc) Betriebsvermögen	256		
dd) Ansatz (Materielle Ansatzmaßgeblichkeit) ..	257		
(1) Grundsatz	257		
(2) Einschränkungen der materiellen Ansatzmaßgeblichkeit	258		
ee) Bewertung (Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit)	259		
(1) Grundsatz	259		
(2) Bewertungsvorbehalte nach Abs. 6	260		
(3) Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen ..	261		
(4) Bewertungswahlrechte ..	262		
ff) Ausweis (Materielle Ausweismaßgeblichkeit)	263		
b) Grundsatz der einheitlichen Wahlrechtsausübung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	270		
aa) Meinungsstand	270		
(1) Auslegung des Abs. 1 bis zum WoBauFG (vor 1990)	270		
(2) Auslegung des Abs. 1 idF des WoBauFG (1990 bis 2008)	271		
		(3) Auslegung des Abs. 1 idF des BilMoG (ab 2009)	272
		bb) Stellungnahme	273
		c) Ausnahme: Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts	280
		aa) Steuerliches Wahlrecht ..	280
		bb) Ausübung	281
		cc) Beibehaltung und Stetigkeit	282
		dd) Änderung	283
		d) Gebot der einheitlichen Ausübung von Ermessens- und Prognosespielräumen	284
		6. Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	300
		a) Rechtsentwicklung	300
		b) Begriff der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	301
		aa) Grundsätze	301
		bb) Ordnungsmäßig	302
		cc) Buchführung	303
		c) Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	306
		aa) Rechtsnorm	306
		bb) Handelsbräuche	307
		cc) Gewohnheitsrecht	308
		d) Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	311
		aa) Induktive Methode	311
		bb) Deduktive Methode	312
		cc) Kombination von induktiver und deduktiver Methode	313
		dd) Hermeneutische Methode	314
		ee) Stellungnahme	315
		e) Die einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	320
		aa) Bilanzwahrheit/Richtigkeit	320
		(1) Kodifikation	320
		(2) Geltungsbereich	321
		(3) Begriff	322
		(4) Inhalt	323
		(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)	324

	Anm.		Anm.
bb) Bilanzklarheit und -übersichtlichkeit	324	(4) Inhalt	388
(1) Kodifikation	328	(5) Grenzen	389
(2) Geltungsbereich	329	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	390
(3) Begriff	330	ii) Realisationsprinzip	395
(4) Inhalt	331	(1) Kodifikation	395
(5) Grenzen	332	(2) Geltungsbereich	396
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	333	(3) Begriff	397
cc) Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität)/ Bilanzenzusammenhang .	337	(4) Inhalt	398
(1) Kodifikation	337	(5) Einzelfälle	399
(2) Geltungsbereich	338	(6) Steuerliche Ausnahmen vom Realisationsprinzip .	400
(3) Inhalt	339	(7) Steuerliche Realisations-tatbestände ohne Gewinnrealisation	401
(4) Grenzen	340	(8) Grenzen	402
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	341	(9) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	403
dd) Stetigkeitsprinzip	345	jj) Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte	410
(1) Kodifikation	345	(1) Begriff und Inhalt	410
(2) Geltungsbereich	346	(2) Geltungsbereich	411
(3) Inhalt	347	(3) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	412
(4) Anwendungsfälle	348	kk) Stichtagsprinzip	420
(5) Grenzen	349	(1) Kodifikation	420
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	350	(2) Geltungsbereich	421
ee) Vollständigkeitsprinzip . .	355	(3) Inhalt	422
(1) Kodifikation	355	(4) Grenzen	423
(2) Geltungsbereich	356	(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	424
(3) Inhalt	357	ll) Periodisierungsprinzip . .	430
(4) Grenzen	358	(1) Kodifikation	430
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	359	(2) Geltungsbereich	431
ff) Fortführungsprinzip	365	(3) Begriff	432
(1) Kodifikation	365	(4) Inhalt	433
(2) Geltungsbereich	366	(5) Grenzen	434
(3) Inhalt	367	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	435
(4) Grenzen	368	mm) Saldierungsverbot	440
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	369	(1) Kodifikation	440
gg) Vorsichtsprinzip	375	(2) Geltungsbereich	441
(1) Kodifikation	375	(3) Begriff	442
(2) Geltungsbereich	376	(4) Inhalt	443
(3) Inhalt	377	(5) Grenzen	444
(4) Grenzen	378	(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zum Einblicksgebot (true and fair view)	445
(5) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	379	nn) Einzelbewertungsprinzip	450
hh) Imparitätsprinzip	385		
(1) Kodifikation	385		
(2) Geltungsbereich	386		
(3) Begriff	387		

	Anm.		Anm.
(1) Kodifikation	450	(2) Verhältnis zu § 39 AO . . .	516
(2) Geltungsbereich	451	(3) Bedeutung der Zurechnung	517
(3) Begriff	452	bb) Zurechnung von Schulden	518
(4) Inhalt	453	cc) Einzelfälle	519
(5) Grenzen	454	(1) Bauten auf fremden Grundstücken	519
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . . .	455	(2) Gesamtgläubigerschaft/ Gesamtschuldnerschaft . .	520
oo) Wesentlichkeitsgrundsatz (materiality)	460	(3) Mieterein- und -umbauten	521
(1) Kodifikation	460	(4) Nießbrauch	522
(2) Geltungsbereich	461	(5) Pfandgut	523
(3) Begriff	462	(6) Weitere Einzelfälle	524
(4) Inhalt	463		
(5) Grenzen	464	8. Bilanzierung der Aktivposten	530
(6) Verhältnis zu anderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung . .	465	a) Aktivierungsvorschriften	530
7. Gemeinsame Grundsätze zur Aktivierung und Passivierung	500	aa) Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht . .	530
a) Begriff und Bedeutung der Aktivierung und Passivierung	500	bb) Aktivierungswahlrechte . .	531
aa) Begriff der Aktivierung und Passivierung	500	(1) Begriff	531
bb) Handelsbilanzrechtliche Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht	501	(2) Steuerliche Aktivierungswahlrechte	532
b) Rechtsgrundlagen der Aktivierung und Passivierung	505	(3) Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte	533
c) Korrespondierende Bilanzierung bei mehreren Steuerpflichtigen . . .	510	cc) Aktivierungsgebote	534
aa) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung	510	dd) Aktivierungsverbote	535
bb) Keine korrespondierende Bilanzierung bei der Betriebsaufspaltung . . .	511	(1) Überblick	535
cc) Korrespondierende Bilanzierung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern	512	(2) Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 2)	536
(1) Zweistufige Ermittlung der Einkünfte des Gesellschafters	512	(3) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens	537
(2) Methode der Ermittlung der Einkünfte	513	(4) Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals	538
d) Subjektive Zurechnung von Aktiva und Passiva . .	515	(5) Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	539
aa) Zurechnung von Wirtschaftsgütern	515	(6) Ansprüche aus schwebenden Geschäften	540
(1) Maßgeblichkeit des sog. wirtschaftlichen Eigentums	515	(7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne	541
		b) Grundsätze der Aktivierung	550
		aa) Rechtsentwicklung	550
		(1) Einkommensteuergesetz 1925	550
		(2) Einkommensteuergesetz 1934	551
		(3) Einkommensteuergesetz 1947	552

	Anm.		Anm.
(4) Einkommensteuergesetz 1969	553	(1) Begriff des materiellen Wirtschaftsguts	585
bb) Bedeutung des Wirt- schaftsgutbegriffs	554	(2) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	586
cc) Verhältnis zum Begriff Vermögensgegenstand	555	(3) Abgrenzung	587
c) Merkmale des Wirt- schaftsgutbegriffs	560	(4) Bedeutung der Abgren- zung	588
aa) Merkmale des Begriffs Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung	560	cc) Abgrenzung von abnutz- baren und nicht abnutz- baren Wirtschaftsgütern	589
(1) Selbständige Bewer- tungsfähigkeit	560	(1) Begriff des abnutzbaren Wirtschaftsguts	589
(2) Greifbarkeit	561	(2) Begriff des nicht abnutz- baren Wirtschaftsguts	590
(3) Vorliegen von Aufwen- dungen	562	(3) Abgrenzung	591
(4) Mehrjähriger Nutzen	563	(4) Bedeutung der Abgren- zung	592
(5) Übertragbarkeit zusam- men mit dem Betrieb	564	dd) Bewegliche/unbeweg- liche Wirtschaftsgüter	593
bb) Kritik	565	(1) Allgemeines	593
d) Abgrenzung des Wirt- schaftsguts von anderen Aktivposten	570	(2) Begriff des beweglichen Wirtschaftsguts	594
aa) Abgrenzung von den aktiven Rechnungs- abgrenzungsposten	570	(3) Begriff des unbeweg- lichen Wirtschaftsguts	595
(1) Begriff	570	(4) Abgrenzung	596
(2) Abgrenzung	571	(5) Bedeutung der Abgren- zung	597
bb) Abgrenzung von den geleisteten Anzahlungen	572	f) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern, Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirt- schaftsgütern	600
(1) Begriff	572	aa) Allgemeines	600
(2) Abgrenzung	573	bb) Beurteilung von wesent- lichen Bestandteilen und Sachgesamtheiten	601
cc) Abgrenzung von den Bilanzierungshilfen	574	cc) Abgrenzungsmerkmale	602
(1) Begriff	574	(1) Selbständige Bewer- tungsfähigkeit	602
(2) Bilanzierung	575	(2) Unvollständigkeit/nega- tives Gepräge	603
(3) Abgrenzung	576	(3) Festigkeit und Dauer der Verbindung	604
(4) Sonderfall: Geschäfts- oder Firmenwert	577	(4) Nutzungs- und Funk- tionszusammenhang	605
e) Arten von Wirtschafts- gütern	580	dd) Einzelfälle	606
aa) Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens	580	(1) Betriebsvorrichtungen	606
(1) Allgemeines	580	(2) Bruchteilseigentum und Gesamthandseigentum, Wohnungs- oder Teil- eigentum	607
(2) Begriff des Anlagever- mögens	581	(3) Grund und Boden/ Gebäude	608
(3) Begriff des Umlaufver- mögens	582	(4) Grund und Boden/ Bodenschätze	609
(4) Abgrenzung	583	(5) Selbständige Gebäude- teile	610
(5) Bedeutung der Abgren- zung	584		
bb) Abgrenzung von mate- riellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	585		

Anm.	Anm.
(6) Mehrere Gebäude auf einem Grundstück; Umzäunungen	(4) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne
611	668
(7) Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen, Schaltermhallen von Kreditinstituten und ähnliche Einbauten	b) Verbindlichkeiten
612	670
(8) Scheinbestandteile	aa) Begriff
613	670
(9) Weitere Einzelfälle	bb) Bilanzierung
614	671
g) Zeitpunkt der Aktivierung	(1) Grundsatz Passivierungspflicht
620	671
aa) Aufwendungen vor Entstehung oder Erlangung eines Wirtschaftsguts	(2) Ausnahmen
620	672
bb) Aktivierung von Dividenden	(3) Zeitpunkt der Bilanzierung
621	673
9. Bilanzierung der Passivposten	(4) Auflösung
650	674
a) Passivierungsvorschriften	(5) Einzelfälle
650	675
aa) Passivierungsfähigkeit und Passivierungspflicht	c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
650	680
bb) Passivierungswahlrechte	aa) Begriff
651	680
(1) Begriff	(1) Anwendungsbereich
651	680
(2) Überblick über die steuerlichen Passivierungswahlrechte	(2) Betriebliche Veranlassung
652	681
(3) Reinvestitionsrücklage gem. § 6b Abs. 3	(3) Art der Leistungsverpflichtung
653	682
(4) Euroumrechnungsrücklage gem. § 6d Abs. 1 Satz 2	(4) Rechtsnatur der Leistungsverpflichtung
654	683
(5) Ansparabschreibung gem. § 7g Abs. 3 aF	(5) Rechtsgrundlage der Leistungsverpflichtung
655	684
(6) Wertaufholungs- oder Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3	(6) Fälligkeit
656	685
(7) Neubewertungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 10	(7) Anspruchsinhaber
657	686
(8) Zuschussrücklage nach R 6.5 Abs. 4 EStR	(8) Leistungsfähigkeit und Leistungswilligkeit
658	687
(9) Rücklage für Ersatzbeschaffung	bb) Bilanzierung
659	689
(10) § 6 UmwStG	(1) Grundsatz Passivierungspflicht
660	689
cc) Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte	(2) Ausnahmen
661	690
dd) Passivierungsgebote	(3) Überblick über die Passivierungsvoraussetzungen
663	691
ee) Passivierungsverbote	(4) Ungewisse Verbindlichkeit
665	692
(1) Überblick	(5) Wirtschaftliche Verursachung
665	693
(2) Gesetzliche Passivierungsverbote	(6) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
666	694
(3) Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften	(7) Besonderheiten bei Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen
667	695
	cc) Zeitpunkt der Bilanzierung
	700
	(1) Grundsatz
	700
	(2) Wirtschaftliche Verursachung vor der rechtlichen Entstehung
	701
	(3) Rechtliche Entstehung vor der wirtschaftlichen Verursachung
	702
	dd) Auflösung/Anpassung
	703
	ee) Einzelfälle
	704

	Anm.
d) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	710
e) Aufwandsrückstellungen	720
aa) Begriff	720
bb) Bilanzierung	721
cc) Zeitpunkt der Bilanzierung	722
dd) Auflösung der Rückstellung	723
ee) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	724
III. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Sätze 2 und 3)	880
1. Wirtschaftsgüter	880

	Anm.
2. GoB-widriger Ausweis	881
3. In der steuerlichen Gewinnermittlung	882
4. Besondere Verzeichnisse (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	883
5. Inhaltliche Anforderungen (Abs. 1 Satz 3)	884
6. Entbehrlichkeit des besonderen Verzeichnisses und Erleichterungen	885
7. Folge fehlerhafter Verzeichnisse und Berichtigung	886

**C. Anhang zu Abs. 1:
Aktivierung und Passivierung von wichtigen
Rechtsverhältnissen 900**

	Anm.
I. Aktivierung und Passivierung von Arbeitsverhältnissen	900
1. Arbeitsverhältnisse als schwebende Geschäfte	900
2. Aktivierung von Aufwendungen anlässlich der Begründung von Arbeitsverhältnissen	908
3. Aktivierung von Vorleistungen und Passivierung von Erfüllungsrückständen während des Arbeitsverhältnisses	916
a) Aktivierung von Vorleistungen des Arbeitgebers	916
b) Passivierung von Erfüllungsrückständen	922
aa) Grundsätzliches	922
bb) Wichtige Einzelfälle der Erfüllungsrückstände in ABC-Form	925
Abfindung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses	
Altersteilzeit	
Arbeitnehmerdarlehen	
Arbeitslosengeld	
Ausbildungskosten	

	Anm.
Gewinnbeteiligungen (Tantiemen, Gratifikationen usw.)	
Gleitzeitüberhang	
Jubiläumsumwendungen	
Lohnfortzahlung im Krankheitsfall	
Mutterschutz	
Pensionsrückstellung	
Pensionsversicherungsverein	
Schwerbehinderte	
Sozialplan	
Sozialversicherungsabgaben	
Treueprämien	
Urlaubsrückstand	
Verdienstsicherung für ältere Arbeitnehmer	
Weihnachtsgratifikationen	
4. Aktivierung von Arbeitslohn als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern	957
II. Aktivierung und Passivierung bei Bauleistungen	960
1. Allgemeine Erläuterungen	960
a) Begriff und Rechtsgrundlagen	960

	Anm.
b) Wirtschaftliches Eigentum bei Bauleistungen ..	962
c) Bauleistungen als Gegenstand schwebender Geschäfte	963
2. Bilanzierung beim Bauunternehmer	964
a) Aktivierung teilfertiger Bauten beim Bauunternehmer	964
aa) Ausweis teilfertiger Bauten	964
bb) Bewertung teilfertiger Bauten	965
b) Aktivierung des Anspruchs auf Gegenleistung (Gewinnrealisierung) beim Bauunternehmer	969
aa) Gewinnrealisierung im Regelfall	969
bb) Gewinnrealisierung bei Eigentumswohnungen ..	970
cc) Gewinnrealisierung bei Teilleistungen	971
dd) Langfristige Fertigung ohne Teilleistungen ...	972
ee) Gewinnrealisierung bei Public-Private-Partnership-Modellen (PPP-Modelle)	973
ff) Gewinnrealisierung bei Arbeitsgemeinschaften (Arge)	974
gg) Gewinnrealisierung bei entgeltlichem Eintritt in den Bauvertrag	975
hh) Gewinnrealisierung bei Subunternehmern	976
c) Passivierung beim Bauunternehmer	977
3. Bilanzierung beim Auftraggeber	978
a) Aktivierung von Bauleistungen beim Auftraggeber	978
aa) Aktivierung von fertigen Bauten oder Teilleistungen	978
bb) Aktivierung unfertiger Bauten	979
cc) Behandlung von geleisteten Anzahlungen	980
dd) Berücksichtigung von Abschreibungen	981
b) Passivierung beim Auftraggeber	982

	Anm.
aa) Passivierung von fertigen Bauleistungen oder Teilleistungen	982
bb) Passivierung von unfertigen Bauten	983
III. Aktivierung und Passivierung bei Dienstleistungen	1000
1. Dienstleistungsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1000
2. Bilanzierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1002
a) Aktivierung unfertiger Dienstleistungen beim Dienstleistungsverpflichteten	1002
b) Aktivierung des Anspruchs des Dienstleistungsverpflichteten auf die Gegenleistungen, insbesondere Honoraransprüche (Gewinnrealisierung) ..	1003
aa) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Regelfall	1003
bb) Gewinnrealisierung bei selbständig abrechenbaren Teilleistungen ...	1004
cc) Gewinnrealisierung bei zeitraumbezogenen Leistungen (Dauerschuldverhältnissen) ...	1005
c) Passivierung beim Dienstleistungsverpflichteten	1006
3. Aktivierung und Passivierung beim Auftraggeber	1007
IV. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten, insbesondere Erbbau-recht und Nießbrauch ...	1032
1. Aktivierung und Passivierung bei dinglichen Rechten	1032
a) Begriff und Arten der dinglichen Rechte	1032
b) Grundsätze zur bilanziellen Behandlung ...	1034
aa) Dingliche Rechtsverhältnisse als schwebende Geschäfte	1034

	Anm.		Anm.
bb) Aktivierung von Aufwendungen zum Erwerb dinglicher Rechte	1036	2. Optionen	1071
cc) Passivierung dinglicher Lasten	1040	a) Begriff der Option	1071
dd) Abfindung für die Befreiung von einer dinglichen Last	1042	b) Bilanzierung von Optionen	1072
2. Aktivierung und Passivierung beim Erbbaurecht	1050	aa) Bilanzierung beim Inhaber	1072
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Erbbaurechts	1050	bb) Bilanzierung beim Stillhalter	1073
b) Grundsätze der bilanzrechtlichen Behandlung des Erbbaurechts	1051	cc) Aktienbezogene Optionen	1073a
c) Einräumung und laufende Behandlung des Erbbaurechts	1052	3. Zinsbegrenzungsvereinbarungen	1074
aa) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1052	a) Begriff der Zinsbegrenzungsvereinbarungen	1074
bb) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1054	b) Bilanzierung von Zinsbegrenzungsvereinbarungen	1075
d) Beendigung des Erbbaurechtsverhältnisses	1055	aa) Bilanzierung beim Käufer	1075
aa) Behandlung beim Erbbauverpflichteten	1055	bb) Bilanzierung beim Verkäufer	1076
bb) Behandlung beim Erbbauberechtigten	1056	4. Unbedingte Termingeschäfte	1077
3. Aktivierung und Passivierung beim Nießbrauch	1060	a) Begriff und Arten von unbedingten Termingeschäften	1077
a) Zivilrechtlicher Inhalt des Nießbrauchs	1060	b) Bilanzierung von unbedingten Termingeschäften	1078
b) Behandlung beim Nießbrauchsberechtigten (Nießbraucher)	1062	5. Swappeschäfte	1079
aa) Entgeltlicher und teilentgeltlicher Erwerb	1062	a) Begriff und Arten von Swappeschäften	1079
bb) Unentgeltliche Bestellung	1063	b) Bilanzierung der Swappeschäfte	1080
c) Behandlung beim Nießbrauchsbesteller (Eigentümer)	1065	6. Kreditderivate	1081
aa) Entgeltliche und teilentgeltliche Bestellung	1065	7. Anleihen	1082
bb) Unentgeltliche Bestellung	1066	a) Begriff der Anleihe	1082
d) Ablösung des Nießbrauchsrechts	1067	b) Grundsätze zur Bilanzierung von Anleihen	1083
V. Aktivierung und Passivierung von Finanzprodukten	1070	c) Bilanzielle Behandlung spezieller Anleiheformen	1084
1. Begriff des Finanzprodukts und dargestellte Arten	1070	8. Strukturierte Produkte	1085
		a) Begriff und Ausstartung von strukturierten Produkten	1085
		b) Grundsätze zur Bilanzierung strukturierter Produkte	1086
		aa) Unechte strukturierte Produkte	1086
		bb) Echte strukturierte Produkte	1087
		c) Bilanzielle Behandlung speziell strukturierter Produkte	1088

	Anm.		Anm.
aa) Optionsanleihen	1088	f) Sonstige Verwaltungs-	
bb) Wandelanleihen	1089	anweisungen zu Leasing-	
cc) Umtauschanleihen	1090	verträgen	1130
dd) Aktienanleihen	1091	5. Typisierende Zurech-	
9. Investmentanteile	1092	nungskriterien der Leasing-	
a) Allgemeines zu		Erlasse	1138
Investmentanteilen	1092	a) Bedeutung des Verhält-	
b) Bilanzierung von		nisses von Grundmiet-	
Investmentanteilen	1093	zeit zur betriebsgewöhn-	
		lichen Nutzungsdauer	1138
VI. Aktivierung und Passivie-		aa) Bestimmung der be-	
rung bei Leasing-Verträ-		triebsgewöhnlichen	
gen	1100	Nutzungsdauer bei	
1. Begriff, Erscheinungsbild		Leasingverträgen	1138
und Rechtsnatur des		bb) Bedeutung der 90 %-	
Leasings	1100	Grenze	1139
a) Begriff und Bedeutung		cc) Bedeutung der 40 %-	
des Leasings	1100	Grenze	1140
b) Erscheinungsbild des		b) Bedeutung des Risikos	
Leasings und Leasing-		und der Chance der	
arten	1101	Wertveränderung	1141
c) Rechtsnatur des Lea-		c) Bedeutung von	
sings	1105	Optionsrechten	1142
d) Abgrenzung zu ande-		d) Bedeutung der	
ren Rechtsverhältnissen		Doppelooption	1143
mit Finanzierungsfunk-		e) Bedeutung der Miet-	
tion	1107	verlängerungsoption	
e) Finanzierungsleasing		des Leasingnehmers	1151
im Sinne des Aufsichts-		f) Bedeutung der Auftei-	
rechts	1108	lung des Veräußerungs-	
2. Persönliche Zurechnung		erlöses	1153
von Leasinggegenständen	1111	g) Bedeutung der Anrech-	
a) Zurechnung nach		nung des Veräuße-	
Handelsrecht	1111	rungerlöses auf die	
b) Zurechnung nach		Abschlusszahlung	1154
Steuerrecht	1112	6. Anwendung der Leasing-	
c) Zurechnung nach		Erlasse auf Lizenzverträge	1155
IFRS-Grundsätzen	1113	7. Spezial-Leasing	1160
3. Verfahrensfragen	1116	a) Steuerliche Behandlung	
4. Leasing-Erlasse der		des Spezial-Leasing	1160
Finanzverwaltung	1118	b) Stellungnahme	1161
a) Zurechnungsregeln der		c) Spezial-Leasing in	
Finanzverwaltung in		Sonderfällen	1162
den Leasing-Erlassen	1118	8. Beteiligung des Leasing-	
b) Mobilien-Leasing-		nehmers an der Leasing-	
Erlass v. 19.4.1971/ Vollamortisation	1125	Objektgesellschaft	1163
c) Immobilien-Leasing-		9. Bilanzelle Behandlung	
Erlass v. 21.3.1972/ Vollamortisation	1126	bei wirtschaftlichem	
d) Teilamortisations-		Eigentum des Leasing-	
Mobilien-Leasing-		gebers	1165
Erlass v. 22.12.1975	1127	a) Behandlung beim	
e) Teilamortisations-		Leasinggeber	1165
Immobilien-Leasing-		aa) Aktivierung, Bewertung,	
Erlass v. 23.12.1991	1128	Absetzung für	
		Abnutzung	1165
		bb) Leasingraten	1168

	Anm.		Anm.
cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1173	a) Rechtsgrundlagen und Erscheinungsformen von Miet- und Pachtverhältnissen	1225
dd) Linearisierung von sog. Schlusszahlungen	1174	b) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen	1229
ee) Rückstellungen für Risiken aus dem Leasingverhältnis	1177	2. Bilanzierung von Miet- und Pachtverträgen als Dauerschuldverhältnisse	1232
ff) Veräußerung der Leasing-Forderung (Forfaitierung)	1178	3. Bilanzierung von Vorleistungen und Erfüllungsrückständen	1241
b) Behandlung beim Leasingnehmer	1180	a) Grundsätze	1241
aa) Leasingraten	1180	b) Behandlung der Vorleistungen und Erfüllungsrückstände beim Mieter	1243
bb) Nebenkosten	1181	aa) Aktivierung von Mietvorauszahlungen beim Mieter	1243
cc) Vormieten, Sonderzahlungen, Mieterdarlehen	1182	bb) Passivierung von Erfüllungsrückständen beim Mieter	1244
dd) Einbauten und Umbauten des Leasingnehmers	1185	c) Behandlung von Mietvorauszahlungen und Erfüllungsrückständen beim Vermieter	1245
ee) Rückstellungen	1186	4. Bilanzierung beim Erwerb eines Mietrechts	1250
10. Bilanzielle Behandlung bei wirtschaftlichem Eigentum des Leasingnehmers	1190	5. Bilanzierung von Mieter-einbauten und Mieterumbauten	1256
a) Behandlung beim Leasingnehmer	1190	a) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1256
aa) Aktivierung, Bewertung, Absetzungen für Abnutzung	1190	b) Bilanzierung beim Vermieter	1257
bb) Leasingraten	1192	6. Bilanzierung bei Heimfallverpflichtungen	1260
b) Behandlung beim Leasinggeber	1195	a) Begriff der Heimfallverpflichtung	1260
11. Wichtige Einzelfälle des Leasings in ABC-Form	1199	b) Bilanzierung beim Mieter/Pächter	1261
VII. Aktivierung und Passivierung bei Lizenzverträgen	1200	c) Bilanzierung beim Vermieter	1263
1. Allgemeine Erläuterungen	1200	7. Bilanzierung der Entfernungs- und Wiederherstellungspflichtung des Mieters	1265
a) Begriff	1200	a) Keine Forderung bzw. Verbindlichkeit aus schwebendem Geschäft	1265
b) Rechtsgrundlagen	1201	b) Rückstellung für die Entfernungs- oder Wiederherstellungspflichtung	1266
c) Verhältnis zu anderen Rechtsverhältnissen, insbesondere Rechtskauf	1202		
2. Lizenzvertrag als schwebendes Dauerschuldverhältnis	1205		
3. Entgeltlicher Erwerb von Rechten aus Lizenzverträgen	1211		
4. Bilanzierung bei Schutzrechtsverletzung	1214		
VIII. Aktivierung und Passivierung bei Miet- und Pachtverhältnissen	1225		
1. Allgemeine Erläuterungen	1225		

	Anm.
8. Bilanzierung von Abfindungen im Rahmen von Miet- und Pachtverhältnissen	1272
a) Abfindung eines Mieters durch den Vermieter	1272
b) Abfindung eines Mieters durch den Nachmieter	1274
c) Sonstige Abfindungen ..	1275
IX. Aktivierung und Passivierung beim Mietkauf	1280
1. Überblick	1280
2. Bilanzierung des Mietkaufvertrags	1283
3. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Mietvertrag	1286
4. Bilanzielle Behandlung eines Mietkaufs als Kaufvertrag	1288
X. Bilanzielle Behandlung von negativen Kaufpreisen	1290
1. Begriff des negativen Kaufpreises und Abgrenzung ..	1290
2. Zuzahlung des Verkäufers beim Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten ...	1291
a) Behandlung beim Verkäufer	1291
b) Behandlung beim Käufer	1292
aa) Negativer Kaufpreis und Realisationsprinzip	1292
bb) Ausweis des negativen Kaufpreises in der Bilanz	1293
3. Negative Kaufpreise beim Erwerb von Mitunternehmeranteilen	1295
a) Grundsätzliches	1295
b) Abstockung bzw. Aufstockung der Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten beim Käufer	1296
c) Passivierung eines Ausgleichspostens beim Käufer, soweit Auf- und Abstockung nicht möglich sind	1297

	Anm.
XI. Aktivierung und Passivierung bei Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen	1300
1. Begriff der wiederkehrenden Bezüge	1300
2. Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen ..	1305
a) Allgemeines	1305
b) Voraussetzungen der betrieblichen Veräußerungsrente	1306
aa) Begriff und Abgrenzung	1306
bb) Gegenstand der Veräußerung	1307
cc) Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung	1308
dd) Betriebliche Veranlassung	1309
c) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Berechtigten	1315
aa) Wahlrecht zwischen sofortiger Besteuerung und Besteuerung in den Jahren des Zuflusses ..	1315
bb) Wahl der Sofortbesteuerung	1316
cc) Wahl der Besteuerung im Zuflusszeitpunkt als nachträgliche Einkünfte	1317
dd) Aktivierung der Forderung beim Berechtigten	1320
ee) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Rente	1321
d) Behandlung betrieblicher Veräußerungsleistungen beim Verpflichteten	1322
aa) Überblick	1322
bb) Erstmalige Passivierung der Rentenverpflichtung	1323
cc) Behandlung in den Folgejahren	1324
dd) Auswirkungen späterer Änderungen auf die Passivierung	1325
ee) Behandlung gewinn- oder umsatzabhängiger sowie anderer Veräußerungsbezüge beim Verpflichteten	1326

	Anm.		Anm.
ff) Aktivierung (Bewertung) der erworbenen Wirtschaftsgüter	1328		
e) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Veräußerungsrente erworbenen Betriebs	1330		
3. Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten	1332		
a) Voraussetzungen der betrieblichen Versorgungsrenten	1332		
aa) Begriff der Versorgungsrente	1332		
bb) Betriebliche Veranlassung der Versorgungsrente	1334		
b) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Berechtigten	1335		
c) Behandlung betrieblicher Versorgungsrenten beim Verpflichteten	1337		
d) Veräußerung oder Aufgabe des gegen betriebliche Versorgungsrente erworbenen Betriebs	1338		
e) Besonderheiten bei Renten im Erbfall/ vorweggenommene Erbfolge	1340		
4. Behandlung von Renten und anderen wiederkehrenden Bezügen aufgrund einer zum Schadensersatz verpflichtenden Handlung	1343		
XII. Aktivierung und Passivierung von Unternehmensverträgen	1350		
1. Unternehmensverträge	1350	2. Gewinnabführungsverträge	1360
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Unternehmensverträge	1350	a) Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	1360
aa) Begriff und Rechtsnatur der Unternehmensverträge	1350	aa) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Gewinnabführungsvertrags	1360
bb) Abschluss von Unternehmensverträgen	1351	bb) Abgrenzung des Gewinnabführungsvertrags zu anderen Unternehmensverträgen	1361
cc) Änderung und Beendigung von Unternehmensverträgen	1352	cc) Steuerliche Konsequenzen von Gewinnabführungsverträgen	1362
b) Steuerrechtliche Bedeutung von Unternehmensverträgen	1356	b) Bilanzielle Behandlung beim Organträger	1366
		aa) Aktivierung des Anspruchs auf Gewinnabführung beim Organträger	1366
		bb) Passivierung der Verpflichtung zur Verlustübernahme beim Organträger	1367
		cc) Passivierung von Ausgleichszahlungen nach § 304 Abs. 1 AktG beim Organträger	1368
		dd) Bilanzielle Behandlung der Abfindung nach § 305 AktG beim Organträger	1369
		ee) Erträge und Aufwendungen aus dem GAV in der Gewinn- und Verlustrechnung des Organträgers	1370
		c) Behandlung bei der Organgesellschaft	1375
		aa) Passivierung der Gewinnabführungsverpflichtung bei der Organgesellschaft	1375
		bb) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs bei der Organgesellschaft	1376
		cc) Passivierung des Ausgleichsanspruchs nach § 304 AktG bei der Organgesellschaft	1377
		dd) Erträge und Aufwendungen aus dem Gewinnabführungsvertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung der Organgesellschaft	1378

	Anm.		Anm.
3. Aktivierung und Passivierung bei Beherrschungsverträgen	1385		
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Beherrschungsvertrags	1385		
b) Bilanzielle Behandlung beim herrschenden Unternehmen	1386		
aa) Passivierung der Verlustausgleichsverpflichtung gem. § 302 AktG beim herrschenden Unternehmen	1386		
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim herrschenden Unternehmen	1387		
c) Bilanzielle Behandlung beim beherrschten Unternehmen	1390		
aa) Aktivierung des Verlustausgleichsanspruchs gem. § 302 AktG beim beherrschten Unternehmen	1390		
bb) Passivierung der Ausgleichszahlung nach § 304 AktG beim beherrschten Unternehmen	1391		
4. Gewinngemeinschaften	1395		
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Gewinngemeinschaft	1395		
b) Handelsrechtliche und steuerliche Konsequenzen der Gewinngemeinschaft	1396		
5. Betriebspachtverträge	1400		
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebspachtvertrags	1400		
aa) Begriff und Inhalt des Betriebspachtvertrags	1400		
bb) Abgrenzung des Betriebspachtvertrags zu anderen Unternehmensverträgen	1401		
b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebspachtvertrags	1402		
c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Verpächter	1403		
aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Verpächter	1403		
bb) Bilanzierung des Anspruchs auf Substanzerhaltung beim Verpächter	1404		
cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Verpächter	1405		
dd) Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten beim Verpächter	1406		
d) Bilanzielle Behandlung beim Pächter	1407		
aa) Bilanzierung des Anlagevermögens beim Pächter	1407		
bb) Passivierung einer Pächterneuerungsrückstellung beim Pächter	1408		
cc) Bilanzierung des Umlaufvermögens beim Pächter	1409		
dd) Bilanzierung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 Abs. 2 AktG beim Pächter	1410		
6. Betriebsüberlassungsverträge	1415		
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsüberlassungsvertrags	1415		
b) Steuerliche Konsequenzen des Betriebsüberlassungsvertrags	1416		
c) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Eigentümerunternehmen	1417		
d) Handels- und steuerbilanzielle Behandlung beim Betriebsübernehmer	1418		
7. Betriebsführungsverträge	1420		
a) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen des Betriebsführungsvertrags	1420		
b) Bilanzielle Behandlung beim echten Betriebsführungsvertrag	1421		
c) Bilanzielle Behandlung beim unechten Betriebsführungsvertrag	1422		
XIII. Aktivierung und Passivierung bei Versicherungsverhältnissen 1450			
1. Begriff und Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen 1450			

	Anm.
a) Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses	1450
b) Zugehörigkeit des Versicherungsverhältnisses zum Betriebsvermögen	1451
2. Periodengerechte Abgrenzung der Versicherungsprämien	1452
3. Aktivierung von Ansprüchen aus Versicherungsverhältnissen beim Versicherungsnehmer	1453
a) Risikoversicherungen (Sach- und Schadenversicherungen)	1453
aa) Begriff der Risikoversicherung	1453
bb) Behandlung als Dauerschuldverhältnis	1454
cc) Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	1456
b) Personenversicherungen (Risiko- und kapitalbildende Versicherungen)	1458
aa) Begriff der Personenversicherung	1458
bb) Bilanzierung dem Grunde nach	1459
cc) Bilanzierung der Höhe nach	1460
c) Fondsgebundene Versicherungen	1462
d) Versicherungen zur Abdeckung mehrerer Risiken	1463
e) Ansprüche des Arbeitgebers aus versicherungsvertraglicher Rückdeckung von Pensionszusagen	1465
f) Behandlung von Abschlusskosten	1467
4. Passivierung von Verpflichtungen aus Versicherungsverhältnissen	1474
a) Passivierung beim Versicherungsnehmer	1476
b) Passivierung beim Versicherungsunternehmen	1477
aa) Wesensmerkmale des Versicherungsgeschäfts	1477
bb) Handeltrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1478

	Anm.
cc) Steuerrechtliche Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen	1479
5. Wichtige Einzelfälle der Versicherungsverhältnisse in ABC-Form	1480
Assekurateur	
Baumehrp reisversicherung	
Betriebliche Lebensversicherung	
Betriebsunterbrechungsversicherung	
Directors and Officers-Versicherung (D&O)	
Gruppenunfallversicherung	
Kapitalisierungsgeschäft	
Krankentagegeldversicherung	
Krankenzusatzversicherung	
Praxisausfallversicherung	
Provisionsansprüche von Versicherungsvertretern	
Rückdeckungsversicherung	
Rückprämie des Versicherungsvertreters	
Rückstellungsbildung für die Betreuung abgeschlossener Versicherungen	
Rückversicherungsvergütung	
Schadenermittlungs- und Schadenbearbeitungskosten	
Teilhaberversicherung	
Transportversicherung	
Unfallversicherung mit Prämienrückgewähr	
XIV. Aktivierung und Passivierung von Vertreterverhältnissen, insbesondere Handelsvertreterverhältnisse	1485
1. Vertreterverhältnisse als schwebende Geschäfte	1485
2. Aktivierung und Passivierung bei laufenden Vertreterverhältnissen	1486
a) Behandlung beim Vertreter, insbesondere Handelsvertreter	1486
aa) Provisionsanspruch	1486
bb) Vorschuss	1487
cc) Aufwendungen des Handelsvertreters auf schwebende Geschäfte	1490

	Anm.
b) Behandlung beim Unternehmer	1493
aa) Provisionsverpflichtung	1493
bb) Keine Aktivierung von Provisionsaufwendun- gen	1497
3. Bilanzierung des Aus- gleichsanspruchs des Handelsvertreters	1500
a) Rechtsgrundlage	1500
b) Behandlung beim Handelsvertreter	1503
c) Behandlung beim Unternehmer	1506
aa) Zeitpunkt der Passivie- rung der Ausgleichs- verpflichtung	1506
bb) Durchführung der Passivierung	1510
cc) Keine Aktivierung bei Rückstellungsbildung . .	1513
4. Bilanzierung bei Verkauf einer Handelsvertretung . .	1516
5. Bilanzierung der Abfin- dung des Handelsvertre- ters	1520
a) Abfindung durch den Unternehmer	1520
b) Abfindung durch einen Nachfolger	1521
aa) Behandlung beim Nachfolger	1521
bb) Behandlung beim Vorgänger	1525
6. Bilanzierung des Wett- bewerbsverbots des Handelsvertreters	1526
7. Wichtige Einzelfälle der Vertreterverhältnisse in ABC-Form	1529
Bausparkassenvertreter	
Betriebliche Altersversorgung	
Bühnenvermittler	
Ehevermittler	
Grundstücksmakler	
Handelsmakler	
Handelsvertreter	
Kundenbetreuung durch Handelsvertreter	
Rente	
Rückdeckungsversicherung	
Schiffsmakler	
Umwandlung des Provi- sionsanspruchs in Renten- anwartschaft	
Versicherungsbestand	

	Anm.
Versicherungsvertreter	
Vertragshändler	
XV. Aktivierung und Passivie- rung von Wertpapierdar- lehens-, Pensions- und Repogeschäften	1550
1. Wertpapierdarlehen	1550
a) Begriff der Wertpapier- darlehen	1550
b) Gegenstand	1551
c) Zuordnung des wirt- schaftlichen Eigentums	1552
d) Zurechnung der Erträge aus den Wertpapieren .	1553
e) Bilanzierung von Wert- papierdarlehen	1554
aa) Bilanzierung beim Darlehensgeber	1554
bb) Bilanzierung beim Darlehensnehmer	1555
2. Pensionsgeschäfte	1558
a) Begriff und Arten von Pensionsgeschäften . . .	1558
b) Gegenstand	1559
c) Echte Pensionsge- schäfte	1560
aa) Zuordnung des wirt- schaftlichen Eigentums	1560
bb) Zurechnung der Erträ- ge aus den Pensions- gütern	1561
cc) Bilanzierung von ech- ten Pensionsgeschäften	1562
d) Unechte Pensions- geschäfte	1565
aa) Zuordnung des wirt- schaftlichen Eigentums	1565
bb) Zurechnung der Erträ- ge aus den Pensions- gütern	1566
cc) Bilanzierung von unech- ten Pensionsgeschäften	1567
3. Repogeschäfte	1568
XVI. Aktivierung und Passivie- rung bei Wettbewerbsver- boten	1570
1. Rechtsgrundlagen der Wettbewerbsverbote	1570
a) Begriff	1570
b) Gesetzliche und ver- tragliche Wettbewerbs- verbote	1571
c) Umfang der Wett- bewerbsverbote	1572

	Anm.		Anm.
2. Überblick über die Bilanzierung von Wettbewerbsverboten	1575	8. Bilanzielle Behandlung eines Verstoßes gegen Wettbewerbsverbote	1592
3. Bilanzielle Behandlung von laufenden Entgelten für ein Wettbewerbsverbot 1576		a) Behandlung beim Verpflichteten	1592
a) Behandlung beim Verpflichteten	1576	b) Behandlung beim Berechtigten	1593
b) Behandlung beim Berechtigten	1577	9. Bilanzielle Behandlung des Wegfalls eines Wettbewerbsverbots	1594
4. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen für Wettbewerbsverbote	1578	10. Bilanzielle Behandlung von Wettbewerbsverboten bei Insolvenz	1595
a) Behandlung beim Verpflichteten	1578	a) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Berechtigten	1595
b) Behandlung beim Berechtigten	1579	aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz	1595
aa) Aktivierung des Wettbewerbsverbots	1579	bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz	1596
bb) Abschreibung des Wettbewerbsverbots	1580	b) Wettbewerbsverbote bei Insolvenz des Verpflichteten	1597
5. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitigem Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	1585	aa) Wettbewerbsverbot gegen laufende Zahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1597
a) Behandlung beim Verpflichteten	1585	bb) Wettbewerbsverbot gegen Einmalzahlung in der Insolvenz des Verpflichteten	1598
b) Behandlung beim Berechtigten	1586	11. Bilanzielle Behandlung der Wettbewerbsverbote im Erbfall oder bei sonstigem Rechtsübergang	1599
aa) Aufgehen des Wettbewerbsverbots im Geschäftswert	1586	XVII. Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen	1600
bb) Wettbewerbsverbot als selbständiges Wirtschaftsgut beim Unternehmens- oder Beteiligungserwerb	1587	1. Arten, Begriff, Abgrenzung zu anderen Zuwendungen	1600
6. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen bei gleichzeitiger Veräußerung des Kundenstamms	1588	2. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber	1605
a) Behandlung beim Verpflichteten	1588	3. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussempfänger	1611
b) Behandlung beim Berechtigten	1589	a) Aufwandszuschüsse als steuerpflichtige Betriebseinnahmen	1611
7. Bilanzielle Behandlung von Einmalzahlungen im Zusammenhang mit einer Betriebsstilllegung	1590	b) Investitionszuschüsse zu Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Wahlrecht)	1620
a) Stilllegung durch den Verpflichteten	1590		
b) Stilllegung durch den Berechtigten bei Unternehmenserwerb	1591		

	Anm.
aa) Wahlrecht	1620
bb) Voraussetzungen für das Wahlrecht	1621
cc) Ausübung des Wahl- rechts	1622
dd) Konsequenzen aus der Ausübung des Wahl- rechts	1623

4. Zuschüsse von Abnehmern an Versorgungsunternehmen	1630
a) Behandlung beim Zuschussempfänger (Versorgungsunternehmen)	1630
b) Behandlung beim Zuschussgeber (Abnehmer)	1631

**D. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Saldierungsverbot, Bewertungseinheiten 1700**

	Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1a	1700
1. Bedeutung des Abs. 1a	1700
a) Steuerliches Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen (Abs. 1a Satz 1)	1700
b) Verhinderung von Steuermindereinnahmen durch kompensatorische Bewertung (Abs. 1a Satz 2)	1701
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1710
a) Verhältnis des Abs. 1a Satz 1 zu anderen Vorschriften	1710
b) Verhältnis des Abs. 1a Satz 2 zu anderen Vorschriften	1711
II. Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite (Abs. 1a Satz 1)	1715
1. Saldierungs- und Verrechnungsverbot für Planvermögen	1715
2. Geltung des Saldierungs- und Verrechnungsverbots für die steuerliche Gewinnermittlung	1716
III. Tatsächliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Ergebnisse von zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 1a Satz 2)	1720

	Anm.
1. Ausgangspunkt: In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich	1720
a) Bewertungseinheiten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	1720
b) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten vor dem BilMoG	1721
c) Handelsbilanzielles Konzept der Bildung von Bewertungseinheiten nach dem BilMoG gem. § 254 HGB	1722
d) Abgrenzung zu Bilanzierungseinheiten	1723
e) Handelsrechtliche Unsicherheiten bei der Bildung von Bewertungseinheiten	1724
2. Berücksichtigung der Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildeten Bewertungseinheiten für die steuerliche Gewinnermittlung	1730
a) In der handelsrechtlichen Rechnungslegung gebildete Bewertungseinheiten sind maßgeblich	1730
b) Keine Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch den Begriff „finanzwirtschaftliche Risiken“	1731
c) Bewertungseinheiten zur Absicherung „finanzwirtschaftlicher Risiken“	1732

	Anm.
3. Nicht der Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken dienende Bewertungseinheiten	1733
4. Rechtsfolge kompensatorischer Bewertung in der Steuerbilanz	1735
a) Keine Abkopplung von Handels- und Steuerbilanz	1735
b) Begründung und bilanzielle Abbildung einer Bewertungseinheit	1736
c) Übernahme einer in der Handelsbilanz gebildeten Drohverlustrückstellung für Bewertungseinheiten	1736a

	Anm.
5. Verlängerung einer Bewertungseinheit	1737
6. Auflösung von Bewertungseinheiten	1738
a) Streitige Reichweite der Bindungswirkung der handelsbilanziellen „Ergebnisse“ der Bewertungseinheit für die steuerliche Gewinnermittlung	1738
b) Gleichzeitige Auflösung von Grund- und Sicherungsgeschäft	1739
c) Grund- und Sicherungsgeschäft werden nicht gleichzeitig beendet ...	1740

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bilanzierungsvorschriften für immaterielle
Wirtschaftsgüter** 1750

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 2 ..	1750
1. Regelungsinhalt des Abs. 2	1750
2. Rechtsentwicklung des Abs. 2	1751
3. Bedeutung des Abs. 2 ...	1752
a) Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot	1752
b) Bestätigung der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	1753
c) Rechtfertigung der Vorschrift	1754
aa) Meinungsstand	1754
bb) Stellungnahme	1755
d) Praktische Bedeutung des Abs. 2 als Steuervergünstigung	1756
4. Geltungsbereich des Abs. 2	1760
a) Gewerbetreibende	1760
b) Andere Personen, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermitteln	1761
c) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3	1762
d) Anfangs- und Schlussbilanz nach § 13 KStG ..	1763

	Anm.
e) Vermögensaufstellung zu Einheitswerten nach §§ 95 Abs. 1, 109 BewG	1764
5. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften ...	1765
a) Verhältnis zu handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften	1765
aa) Verhältnis zu § 248 Abs. 2 HGB und zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung .	1765
bb) Verhältnis zu § 266 HGB	1766
b) Verhältnis zu steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften	1770
aa) Verhältnis zu §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4 Abs. 3	1770
bb) Verhältnis zu § 5 Abs. 4b	1771
cc) Verhältnis zu den Vorschriften über die Rechnungsabgrenzung (Abs. 5)	1772
dd) Verhältnis zu den Entnahme- und Einlagevorschriften (§§ 5 Abs. 6, 4 Abs. 1 Sätze 1 bis 5, 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5) ..	1773
ce) Verhältnis zu §§ 6, 7 ...	1774

	Anm.		Anm.
c)		c)	
Verhältnis zu Sonderregelungen des Umwandlungssteuerrechts .	1776	Einzelfälle immaterieller Werte, die als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind	1783
aa)		aa)	
Verhältnis zu §§ 3, 4, 11, 12, 14 bis 16 UmwStG .	1776	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, ähnliche Rechte und Werte	1783
bb)		bb)	
Verhältnis zu § 24 UmwStG	1777	Optionsrechte, Zinsbegrenzungsvereinbarungen und Versicherungsverträge	1786
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 2	1780	cc)	
1. Wirtschaftsgut	1780	Nutzungsrechte und Nutzungsmöglichkeiten	1787
a)		dd)	
Bedeutung des Wirtschaftsgutbegriffs für Abs. 2	1780	Abgespaltene Wirtschaftsgüter (Produktions- und Lieferrechte, Prämienrechte und Eigenjagdrecht)	1790
b)		ee)	
Immaterielle Werte als Wirtschaftsgüter	1781	Geschäfts- und Praxiswert	1800
aa)			
Anwendung des allgemeinen Wirtschaftsgutbegriffs	1781		
bb)			
Einzelfallbeurteilung durch Ähnlichkeitsvergleich	1782		

[Anschluss S. E 27]

	Anm.		Anm.
2. Immaterielle Wirtschaftsgüter	1805	aa) Begriff	1831
a) Begriff des immateriellen Wirtschaftsguts	1805	bb) Formen des abgeleiteten Erwerbs	1832
b) Immaterielle Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter	1806	cc) Erwerbsgeborene Wirtschaftsgüter	1833
c) Abgrenzung immaterieller Wirtschaftsgüter	1807	dd) Abgrenzung des abgeleiteten Erwerbs (Anschaffung) vom originären Erwerb (Herstellung)	1834
aa) Rein immaterielle Wirtschaftsgüter	1807	c) Entgeltlicher Erwerb	1840
bb) Verbände aus selbständigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern	1808	aa) Entgelt als Ansatzkriterium	1840
cc) Gemischt materiell-immaterielle Wirtschaftsgüter	1809	bb) Verknüpfung zwischen Entgelt und Erwerb des immateriellen Wirtschaftsguts	1841
d) Einzelfälle	1815	cc) Gegenstand, Bewertungsfähigkeit und Höhe des Entgelts	1843
aa) Bücher	1815	dd) Entrichtung des Entgelts	1844
bb) Datensammlungen, Datenträger und Software	1816	ee) Erwerbsvorgänge zwischen nahestehenden Personen, verbundenen Unternehmen sowie Gesellschafter	1845
cc) Kryptowährungen (Bitcoin, Ether, Ripple, etc.)	1819	d) Gesellschaftsrechtliche Vorgänge	1846
dd) Grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken	1819	aa) Sacheinlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	1846
ee) Bodenschätze	1820	bb) Unentgeltliche (verdeckte) Sacheinlagen	1848
3. Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	1821	cc) Offene (Sachdividende) und verdeckte Gewinnausschüttung	1849
a) Begrenzung des Aktivierungsverbots auf immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	1821	dd) Liquidation	1850
aa) Unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen	1821	ee) Übertragende Umwandlung	1851
bb) Wechsel zwischen Anlage- und Umlaufvermögen	1822	ff) Realteilung einer Personengesellschaft	1852
b) Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	1823	III. Rechtsfolgen des Abs. 2	1860
aa) Grundsatz	1823	1. Abs. 2 als Ansatzvorschrift	1860
bb) Emissionsberechtigungen, Filmrechte, Software	1824	2. Reichweite des Aktivierungsverbots	1861
4. Entgeltlicher Erwerb	1830	IV. Wichtige Einzelfälle der immateriellen Wirtschaftsgüter	1870
a) Markttestfordernis	1830		
b) Abgeleiteter Erwerb	1831		

**F. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Passivierungsaufschub für einnahmen- oder
gewinnabhängige Verbindlichkeiten und
Rückstellungen 1900**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 2a	1900	II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen	1915
1. Bedeutung des Abs. 2a	1900	1. Begriff der Verpflichtungen	1915
a) Unterschiedlichkeit gewinn- und einnahmenabhängiger Verpflichtungen vor Geltung des Abs. 2a	1900	2. Erfüllungspflicht	1916
b) Einheitlichkeit des Passivierungsaufschubs seit Geltung des Abs. 2a	1905	a) Abhängigkeit der Erfüllungspflicht von Einnahmen oder Gewinnen	1916
c) Sofortauflösung passivierter einnahmen- oder gewinnabhängiger Verpflichtungen	1906	b) Umfang der Erfüllungspflicht	1917
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	1907	3. Betroffene Passivposten	1918
2. Bedeutung des Abs. 2a für Gesellschafterdarlehen	1910	III. Rechtsfolge des Abs. 2a: Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach Anfall der Einnahmen oder Gewinne	1925
a) Gesellschafterdarlehen vor Geltung des MoMiG	1910	1. Begriff der Einnahmen oder Gewinne	1925
aa) Eigenkapitalersetzende Darlehen	1910	2. Umfang des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1926
bb) Vereinbarung eines Rangrücktritts	1911	3. Zeitpunkt des Einnahmen- oder Gewinnanfalls	1927
cc) Forderungsverzicht	1912	4. Passivierung bei Einnahmen- oder Gewinnanfall	1931
b) Gesellschafterdarlehen seit Geltung des MoMiG	1913	IV. Wichtige Anwendungsfälle zu Abs. 2a in ABC-Form	1935
c) Gestaltungsüberlegungen	1914		

**G. Erläuterungen zu Abs. 3:
Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-,
Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte 1950**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 3	1950	d) Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften	1954
1. Allgemeine Einordnung des Abs. 3	1950	aa) Verhältnis zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1954
a) Regelungsinhalt des Abs. 3	1950	bb) Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2	1955
b) Bedeutung des Abs. 3	1952		
c) Geltungsbereich des Abs. 3	1953		

	Anm.
cc) Verhältnis zu Abs. 7 Satz 1	1956
dd) Verhältnis zu § 12 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG	1957
ee) Verhältnis zu den strafrechtlichen Sanktionsnormen	1958
2. Historische Einordnung des Abs. 3	1959
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (Abs. 3 Satz 1)	
1. Ungewisse Verbindlichkeiten wegen der Verletzung fremder Schutzrechte	
a) Patent-, Urheber- oder ähnliche Schutzrechte	1965
aa) Patentrechte	1965
bb) Urheberrechte	1966
cc) Ähnliche Schutzrechte	1967
b) Verletzung fremder Schutzrechte	1968
c) Ansprüche aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1969
2. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verletzung fremder Schutzrechte	1975

	Anm.
a) Geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)	1975
b) Noch nicht geltend gemachte Rechtsverletzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)	1976
aa) Zweigliedriger Wahrscheinlichkeitsbegriff	1976
bb) Bestehenswahrscheinlichkeit	1977
cc) Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit	1978
III. Passivierungsverbot und Auflösungsgebot (Abs. 3 Satz 2)	
1. Einschränkung des Rückstellungsgebots	1985
2. Beginn der Dreijahresfrist	1986
a) Erstmalige Verletzung eines Schutzrechts	1986
b) Dauernde/mehrfährige Verletzung desselben Schutzrechts	1987
3. Unterbrechung der Dreijahresfrist durch Geltendmachung	1988
4. Zuführungen/Neubildungen	1989
5. Auflösungsgebot nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	1990

H. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückstellungen für Dienstjubiläumszusagen 2000

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	
1. Systematische und historische Einordnung	
a) Regelungsinhalt des Abs. 4	2000
b) Bedeutung des Abs. 4	2002
aa) Einschränkung des handelsrechtlichen Rückstellungsgebots	2002
bb) Rechtfertigung der Vorschrift	2003

	Anm.
cc) Verfassungsmäßigkeit	2004
c) Geltungsbereich des Abs. 4	2005
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2006
e) Rechtsentwicklung des Abs. 4	2007
II. Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläumszuwendungen	
1. Dienstjubiläumszuwendung	2010

	Anm.		Anm.
a) Dienstverhältnis	2010	c) Erdienenszeitraum	2022
b) Dienstjubiläum	2011	4. Besondere zeitliche Beschränkungen für die Rückstellungsbildung	2025
c) Jubiläumszuwendung	2012	a) Mindestdauer des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag	2025
d) Zusammenhang zwischen Dienstjubiläum und Zuwendung	2013	b) Anwartschaften nach dem 31.12.1992	2026
2. Verpflichtung zu einer Dienstjubiläumszuwendung	2015	III. Rückstellungsbildung	2030
a) Verpflichtung	2015	1. Passivierungspflicht	2030
b) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	2016	2. Höhe der Rückstellungen	2031
3. Besondere Anforderungen des Abs. 4 an die Dienstjubiläumszusage	2020	IV. Dienstjubiläumszusagen und Betriebsveräußerung	2035
a) Zusage	2020		
b) Schriftform	2021		

**I. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Nichtansatz von Drohverlustrückstellungen 2050**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 4a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	2050	2. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 4a	2054
1. Systematische und historische Einordnung der Drohverlustrückstellung	2050	a) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit	2054
a) Steuerliches Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen (Abs. 4a Satz 1)	2050	b) Vereinbarkeit von Abs. 4a mit Europarecht	2054a
b) Aufhebung des Passivierungsverbots zur Berücksichtigung des negativen Saldos aus handelsrechtlichen Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2)	2050a	II. Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen zu anderen Passiva und zur Teilwertabschreibung (Abs. 4a Satz 1)	2055
c) Verhältnis des Abs. 4a zu anderen Vorschriften	2051	1. Abgrenzung zu Verbindlichkeitsrückstellungen	2055
aa) Verhältnis des Abs. 4a Satz 1 zu anderen Vorschriften	2051	2. Abgrenzung zu Verbindlichkeiten	2056
bb) Verhältnis des Abs. 4a Satz 2 zu anderen Vorschriften	2051a	3. BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung bei Optionsgeschäften und Rückkaufverpflichtungen	2057
d) Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	2052	4. Kein Rückstellungsverbot bei Unternehmenskauf (Asset Deal) und Umwandlungsvorgängen?	2058
		5. Verhältnis zwischen Drohverlustrückstellung und Teilwertabschreibung	2059

Anm.	Anm.
<p>III. Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Verlusten aus handelsrechtlich gebildeten Bewertungseinheiten (Abs. 4a Satz 2) 2065</p> <p>1. Einschränkung des grundsätzlich geltenden Passivierungsverbots 2065</p>	<p>2. Bewertungseinheiten nach § 254 HGB 2066</p> <p>3. Anwendungsfälle des Abs. 4a Satz 2 2067</p> <p>4. Anwendungsprobleme des Abs. 4a Satz 2 am Beispiel von Credit Linked Notes . . 2068</p>

**J. Erläuterungen zu Abs. 4b:
Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten und für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Stoffe** 2100

Anm.	Anm.
<p>I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 4b 2100</p> <p>II. Rückstellungen für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 4b Satz 1) 2105</p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen 2105</p> <p>a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . 2105</p> <p>aa) Grundsatz 2105</p> <p>bb) Begriff der Anschaffungs- oder Herstellungskosten 2106</p> <p>cc) Anschaffungs- oder Herstellungskosten für wertlose Wirtschaftsgüter 2107</p>	<p>dd) Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften 2108</p> <p>b) In künftigen Wirtschaftsjahren zu aktivierende Wirtschaftsgüter 2110</p> <p>aa) Künftige Wirtschaftsjahre 2110</p> <p>bb) Aktivierung in künftigen Wirtschaftsjahren . 2111</p> <p>2. Rechtsfolge 2112</p> <p>III. Rückstellungen für die Verpflichtung zur schadlosen Verwertung radioaktiver Reststoffe (Abs. 4b Satz 2) 2120</p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen 2120</p> <p>2. Rechtsfolge 2125</p>

**K. Erläuterungen zu Abs. 5:
Abgrenzungsposten** 2150

Anm.	Anm.
<p>I. Einordnung des Abs. 5 2150</p> <p>1. Systematische Einordnung des Abs. 5 2150</p> <p>2. Historische Einordnung des Abs. 5 2151</p>	<p>II. Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1) 2160</p> <p>1. Als Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen 2160</p> <p>a) Einordnung des Abs. 5 Satz 1 2160</p>

	Anm.		Anm.
aa) Rechtsentwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten bis zur Regelung in Abs. 5 Satz 1	2160	aa) „Ausgaben“ vor dem Abschlussstichtag	2185
bb) Bedeutung des Abs. 5 Satz 1	2161	bb) Ausgaben „vor dem Abschlussstichtag“	2186
(1) Rechnungsabgrenzungsposten und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	2161	cc) „Aufwand“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2187
(2) Auslegungsgrundsätze und -grenzen	2162	dd) Aufwand „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2188
(3) Anwendungsbereich	2163	ee) Aufwand für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	2189
(4) Bilanztechnik	2164	(1) Tatbestandsmerkmal der bestimmten Zeit	2189
cc) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1	2165	(2) Bestimmtheit der Zeit	2190
(1) Sachlicher Geltungsbereich	2165	ff) Aufwand für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“	2191
(2) Persönlicher Geltungsbereich	2166	gg) Wirtschaftsgut-Eigenschaft nicht Voraussetzung	2192
dd) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2167	b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1: Ansatz auf der Aktivseite	2195
ee) Verhältnis zur internationalen Rechnungslegung	2168	aa) Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2195
b) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten; Abgrenzung von anderen Bilanzpositionen	2171	bb) Fehlerhafte und unterlassene Rechnungsabgrenzung	2196
aa) Arten der Rechnungsabgrenzungsposten	2171	cc) Höhe des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens	2197
bb) Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen	2172	(1) Berechnung, keine Bewertung	2197
(1) Wirtschaftsgüter	2172	(2) Folgerungen	2198
(2) Anzahlungen	2173	(3) Vorauszahlungen in Fremdwährung	2199
(3) Verbindlichkeiten	2174	dd) Methode der Berechnung	2200
(4) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	2175	(1) Vorleistungen im Rahmen gegenseitiger Verträge	2200
c) Bilanzierungsge- und -verbote	2180	(2) Vorleistungen außerhalb gegenseitiger Verträge	2201
aa) Bilanzierungspflicht bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2180	ee) Auflösung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	2202
bb) Kein Bilanzierungswahlrecht für geringfügige und regelmäßig wiederkehrende Beträge	2181	(1) Planmäßige Auflösung	2202
cc) Bilanzierungsverbot bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bzw. 2	2182	(2) Außerplanmäßige Auflösung	2203
2. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)	2185	ff) Heraussetzung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	2204
a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1	2185	3. Passive Rechnungsabgrenzungsposten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)	2210

Anm.	Anm.		
a) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2	2210	(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Schuldner	2241
aa) „Einnahmen“ vor dem Abschlussstichtag	2210	(3) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags beim Gläubiger	2242
(1) Begriff der Einnahmen	2210	bb) Steuerrecht	2243
(2) Rechtsgrund der Einnahme	2211	(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2243
(3) Keine Periodizität der Einnahmen	2212	(2) Bilanzierung des Unterschiedsbetrags	2244
(4) Abgrenzungsfragen zum Einnahmenbegriff	2213	cc) Einzelfälle	2245
(5) Aufteilung im Schätzwege	2214	(1) Emissionsdisagio bei der Ausgabe festverzinslicher Schuldverschreibungen	2245
bb) Einnahmen „vor dem Abschlussstichtag“	2215	(2) Vorfälligkeitsentschädigungen	2246
cc) „Ertrag“ für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2216	(3) Öffentlich geförderte Darlehen	2247
dd) Ertrag „für“ eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag	2217	(4) Zero-Bonds (Nullcoupon-Anleihen)	2248
ee) Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag	2218	(5) Zinsbegrenzungsprämien (Caps, Floors, Collars)	2249
ff) Ertrag für eine bestimmte Zeit „nach dem Abschlussstichtag“	2219	d) Höhe und Abschreibung des Rechnungsabgrenzungspostens	2255
b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2: Ansatz auf der Passivseite	2225	aa) Handelsrecht	2255
aa) Passivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens	2225	(1) Höhe	2255
bb) Höhe des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2226	(2) Abschreibung	2256
cc) Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens	2227	(3) Zuschreibung	2257
4. Sonderfall des Unterschiedsbetrages zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag eines Darlehens (Disagio/Dammum, Agio) 2235		bb) Steuerrecht	2258
a) Begriffsbestimmung: Disagio und Agio	2235	(1) Höhe	2258
b) Rechtsentwicklung zur Bilanzierung des sog. Unterschiedsbetrags	2236	(2) Abschreibung	2259
aa) Handelsrecht	2236	(3) Zuschreibung	2260
bb) Steuerrecht	2237	e) Behandlung des Unterschiedsbetrags bei Wechsel der Gewinnermittlungsart	2261
c) Unterschiedsbetrag als Rechnungsabgrenzungsposten	2240	aa) Wechsel von der Bilanzierung zur Einnahmenüberschussrechnung	2261
aa) Handelsrecht	2240	bb) Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung	2262
(1) Rechtsnatur des Unterschiedsbetrags	2240		
		III. Zu aktivierende Zölle und Steuern (Abs. 5 Satz 2)	2280
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	2280
		a) Entstehungsgeschichte	2280
		b) Rechtsentwicklung des Abs. 5 Satz 2	2281
		c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2	2282
		aa) Sachlicher Geltungsbereich	2282

	Anm.		Anm.
bb) Persönlicher Geltungsbereich	2283	bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2304
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	2284	cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2305
2. Auf das Vorratsvermögen entfallende Zölle und Verbrauchsteuern (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1)	2292	dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2306
a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2292	3. Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (Abs. 5 Satz 2 Nr. 2)	2312
aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2292	a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2312
bb) Rechtsnatur des Postens	2293	aa) Bedeutung des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2312
b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2296	bb) Rechtsnatur des Postens	2313
aa) Zölle und Verbrauchsteuern	2296	b) Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2314
(1) Zölle	2296	aa) Umsatzsteuer	2314
(2) Verbrauchsteuern	2297	bb) Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende Anzahlungen	2315
(3) Nicht unter Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 fallende Abgaben	2298	(1) Abschlussstichtag	2315
bb) Zölle und Verbrauchsteuern, soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens entfallen	2299	(2) Anzahlungen	2316
(1) Vorratsvermögen	2299	(3) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2317
(2) Am Abschlussstichtag auszuweisen	2300	cc) Als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen	2318
cc) Als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern	2301	(1) Bruttomethode	2318
(1) Reinvermögensminderung	2301	(2) Reinvermögensminderung	2319
(2) Keine Aktivierung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten	2302	c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 2	2320
c) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 Nr. 1	2303	aa) Aktivierungspflicht	2320
aa) Aktivierungspflicht	2303	bb) Gliederungsmäßiger Ausweis	2321
		cc) Höhe des Abgrenzungspostens	2322
		dd) Auflösung des Abgrenzungspostens	2323
		IV. Wichtige Einzelfälle der Abgrenzungsposten	2330

**L. Erläuterungen zu Abs. 6:
Befolgung der Vorschriften über Entnahmen,
Einlagen, Bilanzänderung, Betriebsausgaben,
Bewertung und Absetzungen 2350**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestand und Geltungsbereich des Abs. 6	2350	II. Anknüpfung	2355

	Anm.			Anm.
III. Sachnormen (Verweisungsziele) des Abs. 6 . . .	2360		3. Vorschriften über Betriebsausgaben	2362
1. Vorschriften über Entnahmen und Einlagen	2360		4. Vorschriften über die Bewertung	2363
2. Vorschriften über die Zulässigkeit der Bilanzänderung	2361		5. Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung	2364

**M. Erläuterungen zu Abs. 7:
Passivierung übernommener
Verpflichtungen 2400**

	Anm.			Anm.
I. Systematische und historische Einordnung des Abs. 7	2400		b) Bilanzierung in der auf die Übernahme der Verbindlichkeit folgenden Bilanz	2421
1. Systematische Einordnung des Abs. 7	2400		aa) Fiktion	2421
2. Entstehungsgeschichte	2401		bb) Abstrakte Bindung an die Bilanzierung des Übertragenden (sog. abstrakte Fußstapfentheorie)	2422
II. Übernahme von Verpflichtungen, die beim übertragenden Unternehmen Passivierungsbeschränkungen unterlegen haben (Abs. 7 Satz 1)	2410		cc) Wiederaufleben der Passivierungsbeschränkungen	2423
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2410		dd) Erwerbsgewinn	2424
a) Verpflichtungen	2410		III. Sinngemäße Anwendung bei Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt (Abs. 7 Satz 2)	2430
b) Übernahme von Verpflichtungen	2411		1. Tatbestandsvoraussetzungen	2430
aa) Schuldnerwechsel im rechtlichen Sinne	2411		a) Tatbestände, die der befreienden Schuldübernahme vergleichbar sind	2430
bb) Entgeltlichkeit der Übernahme nicht Voraussetzung	2412		b) Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt	2431
c) Ursprünglich Verpflichteter	2413		aa) Erfüllungsübernahme	2431
d) Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte	2414		bb) Schuldbeitritt	2432
aa) Ansatzverbote oder -beschränkungen	2414		2. Rechtsfolge	2435
bb) Bewertungsvorbehalte	2415		a) Sinngemäße Anwendung des Abs. 7 Satz 1	2435
c) Übernehmer oder dessen Rechtsnachfolger	2416		b) Erfüllungsübernahme	2436
aa) Übernehmer	2416		aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten	2436
bb) Rechtsnachfolger	2417		bb) Bilanzierung beim Übernehmer	2437
2. Rechtsfolge	2420		c) Schuldbeitritt	2438
a) Bilanzierung bei Zugang der Verbindlichkeit	2420			

	Anm.		Anm.
aa) Bilanzierung beim ursprünglich Verpflichteten	2438	1. Teilwertsplittingverfahren	2460
bb) Bilanzierung beim Übernehmer	2439	2. Rechtsfolgen	2461
IV. Entsprechende Anwendung bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils (Abs. 7 Satz 3)	2450	a) Abstrakte Fußstapfentheorie	2461
1. Tatbestandsvoraussetzungen	2450	b) Keine Verteilung des Erwerbsgewinns	2462
a) Erwerb eines Mitunternehmeranteils oder eines Teilanteils	2450	VI. Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage (Abs. 7 Sätze 5 und 6)	2470
b) Entgeltlicher Erwerb	2451	1. Bildung einer Rücklage	2470
2. Rechtsfolge	2452	2. Auflösung der Rücklage	2471
V. Übernahme von Pensionsverpflichtung verbunden mit der Übernahme von Vermögenswerten (Abs. 7 Satz 4)	2460	a) Auflösung über höchstens 14 Jahre	2471
		b) Auflösung bei Wegfall der Verpflichtung	2472